РЕФЕРАТ

по курсу «Аудит»

по теме: «Планирование аудиторской деятельности»

1. Планирование аудита

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма о проведении аудита и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Являясь начальным этапом проведения аудита, планирование состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами:

комплексности планирования;

непрерывности планирования;

оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимоувязанное и согласованности всех этапов планирования - от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, в течение года аудиторской организации следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, применяемые в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица, определены Федеральным стандартом аудиторской деятельности «Планирование аудита» № 3.

Данное Федеральное правило аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает, что и аудиторская организация и аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Необходимость планирования аудитором своей работы объясняется следующим:

оно способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно;

планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу;

планирование позволяет организовать внутренний контроль за качеством выполнения аудиторских работ.

При планировании аудита аудиторской организации следует выделить следующие основные этапы:

предварительное планирование аудита;

подготовка и составление общего плана аудита;

подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию:

о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Аудитору также следует ознакомиться:

с организационно-управленческой структурой экономического субъекта;

видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;

структурой капитала и курсом акций;

технологическими особенностями производства продукции;

уровнем рентабельности;

порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

существованием дочерних и зависимых организаций;

организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля.

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

Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться: устав экономического субъекта; документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее; бухгалтерская отчетность, контракты, договоры, соглашения экономического субъекта, внутренние отчеты аудиторов, консультантов и др.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. В случае, если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом. При этом следует учитывать:

а) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного;

б) предполагаемые сроки работы группы;

в) количественный состав группы;

г) должностной уровень членов группы;

д) преемственность персонала группы;

е) квалификационный уровень членов группы.

В соответствии с требованиями Федерального стандарта № 3, аудиторские фирмы до начала проверки обязаны составлять общий план и программу аудита. Принципы подготовки общего плана и программы аудита:

аудиторская организация является независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, и несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с общим планом и программой аудита;

аудиторская организация должна основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур;

выявив области, значимые для аудита, аудиторам следует варьировать сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта;

оценив эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, следует произвести оценку риска системы внутреннего контроля (контрольного риска).

установить приемлемые уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной;

следует учитывать степень автоматизации обработки учетной информации;

можно согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита.

При этом результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как данные результаты являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

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

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

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

а) реальные трудозатраты;

б) расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;

в) уровень существенности;

г) проведенные оценки рисков аудита.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

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

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

общий уровень компетентности руководства;

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

учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

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

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

в) риск и существенность, в том числе:

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

установление уровней существенности для аудита;

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

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

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

относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

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

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

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

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

привлечение экспертов;

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

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

е) прочие аспекты, в том числе:

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

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

особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

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

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

В общем плане рекомендуется также предусмотреть:

формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;

распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом. Аудиторская организация определяет в общем плане и роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита.

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

На базе общего плана аудита в аудиторских фирмах разрабатывают программу аудита, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

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

2. Существенность в аудите. Методы определения уровня существенности

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» при проверке отчетности аудитор оценивает выявленные в ней ошибки, которые по своей сути и содержанию бывают существенными (материальными) и несущественными (нематериальными).

В финансовом учете и внешнем аудите ошибка или пропуск в отчетности считаются материальными (существенными, важными), если в результате этого пользователь данной отчетности дезориентирован в принятии своего решения или понесет убытки.

Принцип существенности в аудите применяется при решении многих задач. С его помощью формируется логическая взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных аудиторских доказательств и формой аудиторского заключения. Применение категории «существенность в аудите» позволяет не принимать во внимание незначительные события. Однако вся важная информация должна быть раскрыта полностью. Кроме того, с помощью существенности можно оценить влияние стоимости определенных объектов бухгалтерского учета на сумму и структуру баланса, на финансовые результаты. Следовательно, в ходе аудиторской проверки исследуются те бухгалтерские операции, которые оказывают существенное влияние на величину активов, пассивов и финансовых результатов.

Количественное выражение существенности называется уровнем существенности.

Уровень существенности определяется величиной максимально допустимой ошибки в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, наличие которой не оказывает влияния на экономические решения пользователя бухгалтерской отчетности, принимаемые на основе этой отчетности.

