**Содержание раздела I**

**Глава 1. Сущность и значение аудита**

1. Понятие, цель и основные этапы аудита

2. Виды аудита

3. Услуги, сопутствующие аудиту

4. Права и обязанности аудитора и проверяемого экономического субъекта

5. Профессиональная этика и независимость аудиторов

**Глава 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности**

1. Законодательное регулирование аудита в РФ

2. Федеральные правила (стандарты) аудита

3. Внутренние стандарты аудиторских организаций

4. Значение международных стандартов в мировой практике аудита. Общая характеристика международных стандартов

**Глава 1. Сущность и значение аудита**

1. **Понятие, цель и основные этапы аудита**

**Понятие аудита**

Аудиторский контроль имеет давнюю историю. Первые аудиторы появились в середине XIX в. в Европе. Так, в Англии для акционерных компаний требование аудиторской проверки предусматривалось зако­ном с 1844 г. Первая же профессиональная аудиторская организация — Эдинбургский институт аудиторов — была создана в январе 1853 г. в Эдинбурге, Шотландия. На этом раннем этапе развития аудита еще не существовало определенных методик проведения аудита и каких-то установленных требований к аудиторскому заключению.

Позднее, в начале XIX в., и особенно после экономического кри­зиса 1930-х гг. аудит начал развиваться более активно, что вызвало необходимость стандартизации аудиторских приемов и формы ауди­торского заключения. Первые официальные документы, касающиеся стандартизации аудита, начали публиковаться в бюллетенях исследо­ваний Американского института бухгалтеров, начиная с 1939 г. После второй мировой войны в условиях быстрого превращения аудита в неотъемлемый элемент финансового контроля общепринятые проце­дуры аудита были существенно дополнены. Совершенствование ауди­торских правил продолжается и сейчас.

Термин «аудит» в настоящее время получил повсеместное распро­странение, заменяя собой ранее существовавшие в некоторых странах (Франция, Германия) понятия «ревизии» и «контроля». *Аудит —* это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке информации, ка­сающейся функционирования экономического субъекта, осущест­вляемый компетентным независимым лицом, которое исходя из уста­новленных критериев выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. В большинстве стран лица, занимающиеся этим видом деятельности, именуются *аудиторами,* но в некоторых странах сохранилось их традиционное название: в Германии это — «хозяйственные контролеры», во Франции — «комиссары по счетам».

Следовательно, под *аудитом* понимается независимая проверка, осуществляемая аудитором, результатом которой является выражение мнения аудитора о степени достоверности финансовой отчетности проверяемой компании.

Аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры, необхо­димость существования которого определяется рядом обстоятельств. Во-первых, финансовую отчетность для принятия решений исполь­зуют большое число заинтересованных пользователей (менеджеры и собственники имущества компаний, имеющиеся и потенциальные ин­весторы, работники, кредиторы, поставщики и покупатели, органы власти). Во-вторых, операции компании зачастую бывают многочис­ленными и сложными, информацию о них пользователи не могут оце­нить и интерпретировать самостоятельно и нуждаются в услугах спе­циалистов — аудиторов, профессиональных бухгалтеров. В-третьих, степень достоверности бухгалтерской отчетности не может быть само­стоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности может способствовать большему доверию к этой отчетности со стороны за­интересованных пользователей. Таким образом, аудит способствует снижению предпринимательского риска и может рассматривать как процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

## Цель аудита

Основной целью аудита финансовой отчетности является выраже­ние мнения аудиторской организации о достоверности отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Эта цель может быть достигнута, если в ходе проверки бухгалтер­ской отчетности получены достаточные аудиторские доказательства, позволяющие аудитору с определенной уверенностью сделать выводы относительно соответствия бухгалтерского учета проверяемой органи­зации требованиям нормативных актов, регулирующих порядок веде­ния бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем пользователи бухгалтерской отчетности не должны трактовать мнение аудиторской организации как полную гарантию бу­дущей жизнеспособности экономического субъекта или эффективнос­ти деятельности его руководства, а также как гарантию отсутствия каких-либо иных (помимо изложенных в аудиторском заключении) обстоятельств, влияющих на бухгалтерскую отчетность экономическо­го субъекта.

## Принципы аудита

Деятельность аудиторских организаций основывается на несколь­ких основополагающих принципах:

• независимости;

• честности;

• объективности;

• профессиональной компетентности;

• добросовестности;

• конфиденциальности;

• профессионального поведения.

