**Оглавление**

1. Получение разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки

2. Общение с руководством проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки

3. Служба внутреннего аудита проверяемого экономического субъекта - помощник аудитора

4. Предоставление письменной информации аудиторской организацией руководству проверяемого экономического субъекта по результатам аудиторской проверки

**Введение**

Рассмотрим вопросы взаимодействия руководства и персонала проверяемого экономического субъекта с аудиторами в ходе аудиторской проверки. Освещены вопросы получения разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки, общения с руководством экономического субъекта в ходе аудиторской проверки, общения с внутренними аудиторами, сущность письменной информации аудитора проверяемого экономического субъекта по результатам аудита.

**1. Получение разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки**

Аудитор в определенных случаях должен получить от руководства экономического субъекта разъяснения, необходимые ему для достижения целей его работы. Необходимый объем информации, а также перечень случаев, в которых необходимо получение таких разъяснений, определяются аудитором самостоятельно.

Разъяснения, получаемые аудитором от руководства проверяемого экономического субъекта, могут быть запрошены на этапе предварительного планирования аудита, на этапе подготовки общего плана и программы аудита, непосредственно на этапе проверки - в ходе выполнения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля, на этапе завершения аудита и подготовки аудиторского заключения.

На разных этапах проведения проверки аудитору следует получать разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта в следующих целях:

а) на этапе предварительного планирования аудита эти разъяснения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

б) на этапе подготовки общего плана и программы аудита такие разъяснения могут способствовать пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков;

в) на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу такие разъяснения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, а также предоставить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

г) на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств.

При этом аудитору следует иметь в виду, что руководство проверяемого экономического субъекта не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих аудиту.

Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письме - обязательстве. В случае если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации. Таковыми могут быть как устное, так и письменное обращение непосредственно к руководителю или представителям руководства проверяемого экономического субъекта, как для получения информации от них самих, так и для содействия их в обращении аудитора непосредственно к руководителям низовых подразделений проверяемого экономического субъекта.

При любой форме обращения аудитор должен по возможности точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые он предполагает получить или подтвердить, а также может снабдить свой запрос пояснениями, которые сочтет необходимыми.

Аудитор должен убедиться, что его запрос правильно понят. Свидетельством тому может служить уточнение вопроса в устной беседе, а также анализ полученного ответа.

При получении разъяснений аудитор должен быть готов уточнить отдельные стороны ответа для того, чтобы иметь достаточную уверенность в том, что предоставленные ему разъяснения поняты и истолкованы им правильно. Форма обращения аудитора за уточнением может быть устной или письменной и выбирается самим аудитором.

Отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформировать свое мнение. Аудитору следует оценить степень влияния отказа руководства проверяемого экономического субъекта в даче разъяснений по конкретному вопросу на выводы, которые он сделает по результатам аудита. В существенных случаях отказ руководства проверяемого экономического субъекта в предоставлении сведений по запросу аудитора либо неполное предоставление таких сведений должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

**2. Общение с руководством проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки**

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться как в устной форме во время посещения аудиторами экономического субъекта, так и в письменной форме путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

При общении с руководством экономического субъекта аудиторская организация должна рассматривать полученную информацию с точки зрения ее уместности, надежности и достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Все существенные вопросы общения с руководством экономического субъекта и полученные от него разъяснения должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Целью общения с руководством экономического субъекта до начала аудита являются оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и / или сопутствующих аудиту услуг. Общение с руководством экономического субъекта до начала аудита включает общение на стадии предварительного планирования аудита и общение на стадии переговоров.

На стадии переговоров с руководством экономического субъекта должны быть определены и согласованы существенные условия предстоящего договора. Аудиторской организации рекомендуется разработать с учетом требований законодательства типовые договоры на оказание аудиторских и / или сопутствующих аудиту услуг, которые должны применяться на постоянной основе.

Целью общения с руководством экономического субъекта во время аудита являются оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться вопросы:

а) планирования аудита;

б) получения аудиторских доказательств;

в) оценки аудиторского риска и уровня существенности;

г) изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

д) использования работы экспертов;

е) организационные вопросы, связанные с проведением аудита;

ж) другие вопросы, связанные с подготовкой и проведением аудита.