Значение этого понятия сводится к тому, что существенность не предполагает обязанности аудитора проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена. Кроме того, существенность не может выражаться в постоянно существующей абсолютной цифре. В каждом конкретном случае для каждой организации существенность может быть различной. Критерием оценки существенности может быть лишь то предельное значение возможной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая может изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на ее основе правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

При определении уровня существенности учитывают, как правило, два показателя: абсолютную и относительную величину ошибки. Абсолютная величина - это субъективное мнение аудитора, что даже небольшая сумма ошибки может признаваться им существенной ввиду значимости суммы вне зависимости от иных обстоятельств. Относительная величина определяется в процентном отношении к соответствующей принятой базовой величине (прибыли, выручке от продаж, валюте баланса, собственному капиталу и т.п.). Некоторые авторы выделяют три категории показателей для расчета планового уровня существенности: счета бухгалтерского учета, статьи баланса, показатели бухгалтерской отчетности. В каждом конкретном случае выбор тех или иных показателей будет зависеть как от качественных аспектов финансовой информации, так и от ее количественных характеристик.

При оценке существенности необходимо учитывать не только количественные, но и качественные стороны информации, такие как вид деятельности клиента, стабильность его положения на рынке, финансовое состояние (например, какая-либо сумма может оказаться несущественной по отношению к объему валовой прибыли, но иметь значение при выявлении тенденции развития).

Различают три основных уровня материальности.

К первому уровню относятся ошибки и пропуски, суммы которых так малы и по своему содержанию так незначительны, что никак не могут повлиять на решение пользователя данной отчетности. Такие ошибки и пропуски считаются нематериальными (непринципиальными, несущественными). Например, приобретенная клиентом подписка на периодическую печать в прошлом году была списана полностью в текущем году на административные расходы, а не распределена на эти расходы по частям на весь срок действия подписки. Аудитор выявил указанное нарушение и установил его стоимостную величину. Клиент нарушил один из важнейших принципов финансового учета - принцип начисления, но так как сумма была очень незначительной по отношению к другим элементам отчетности и итоговым суммам, такая ошибка может быть признана нематериальной. Она не оказывает никакого влияния на итоговое заключение аудитора о состоянии отчетности клиента.

Ко второму уровню относятся материальные ошибки и пропуски, влияющие на принятие пользователем тех или иных решений, но несмотря на это, внешняя отчетность при этом в целом объективно отражает реальную действительность и является полезной. Например, аудитор при инвентаризации запасов товарно-материальных ценностей (ТМЦ) на конец отчетного периода выявил несоответствие их сумме, указанной в балансе. Выявленный факт может оказаться существенным для банка, собиравшегося прокредитовать клиента под имеющиеся запасы ТМЦ. Следовательно, обнаруженная ошибка в отчетности является материальной. В то же время аудитор устанавливает, что другие статьи баланса (наличные денежные средства, счета дебиторов, векселя дебиторов и др.) и вся внешняя отчетность в целом является достоверной и объективной. В силу этого аудитор относит выявленную ошибку ко второму уровню материальности и в своем заключении подтверждает в целом достоверность отчетных данных, но оговаривает несоответствие суммы конечного баланса запасов ТМЦ фактическим результатам их пересчета.

К третьему уровню материальности относятся такие ошибки и пропуски в учете и внешней отчетности, которые ставят под вопрос достоверность и объективность всей отчетной информации в целом. Полагаясь на такую искаженную информацию, пользователи могут принять в корне неправильное решение.

Оценивая, действительно ли ошибка относится к третьему уровню материальности, аудитор, прежде всего, анализирует степень ее влияния на другие элементы отчетности. Например, отсутствие в учете записи о реализованной продукции на значительную сумму существенным образом влияет на величину таких элементов внешней отчетности, как общая сумма продаж за период, счета дебиторов, прибыль от основной деятельности, задолженность перед бюджетом по налогам с прибыли, с продаж, а также оказывает воздействие в целом на состояние активов, пассивов и доли акционеров в средствах компании.