*Независимость —* принцип аудита, заключающийся в обязатель­ности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансо­вой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересо­ванности в делах проверяемого экономического субъекта, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по ауди­торской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов. Не­зависимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств.

*Честность —* принцип аудита, заключающийся в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следова­нии общим нормам морали.

*Объективность —* принцип аудита, заключающийся в обязатель­ности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием, подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов, и заключений.

*Профессиональная компетентность —* принцип аудита, заключаю­щийся в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом зна­ний и навыков, позволяющим ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание про­фессиональных услуг. Аудиторской организации для обеспечения ква­лифицированного проведения аудита надлежит привлекать подготов­ленных, профессионально компетентных специалистов и осущест­влять контроль за качеством их работы.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномо­чий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление ау­диторской деятельности.

*Добросовестность —* принцип аудита, заключающийся в обязатель­ности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим ис­пользованием своих способностей. Принцип добросовестности подра­зумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудитор­ской деятельности.

*Конфиденциальность —* принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохран­ность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководите­ля) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотрен­ных законодательными актами Российской Федерации. Принцип кон­фиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что по представлениям аудитора разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не наносит ему материаль­ного или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно вне зависимости от продолжения или прекращения отно­шений с клиентом и без ограничения по времени.

Аудиторская организация не вправе использовать для своей выгоды или в интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах клиентов, ставшую ей известной при выполнении профессиональных задач.

*Профессиональное поведение —* принцип аудита, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов, а также 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. Ауди­торская организация обязана осуществлять профессиональную дея­тельность, связанную с проведением аудита, предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключе­ния, в соответствии с федеральными правилами (стандартами) ауди­торской деятельности.

Аудиторская организация обязана на всех этапах проведения про­верки исходить из позиции *профессионального скептицизма,* принимая во внимание вероятность того, что получаемые аудиторские доказа­тельства и (или) информация об экономическом субъекте могут быть неверными.

## Объем и этапы аудиторской проверки

*Объем* аудиторской проверки определяется на основе профессио­нального суждения аудитора о характере и масштабе работ, проведение которых необходимо для достижения целей аудита, и диктуется обсто­ятельствами проверки: требованиями нормативных документов, поло­жениями договора аудиторской организации с экономическим субъ­ектом и конкретными особенностями проверки с учетом полученных знаний о деятельности экономического субъекта.

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

К основным *этапам аудита* относятся:

• планирование аудита;

• получение аудиторских доказательств;

• использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта, третьими сторонами;

• документирование аудита;

• обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бух­галтерской отчетности экономического субъекта.

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

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

Для достижения целей аудита может быть использована *работа других лиц:* ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутрен­них аудиторов, других аудиторских организаций. При этом аудитор­ской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской орга­низации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской от­четности экономического субъекта и не уменьшает этой ответствен­ности.

Основные аспекты проведенной работы и сделанные выводы долж­ны *документироваться.* Рабочая документация аудита должна быть до­статочно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением пра­вильности того или иного мнения аудиторской организации о бухгал­терской отчетности экономического субъекта.

На этапе *подготовки заключения о* достоверности бухгалтерской от­четности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных дан­ных. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономи­ческого субъекта. *Безоговорочно положительное* аудиторское заключе­ние свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бух­галтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. Если составляется *мнение с оговоркой* или *отрицательное* аудиторское заключение либо оформляется *отказ от выражения мнения, о* достоверности бухгалтерской отчетности эконо­мического субъекта, то должны быть указаны обстоятельства, которые привели к тому или иному решению.

## Факторы, ограничивающие эффективность аудита

Имеется ряд факторов, неизбежно ограничивающих эффектив­ность аудита, что влияет на уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской от­четности:

• ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности проверяемого экономического субъекта рамками иссле­дований;

• присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъ­ективности в процессе принятия аудитором решений на основе своих профессиональных суждений;

• применение в ходе аудита выборочного подхода;

• использование аудитором аудиторских доказательств, которые по своему характеру являются сочетанием фактов и мнений;

• подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего кон­троля присущим им изъянам, отсутствие непреодолимых препятствий для мошеннического сговора с целью искажения информации;

• наличие неопределенности, связанной с интерпретацией и оценкой некоторых событий хозяйственной жизни.

Вышеуказанные факторы ограничивают предоставление аудитор­ской организацией гарантий в том, что не существуют какие-либо не обнаруженные в ходе аудита обстоятельства, оказывающие влияние на финансовую отчетность.