Целью общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита являются обсуждение выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к бухгалтерской отчетности экономического субъекта. На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться:

а) проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита;

б) вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия;

в) поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, вне зависимости от того, произведены ли они в этой отчетности;

г) нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;

д) выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности экономического субъекта (нарушение допущения непрерывности деятельности);

е) существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения;

ж) другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Существенные вопросы, связанные с завершением аудита, должны быть обсуждены с руководством экономического субъекта, а результаты обсуждения - отражены в рабочей документации проверки.

**3. Служба внутреннего аудита проверяемого экономического субъекта - помощник аудитора**

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами проверяемой организации.

Поскольку задачи внутреннего аудита определяются руководством и / или собственниками организации, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, стоящих перед внешним и внутренним аудитом, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

а) рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и провести его обсуждение на возможно более ранней стадии аудита;

б) определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

в) заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки может повлиять выполнение следующих действий:

а) взаимная координация планов аудиторской проверки;

б) обмен отчетами;

в) регулярные рабочие встречи;

г) свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

д) совместное представление отчетов руководству и / или собственникам экономического субъекта;

е) общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации.

Аудиторская организация информирует руководство и / или собственников экономического субъекта и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация в ходе своей проверки не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если они дают сходные (сопоставимые) результаты, корректив в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например, изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, а также и за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

**4. Предоставление письменной информации аудиторской организацией руководству проверяемого экономического субъекта по результатам аудиторской проверки**

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять адресату письменную информацию (отчет) аудитора руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита (далее - письменная информация).

Данные, содержащиеся в письменной информации, приводятся с целью доведения до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Аудиторская организация обязана указать в письменной информации аудитора все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности.

Письменная информация должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит (в случае аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно, - этим аудитором).

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу письменной информации аудитора на бланке аудиторской организации либо с угловым штампом аудиторской организации.

В письменной информации аудитора должны содержаться в обязательном порядке:

- сведения об аудиторской организации:

а) официальное наименование и юридический (почтовый) адрес аудиторской фирмы либо фамилия, инициалы и адрес аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно;

б) номер и дата регистрационного свидетельства;

в) номер и дата выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности;

г) перечень и специализация всех аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите, их фамилии, инициалы, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов в случае их наличия, указание обязанностей в ходе проведения аудита;

- сведения о проверяемом экономическом субъекте:

а) официальное наименование и юридический (почтовый) адрес юридического лица либо фамилия, инициалы и адрес физического лица - индивидуального предпринимателя;

б) номер и дата регистрационного свидетельства;

в) перечень должностных лиц (фамилии, инициалы, должности), ответственных за составление бухгалтерской отчетности юридического лица;

- указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора;

- выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность;

- результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и состояния системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должно быть указано, какие из сделанных замечаний являются существенными, а какие - нет, влияют или не влияют (или могут влиять) перечисленные замечания и недостатки на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. В случае подготовки аудиторской организацией условно положительного заключения, отрицательного заключения или отказа от выражения мнения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин, приведших к такому мнению аудитора.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и / или собственнику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Она может быть передана только следующим лицам:

а) лицу, подписавшему договор (контракт, письмо - обязательство) на оказание аудиторских услуг;

б) лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме - обязательстве) на оказание аудиторских услуг;

в) любому другому лицу - в случае письменного указания на то в адрес аудиторской организации, подписанного лицом, подписавшим договор (контракт, письмо - обязательство) на оказание аудиторских услуг.

По итогам аудиторской проверки после согласования с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации аудитора.

В предварительном варианте письменной информации аудитора могут содержаться требования по внесению (с выполнением установленных для этого правил) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовке перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация впоследствии могла представить экономическому субъекту положительное аудиторское заключение.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре, контракте, письме - обязательстве на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах. Один экземпляр письменной информации передается под расписку указанным выше лицам, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами Российской Федерации.

**Заключение**

В отечественной теории и практике аудита признается следующая система его классификации.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита - помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Инициативный аудит - это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель инициативного аудита - выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Обязательный аудит - это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе и других федеральных законах.

Тот факт, что необходимость аудита в ряде случаев установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

# **Библиографический список**

1. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" N 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

2. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации".

3. Федеральный закон "О лицензировании отдельных видов деятельности" N 128-ФЗ от 8 августа 2001 г.

4. Положение о лицензировании аудиторской деятельности. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г. N 190.

5. Правила (стандарты) аудиторской деятельности // Современная экономика и право - М.: Юрайт-М, 2006. - 328 с.

6. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юнити-Дана, 2006. - 655 с.