Установив третью степень материальности ошибок и пропусков, аудитор высказывает в своем заключении неблагоприятное (отрицательное) мнение о состоянии учета и отчетности фирмы с подробным описанием обнаруженных фактов.

В начале проверки на этапе планирования аудитор должен решить, какую общую сумму ошибки можно считать материальной.

Для этого аудитор использует два основных подхода:

индуктивный подход - определение материальности отдельных статей отчетности, а затем и общей материальности в целом (например, ошибка в 10 млн. руб. может быть несущественной для дебиторской задолженности, но существенной для нормы отчисления прибыли);

дедуктивный подход - определение общей величины допустимой ошибки и последующее распределение ее между статьями отчетности. Это распределение носит условный характер, но может помочь аудитору принять решение, какие данные и в каком объеме следует собрать в отношении разных счетов. Общая допустимая ошибка не должна превышать сумму ошибок по отдельным счетам. При расчете уровня существенности аудитору следует:

выбрать показатели бухгалтерской отчетности (так называемые «базовые показатели»);

установить уровень существенности для каждого из них.

Выбор базового показателя зависит от специфики финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. В качестве базовых показателей могут выступать:

валюта баланса;

выручка от продаж;

балансовая прибыль;

капитал и резервы;

общие затраты предприятия.

Возможны следующие приемы выбора базовых показателей:

выбор показателей с наибольшей суммой;

выбор показателей по счетам (или статьям), находящимся в зоне повышенной опасности в части совершения ошибок;

выбор показателей, ошибки в которых приведут к значительным налоговым последствиям.

Аудиторские формы кроме вышеуказанных показателей могут использовать промежуточные показатели (внеоборотные активы, запасы, дебиторская и кредиторская задолженности и т.д.), утверждаемые ими самостоятельно. Таким образом, на практике преобладают комбинации базовых и промежуточных показателей.

Определив базовые показатели, аудиторской фирме следует установить уровень существенности для каждого из них, при определении размера которого аудиторы руководствовались рекомендациями приложения к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск».

Таблица 1. Рекомендуемая система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| Прибыль организации до налогообложения |  | 5 |  |
| Валовый объем реализации без НДС |  | 2 |  |
| Валюта баланса |  | 2 |  |
| Собственный капитал (итог раздела Ш баланса) |  | 10 |  |
| Общие затраты предприятия |  | 2 |  |

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение заносят во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Если часть показателей включить в таблицу не удается (например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года), то в этих случаях в соответствующих клетках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую и (или) меньшую сторону от остальных, он может не принимать их во внимание. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

Значение уровня существенности для данной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое значение уровня существенности, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Значение уровня существенности, полученное по окончании этапа планирования аудита, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки должны быть утверждены руководителем данной проверки, что должно найти отражение в рабочей документации проверки.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности: ш на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные отмеченные им искажения могут не иметь существенного характера сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) — могут иметь существенный характер.

Оценка существенности является профессиональным суждением аудитора, не имеющим стандартного решения. Определение существенности производится в период разработки плана и программы аудита, так как ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые надлежит сделать в заключении по итогам проверки. Однако окончательный уровень общей существенности может быть определен лишь поэтапно, по сегментам, при общей оценке всей совокупности тех аудиторских доказательств, которые были собраны в ходе проверки.

Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях в том случае, если одновременно выполняются два условия:

отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;

качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной в том случае, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;

качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

Аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности, либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, в том случае, если:

отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности;

имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения, однако, однозначно не могут быть признаны существенными.

При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. В случае, если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

3. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

В соответствии с п. 9 Федерального стандарта аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная зависимость:

а) чем выше уровень существенности (то есть чем больше допустимая ошибка), тем ниже аудиторский риск;

б) чем ниже уровень существенности (то есть чем меньше допустимая ошибка), тем выше аудиторский риск.

Для определения уровня существенности можно, например, взять некоторые доли в процентах от основных базовых показателей и подсчитать их среднее арифметическое.