**2. Виды аудита**

Аудиторская деятельность достаточно разнообразна. Аудит претер­певал изменения как в процессе своего исторического развития, так и расширяя области своего применения.

Исторически выделяют следующие этапы развития аудита (кото­рые можно рассматривать и как виды аудита):

• подтверждающий аудит. Он заключается в проверке и подтверж­дении достоверности бухгалтерских документов;

• системно ориентированный аудит. Проверка ориентирована на анализ системы внутреннего контроля предприятия. Если система внутреннего контроля работает эффективно, то объем проверки может быть значительно уменьшен;

• аудит, основанный на риске. Аудиторская экспертиза концент­рируется в тех областях, где аудиторский риск выше, при этом сокра­щается время проверки участков с низкими рисками. Большое значе­ние приобретает определение уровня существенности в аудите и расчет аудиторской выборки.

## Внешний и внутренний аудит

*Внешний аудит* осуществляется независимой аудиторской органи­зацией (аудитором) на договорной основе с экономическим субъектом с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, а также оказания консультационных услуг руководству. *Внутренний аудит —* это неотъемлемая часть управленческого контроля предпри­ятия. Под внутренним аудитом понимается система контроля за со­блюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования различных звеньев управления, ор­ганизованная самим экономическим субъектом, действующая в инте­ресах его руководства и (или) собственников и регламентированная внутренними документами. Работа внутреннего аудита имеет для ру­ководства и (или) собственников экономического субъекта информа­ционное и консультационное значение; она призвана содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Как правило, функции внутреннего аудита включают проверку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, разработку реко­мендаций по улучшению этих систем, проверку бухгалтерской и опе­ративной информации, соблюдения законов и других нормативных актов, проверку деятельности различных звеньев управления, оценку эффективности механизма внутреннего контроля, проверку наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества предприятия, специальные расследования отдельных случаев, например, подозрений в злоупотреблениях, разработку предложений по устранению выявлен­ных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности уп­равления. В табл. 1.1. представлены основные отличия внутреннего и внешнего аудита.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Таблица 1.1. **Характеристика особенностей внутреннего и внешнего аудита** | | | |
|  | Факторы | Внутренний аудит | Внешний аудит |
|  | Объект | Внутренние информационные системы предприятия | Система учета и финансовой от­четности предприятия |
|  | Цель | Определяется руководством | Определяется законодательством |
| Задачи | Определяются руководством | Определяются в договоре между аудитором и клиентом |
| Средства | Выбираются самостоятельно | Определяются общепринятыми стандартами |
| Вид деятельности | Исполнительская деятельность | Предпринимательская деятель­ность |
| Характер взаимоотношений | Подчиненность руководству (вертикальные связи) | Равноправное партнерство (горизонтальные связи) |
| Субъекты | Главным образом сотрудники предприятия | Независимые специалисты, имеющие аттестат и лицензию |
| Квалификация субъектов | Определяется решением руко­водства | Регламентируется государством |
| Оплата  аудиторских услуг | Устанавливается решением ру­ководства | Определяется в договоре между аудитором и клиентом |
| Ответственность субъектов | Перед руководством за выпол­нение должностных обязаннос­тей | Перед клиентом и третьими ли­цами в размере, установленном законодательством |
| Методы | С большей степенью точности и детализации | Разнообразные — с меньшей и большей степенью точности и де­тализации |
| Отчетность | Весь отчет представляется руко­водству | Итоговая часть заключения явля­ется публикуемой, аналитическая часть (отчет) представляется руко­водству |
| Периодичность | Процесс осуществляется непре­рывно | Как правило, один раз в год |
|  | | |

**Инициативный и обязательный аудит**

Аудит экономического субъекта может быть инициативным или обязательным. *Инициативный (добровольный) аудит* обычно проводит­ся по решению руководства предприятия или его собственников. Его

целью является выявление недостатков в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, проведение анализа финансового состояния предприятия, разработка рекомендаций по повышению эффективности деятельности. *Обязательный аудит* регла­ментируется государством. В Федеральном законе «Об аудиторской де­ятельности» от 7 августа 2001 *г.* приведен перечень критериев, по ко­торым организации подлежат обязательной аудиторской проверке (табл. 1.2). Согласно закону обязательный аудит проводится только ау­диторскими организациями, что позволяет повысить качество его про­ведения. Кроме того, в соответствии с нормами закона при проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капи­талах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по ито­гам проведения открытого конкурса. Порядок проведения таких кон­курсов утверждается Правительством Российской Федерации.

## Первоначальный и согласованный аудит

Различают также первоначальный аудит и согласованный (продол­жающийся) аудит. *Первоначальный аудит* проводится аудитором впе­рвые для данного проверяемого субъекта, что существенно увеличива­ет риск и трудоемкость проверки, так как у аудиторов нет информации об особенностях деятельности клиента, уровне внутреннего контроля и т.п.

*Согласованный аудит* осуществляется повторно. При этом планиро­вание и проведение аудита основано на знании специфики деятель­ности клиента и организации бухгалтерского учета на предприятии. Зачастую аудиторская фирма оказывает и консультационные услуги проверяемому предприятию, что также позволяет снизить риск аудита и повысить его надежность, не увеличивая объем аудиторской вы­борки.

## Классификация аудита по видам проверяемых субъектов

С точки зрения проверяемых экономических субъектов аудит можно подразделить на следующие виды:

• общий аудит (аудит предприятий и организаций, независимо от организационно-правовых форм и видов собственности, учреждений);

• банковский аудит (аудит банков и других кредитных организа­ций);

• аудит страховых организаций;

• аудит бирж;

• аудит внебюджетных фондов;

• аудит инвестиционных фондов.

В последнее время появились такие виды аудита, как налоговый аудит, экологический аудит и др:

|  |  |
| --- | --- |
| Таблица 1.2**. Критерии обязательного аудита** | |
| Критерии | Экономические субъекты |
| Организационно - правовая форма эконо­мического субъекта | Открытое акционерное общество |
| Вид деятельности экономических субъектов | Кредитные организации. Страховые организации и общества взаимного страхования. Товарные и фондовые биржи. Инвестиционные фонды. Государственные внебюджетные фонды, источником образо­вания средств которых являются предусмотренные законода­тельством РФ обязательные отчисления, производимые фи­зическими и юридическими лицами. Фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц. Экономические субъекты, обязательный аудит в отношении которых предусмотрен федеральным законодательством |
| Финансовые показате­ли деятельности эконо­мического субъекта | Объем выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает 500 тыс. МРОТ или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года 200 тыс. МРОТ |
| Организационно - правовая форма эконо­мического субъекта и финансовые показатели субъекта | Государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, если финансовые показатели их де­ятельности соответствуют приведенным выше критериям. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъ­екта РФ финансовые показатели могут быть понижены |

1. **Услуги, сопутствующие аудиту**

### Понятие сопутствующих аудиту услуг

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» приведен перечень сопутствующих аудиту услуг, которым уточнен перечень дан­ных в действующем российском стандарте аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъяв­ляемые к ним». Законом предусмотрено, что аудиторским организаци­ям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Под *сопутствующими аудиту услугами* понимается оказание ауди­торскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

• постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, со­ставление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское кон­сультирование;

• налоговое консультирование;

• анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

• управленческое консультирование, в том числе связанное с ре­структуризацией организаций;

• правовое консультирование, а также представительство в судеб­ных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

• автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информацион­ных технологий;

• оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имуще­ственных комплексов, а также предпринимательских рисков;

• разработка и анализ инвестиционных проектов, составление биз­нес-планов;

• проведение маркетинговых исследований;

• проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской -деятельностью, и распро­странение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

• обучение в установленном законодательством Российской Феде­рации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской де­ятельностью;

• оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Оказание сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей со­блюдения в установленных случаях независимости, а также професси­ональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, на­логообложения, хозяйственного права, экономического анализа и дру­гих разделов экономики.

## Классификация сопутствующих аудиту услуг

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать следую­щим образом:

• услуги, совместимые с проведением у предприятия обязательно­го аудита;

• услуги, несовместимые с проведением обязательной аудитор­ской проверки.

К услугам, *несовместимым с* проведением у экономического субъ­екта обязательного аудита, относятся услуги по ведению бухгалтерско­го учета, восстановлению бухгалтерского учета, составлению налого­вых деклараций, составлению бухгалтерской отчетности. Все другие услуги, сопутствующие аудиту; являются *совместимыми с* проведением у предприятия аудиторской проверки

Сопутствующие аудиту услуги подразделяются на:

• услуги действия;

• услуги контроля;

• информационные услуги.