При оценке риска необходимо использовать не менее трех градаций: высокий, средний, низкий. Например, при оценке аудитором внутрихозяйственного риска и риска средств контроля как высоких, он обязан обеспечить наинизший риск необнаружения. И наоборот, при низких внутрихозяйственном риске и риске средств контроля можно допустить весьма высокий риск необнаружения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение может быть занесено во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может выть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;

наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

4. Аудиторский риск и виды риска

С аудитом финансовой отчетности непосредственно связаны следующие виды риска: предпринимательский и аудиторский.

Предпринимательский риск заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что предоставленное аудиторское заключение положительное. Он зависит от следующих факторов:

конкурентоспособности фирмы;

недружественной рекламы деятельности фирмы;

вероятности судебных исков по отношению к аудитору;

финансового состояния клиента;

характера операций клиента;

компетентности администрации и учетного персонала клиента;

сроков проведения аудита и т.д.

Аудиторский риск - субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Понятие аудиторского риска содержится в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Пункт 3 данного стандарта определяет, что под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Аудиторский риск (АР) — это критерий оценки деятельности аудиторской организации и, следовательно, исходная позиция при планировании конкретной аудиторской проверки. Поэтому с точки зрения регулирования качества аудита необходимо прежде всего определить максимальный порог АР как некоторый общепризнанный критерий оценки качества работы аудиторских организаций.

Нулевой риск будет означать абсолютную уверенность в достоверности информации, а 100-процентный - полное отсутствие таковой. На практике аудитор не может гарантировать полную уверенность в аккуратности внешней отчетности, поэтому АР всегда находится между 0 и 100%.

Чем ниже величина желаемого риска для аудитора, тем более он хочет быть уверенным в том, что внешняя отчетность не содержит материальных ошибок и пропусков. В настоящее время большинство пользователей при принятии решений предпочитают всецело полагаться на внешнюю отчетность. Поэтому аудиторы обычно планируют низкий процент АР. Между желаемым АР и планируемой информационной базой для проведения аудита существует обратная зависимость: чем меньше аудиторский риск, тем большее количество информации необходимо привлечь для тестирования.

Неотъемлемый риск (HP) связан с характеристиками фирмы клиента и влияющими на нее факторами, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля. Таким образом, предполагается полное отсутствие внутрихозяйственного контроля в аудируемой компании. Выключение влияние фактора внутреннего контроля объясняется тем, что он обосабливается в модели АР в качестве риска средств контроля (РК).

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтерского учета и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение для того, чтобы учесть следующие факторы.

1. На уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности:

опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период (например, неопытность руководства может повлиять на подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица);

необычное давление на руководство (например, обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности, такие, как большое число банкротств организаций в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности аудируемого лица; банкротство головной организации (если аудируемое лицо является дочерней организацией) или банкротство дочерней организации (если аудируемое лицо является головной организацией); банкротство крупных акционеров (участников) аудируемого лица);

характер деятельности аудируемого лица (например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость аффилированных лиц, а также количество производственных площадей и их территориальное расположение);

факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли).

2. На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций:

счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям (например, статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки);

сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета;

подверженность активов потерям или незаконному присвоению (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, таких, как денежные средства);

завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

В Российской Федерации обычно неотъемлемый риск устанавливается на уровне 50% и выше.

После того как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля (РСК) на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

Термин «риск средств контроля» означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операции), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

а) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица не эффективны;

б) оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

а) может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения;

б) планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

Риск средств контроля (РСК) показывает опасность того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит имеющихся ошибок. Чем эффективнее СВК, тем ниже фактор ее риска. Между РК и информационной базой аудита существует прямая зависимость. Если внутрихозяйственный контроль клиента признан аудитором эффективным, объемы информации для тестирования могут быть уменьшены.

Риск необнаружения (РН) — субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и отчетности, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Этот показатель качества работы аудитора в большей мере зависит от его уровня квалификации и стажа работы, нежели от специфичности деятельности клиента.