К *услугам действия* относятся услуги по созданию документов, ранее экономическим субъектом не созданных, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом. Сопутствующие аудиту услуги действия оформляются договором, к которому прилагается задание на выполнение работ и оказание услуг. Задание должно содержать:

• перечень вопросов, ответы на которые экономический субъект желает получить от аудиторской организации;

• перечень источников данных (первичных документов), предо­ставляемых аудиторской организации для обработки;

• перечень документов, которые должны быть созданы аудитор­ской организацией в результате обработки источников данных с ука­занием носителя данных (например, бумажный, машинный).

*К услугам контроля* относятся услуги по проверке документов, кон­тролю ведения учета и составления отчетности, начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей, тестирование бухгалтерского персонала предприятия.

К *информационным услугам* относятся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам, проведение обу­чения, семинаров, информационное обслуживание.

Для выполнения сопутствующих аудиту работ и оказания услуг ау­диторская организация должна иметь:

• лицензии на те виды деятельности (по выполнению работ и услуг), которые по законодательству подлежат лицензированию;

• материально-технические и методические возможности для ка­чественного выполнения работ и оказания услуг.

Результатом оказания сопутствующих аудиту услуг являются доку­ментально оформленные результаты (например, расчеты, консульта­ции и т.п.) и документы (первичные документы, регистры учета, отчет­ность, справки и т.д.).

Аудиторская организация может оформить дополнительную пись­менную информацию руководству и (или) собственнику экономичес­кого субъекта по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг.

**4. Права и обязанности аудитора и проверяемого экономического субъекта**

Права и обязанности аудиторов, проверяемых организаций и лиц, заключивших договор на проверку, определены законом «Об аудитор­ской деятельности» и российским стандартом аудиторской деятель­ности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов».

## Права и обязанности аудиторов

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы *имеют право:*

• самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

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

• получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской про­верки вопросам;

• отказаться от проведения аудиторской проверки или от выраже­ния своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчет­ности в аудиторском заключении в случаях, во-первых, непредставле­ния аудируемым лицом всей необходимой документации и, во-вторых, выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

• осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотно­шений, определенные договором оказания аудиторских услуг и не про­тиворечащие законодательству Российской Федерации.

К *обязанностям* аудиторских организаций и индивидуальных ауди­торов относятся следующие:

• осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законода­тельством Российской Федерации;

• предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую ин­формацию о требованиях законодательства Российской Федерации, ка­сающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

• в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, 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;

• исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоот­ношений, определенные договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

## Права и обязанности проверяемого субъекта

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, *вправе:*

*•* получать от аудиторской организации или индивидуального ау­дитора информацию о законодательных и нормативных актах Россий­ской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской ор­ганизации или индивидуального аудитора;

• получить от аудиторской организации или индивидуального ау­дитора аудиторское заключение в срок, определенный договором ока­зания аудиторских услуг;

• осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотно­шений, определенные договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

*Обязанности* проверяемого лица и (или) лица, заключившее дого­вор оказания аудиторских услуг, включают следующие:

• заключать договоры на проведение обязательного аудита с ауди­торскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

• создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской про­верки, осуществлять содействие аудиторским организациям (инди­видуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении ауди­торской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или пись­менному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпы­вающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской про­верки сведения у третьих лиц;

• не предпринимать каких бы то ни было действий в целях огра­ничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении ау­диторской проверки;

• оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудитор­ской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и со­ставления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (ин­дивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зави­сящим от них причинам.

1. **Профессиональная этика и независимость аудиторов**

## Нормы профессиональной этики аудиторов

Осуществляя проверку достоверности бухгалтерской отчетности, аудитор должен соблюдать нормы профессиональной этики. В России разработан и одобрен Аудиторской палатой Кодекс профессиональной этики аудиторов РФ.

Нормы профессионального поведения, определяемые этим Кодек­сом, основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFA).

*Этика профессионального поведения* аудиторов определяет нравст­венные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде ауди­торское сообщество, готовое защищать их от всех возможных наруше­ний и посягательств.

В Кодексе содержатся определенные требования, выдвигаемые к действиям и личности аудитора. К ним относятся, в частности, необхо­димость соблюдения приоритета общественных интересов над личны­ми, объективность и внимательность аудитора, его независимость, ком­петентность, необходимость соблюдения конфиденциальности. Кодек­сом также регламентированы вопросы налогового консультирования клиента, платы за профессиональные услуги, отношений между аудито­рами и отношений сотрудников с аудиторской фирмой, распростране­ние рекламы и некоторые другие.

При проведении аудита *общественные интересы* должны преобла­дать над интересами отдельных лиц: внешний аудитор обязан дейст­вовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг (клиента).

Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Как только аудитору станет известно, что защищаемые интересы клиента возникли в нарушение закона либо справедливости, он обязан отка­заться от их защиты.

В Кодексе подчеркивается важность наличия у аудитора таких ка­честв, как *объективность и внимательность.* Только достаточный объем информации может служит объективной основой для выводов, реко­мендаций и заключений аудитора. Оказывая любые профессиональ­ные услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все возни­кающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы личная пред­взятость, предрассудки либо давление со стороны могли сказаться на объективности их суждений и заключений. Аудитору следует избегать взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объектив­ность его суждений и выводов. При выполнении профессиональных услуг аудиторы должны внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, аде­кватно планировать и контролировать работу, проверять подчиненных специалистов.

Аудитор обязан воздерживаться" от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его *профессиональной компетенции,* а также не соответствующих его квалификационному аттестату. Ауди­торская фирма может привлечь компетентных специалистов для по­мощи аудитору в решении поставленных конкретных задач. Аудитор обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов аудита, законодательства, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

Большое значение Кодексом придается соблюдению *конфиденци­альности информации* клиентов. Аудитор обязан сохранять в тайне кон­фиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при ока­зании профессиональных услуг, без ограничения во времени и незави­симо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Он не должен использовать конфиденциальную информацию клиента для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны, а также в ущерб интересам клиента.

Особую важность имеют вопросы оказания *профессиональных услуг в области налогообложения.* При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор руководствуется интересами клиента. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не должен способствовать фальсификациям с целью уклонения клиента от упла­ты налогов и обмана налоговой службы. Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только

в письменной форме. При этом он не должен обнадеживать клиента, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми ор­ганами, а также должен предупредить его, что ответственность за со­ставление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой от­четности лежит на самом клиенте.

*Плата за профессиональные услуги* аудитора отвечает нормам про­фессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объе­ма и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авто­ритета и степени ответственности аудитора. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок платы за свои профессиональные услуги. Сомнения в соблюдении профес­сиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента со­ставляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказан­ные профессиональные услуги.

*Отношения между аудиторами* должны основываться на принципе доброжелательности. Аудиторам следует избегать необоснованной критики и иных сознательных действий, причиняющих ущерб колле­гам по профессии. Аудитор должен воздерживаться от нелояльных дей­ствий в отношении коллег при замене клиентом аудитора, содейство­вать вновь назначенному аудитору в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора. Вновь приглашенный аудитор, если такое приглашение сделано не по результатам конкурса, проведенного клиентом, прежде чем согласиться на предложение, обязан запросить прежнего аудитора и убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа от него. Аудитор имеет право в интересах своего клиента и с его согласия приглашать для оказания профессиональных услуг других аудиторов и иных специалистов. Отношения с другими аудиторами (специалистами), привлекаемыми дополнительно, долж­ны быть деловыми и корректными. Аудиторы (специалисты), допол­нительно привлекаемые к оказанию услуг, обязаны воздерживаться от обсуждения с представителями клиента деловых и профессиональных качеств основных аудиторов, проявлять максимальную лояльность к пригласившим их коллегам.

В Кодексе рассматриваются и *взаимоотношения между сотрудника­ми аудиторской фирмы и фирмой.* Аудиторы обязаны проявлять лояль­ность по отношению к фирме, всей своей деятельностью способство­вать укреплению авторитета и дальнейшему развитию фирмы, поддер­живать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и иными сотрудниками фирмы, руководителями и персоналом клиен­тов. Взаимоотношения сотрудников и аудиторской фирмы должны ос­новываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоян­ном совершенствовании организации аудиторских услуг, их професси­онального содержания. Аттестованный аудитор, часто меняющий ау­диторские фирмы либо внезапно покидающий ее и тем самым нано­сящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику Специалисты, перешедшие в другую аудиторскую фирму, обя­заны воздерживаться от осуждения или восхваления своих прежних руководителей и коллег, от обсуждения с кем бы то ни было организа­ции и методов работы в прежней фирме. Руководители (сотрудники) аудиторской фирмы воздерживаются от обсуждения с третьими лица­ми профессиональных и личных качеств своих бывших сотрудников и коллег, за исключением случаев, когда эти бывшие сотрудники нане­сли своими действиями существенный ущерб профессии и законным интересам фирмы.