Между риском необнаружения и информационной базой аудита существует обратная зависимость: уменьшение РН приводит к необходимости увеличения объемов данных для тестирования. Логика здесь проста. Если аудитор хочет быть уверенным в своей работе, он устанавливает низкую величину РН и привлекает большие объемы разнообразной информации о клиенте.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Даже если аудитору придется проверить все остатки по счетам бухгалтерского учета или все однотипные операции данной группы, то определенный риск необнаружения все равно будет присутствовать, потому что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В приложении к Федеральному правилу {стандарту) № 8 показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения (оценки, приведенные в девяти правых нижних клетках таблицы) может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. К таким процедурам может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убедительные доказательства в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может явиться действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных остатков на счетах бухгалтерского учета и групп операций. Несмотря на то, что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других процедур. Искажения, обнаруженные в ходе процедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В соответствии с п. 12 ФС № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности применительно к существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, например в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Таким образом, аудиторский риск как важный элемент планирования аудита представляет собой синтетическую величину, изменяющуюся под воздействием трех видов риска.

Первые два члена математической модели являются условно статическими, т.е. не зависят от воли и желания аудитора. На величину третьего члена аудитор может оказать влияние, и они являются условно динамическими. Поэтому в данном случае уменьшить АР можно, снизив РН. Уменьшение РН достигается привлечением к стадии непосредственной проверки более квалифицированных и опытных аудиторов, а следовательно, и более высокооплачиваемых.

При оценке аудиторского риска следует учитывать, что его компоненты могут быть подвержены влиянию риска, связанного с использованием аудиторской выборки, и риска, не связанного с использованием аудиторской выборки.

Например, при проведении тестов средств внутреннего контроля аудитор может не обнаружить ошибок в отобранной совокупности и прийти к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля является низким, в то время как уровень ошибок в генеральной совокупности является в действительности недопустимо высоким (риск, связанный с использованием аудиторской выборки). В отобранной совокупности могут иметь место ошибки, которые аудитор не смог обнаружить (риск, не связанный с использованием аудиторской выборки).

В отношении процедур проверки по существу аудитор может использовать разнообразные методы для снижения риска необнаружения до приемлемо низкого уровня. В зависимости от характера эти методы будут подвержены риску, связанному с использованием аудиторской выборки, и/или риску, не связанному с использованием аудиторской выборки. Например, аудитор может выбрать ненадлежащую аналитическую процедуру (риск, не связанный с использованием аудиторской выборки) или обнаружить лишь незначительные искажения при детальном тестировании, в то время как искажения по генеральной совокупности превышают допустимое значение (риск, связанный с использованием аудиторской выборки).

При проведении тестов средств контроля и при проверках по существу риск, связанный с использованием аудиторской выборки, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, а риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, - путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Под «системой бухгалтерского учета» в стандарте понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;

организационная структура аудируемого лица;

распределение ответственности и полномочий;

осуществляемая кадровая политика;

порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;

порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

подотчетность одних работников другим;

внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

ограничение доступа к активам и записям;

сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

В процессе аудита финансовой отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;

разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят во внимание в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;

возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

регулярное сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

По причине существования неотъемлемых ограничений системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. Указанные ограничения включают:

требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;

потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора, по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;

возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними или внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;

и возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;

возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности и эффективность указанных процедур поэтому может снизиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе:

от объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;

соображений, связанных с понятием существенности;

применяемых средств внутреннего контроля;

формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;

аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретается на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица наряду с использованием документации аудируемого лица, такой, как пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей;

изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;

способы инициирования таких операций;

основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;

процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Согласно требованиям п. 28 стандарта в рабочих документах аудитору необходимо изложить следующее:

свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

оценку риска средств контроля.

В случае, если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают:

повествовательное (текстовое) описание;

вопросники;

контрольные перечни и блок-схемы.

Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем документации аудитора.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности:

структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода. Тесты средств контроля включают:

проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например проверку наличия разрешения на проведение операции;

направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении управленческих целей.

Список литературы

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2005.

2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер с англ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2007.

3. Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностя/под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА:Аудит, 2008.

4. Богатая И.Н. Аудит: Учебное пособие./ И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова.– 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2007.

5. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности/Под ред. проф. С.М. Бычковой. М.: «Финансы и статистика», 2008.

6. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2006.

7. Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008.