*Публичная информация об аудиторах и реклама аудиторских услуг* могут быть представлены в средствах массовой информации, специ­альных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководи­телей и сотрудников аудиторских фирм. Какие-либо ограничения в отношении места и частоты обнародования рекламы, размера и офор­мления рекламного объявления не предусмотрены.

Однако не допускаются как противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации, содержащие прямое указание или намек, вселяющий необоснованные ожидания (уверенность) кли­ентов в благоприятности результатов профессиональных аудиторских услуг; безосновательные самовосхваления и сравнения с другими ау­диторами; рекомендации, подтверждения клиентов и иных третьих лиц, восхваляющие аудитора и профессиональные достоинства предо­ставляемых им услуг.

Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может по­влиять на его объективность и независимость, на соблюдение приори­тета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместима с оказанием профессиональных аудиторских услуг.

## Принцип независимости аудитора

Вопросы независимости аудитора рассматриваются как по фор­мальным, так и по фактическим обстоятельствам. Аудиторы обязаны отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обо­снованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях. Следует подчеркнуть, что усло­вия независимости аудитора определены в законе «Об аудиторской деятельности». В Кодексе профессиональной этики перечислены ос­новные обстоятельства, наносящие ущерб независимости аудитора. Для физических лиц к этим обстоятельствам относятся предстоящие или ведущиеся судебные дела с организацией клиента, прямое и кос­венное финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме, родственные и личные дружеские отношения с выс­шим управляющим персоналом организации клиента, чрезмерная гостеприимность клиента и т.п. Независимость аудиторской фирмы, в частности, вызывает сомнения в случае, если она участвует в финан­сово-промышленной или банковской группе и оказывает профессио­нальные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансо­во-промышленную либо банковскую группу. Согласно закону «Об ау­диторской деятельности» аудит не может осуществляться:

• аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несу­щими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близ­ком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

• аудиторскими организациями, руководители и иные должност­ные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несу­щими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• аудиторскими организациями, руководители и иные должност­ные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, бра­тья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными ли­цами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансо­вой (бухгалтерской) отчетности;

• аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, яв­ляющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителя­ми (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учре­дителей (участников);

• аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и веде­нию бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бух­галтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, — в отно­шении этих лиц.

Принцип независимости аудитора дополняется сформулирован­ным в законе «Об аудиторской деятельности» положением о том, что порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутству­ющих услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

#### Выводы

1. Под аудитом понимается независимая проверка, осуществляемая ауди­тором, результатом которой является выражение мнения аудитора о степени достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой компании. Аудит может рассматривать как процесс уменьшения до приемлемого уровня инфор­мационного риска для пользователей финансовых отчетов.

2. Основной целью аудита финансовой отчетности является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

3. К основным этапам аудита относятся планирование аудита, получение аудиторских доказательств, использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта, третьими сторонами, документиро­вание аудита, обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бух­галтерской отчетности экономического субъекта.

4. Различают следующие виды аудита: подтверждающий, системно ориен­тированный аудит и аудит, основанный на риске; внешний и внутренний аудит; обязательный и добровольный (инициативный) аудит; первоначальный и согласованный (продолжающийся) аудит; общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, аудит бирж, аудит внебюджетных фондов и аудит инвестиционных фондов.

5. Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудитор­скими организациями и индивидуальными аудиторами таких услуг, как по­становка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финан­совой отчетности, бухгалтерское и налоговое консультирование, финансовый анализ, управленческое и правовое консультирование, оценка стоимости иму­щества, оценка предприятий как имущественных комплексов, разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов, обучение спе­циалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью и др.

6. К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательного аудита, относятся услуги по ведению бухгалтерского учета, вос­становлению бухгалтерского учета, составлению налоговых деклараций, со­ставлению бухгалтерской отчетности. Все другие услуги, сопутствующие ау­диту, являются совместимыми с проведением на предприятии аудиторской проверки.

7. Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравствен­ные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское со­общество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посяга­тельств. К требованиям, предъявляемым к личности аудитора Кодексом про­фессиональной этики аудиторов РФ, относятся необходимость соблюдения приоритета общественных интересов над личными, объективность и внима­тельность аудитора, его независимость, компетентность, необходимость со­блюдения конфиденциальности.