**24. Подготовка и планирование внешнего контроля**

Внешний контроль (аудит) осуществляется независимой организацией на договорной основе с экономическим субъектом с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, а также оказания консультационных услуг.

Рационально организованное ведение контроля позволяет минимизировать время на проведение аудиторских процедур и обобщение полученной информации, улучшает качество полученной информации и расширяет возможности контроля аудита.

Перед началом работы проходит первый, так называемый подготовительный этап аудита, в течение которого необходимо выработать решение по следующим вопросам:

1) заключить договоры на проведение аудита и определить условия его проведения (продолжительность, оплату и др.);

2) осуществить подбор сотрудников для проведения аудита.

Вторым этапом аудита будет его планирование, которое включает следующие мероприятия: получение сведений о клиенте; предварительную аналитическую проверку, предварительную оценку системы внутреннего контроля, масштабов работ; оценку аудиторского (общего) риска; завершение экспертизы и оценку предварительных данных, разработку общего плана (стратегии) аудита; определение оптимального доверия к системе внутреннего контроля; разработку соответствующих процедур тестирования системы внутреннего контроля; разработку независимых процедур тестирования.

Третий этап – сама процедура аудита, когда необходимо дать оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, используемого в организации. Этот этап включает в себя проведение тестов, окончательную оценку внутреннего контроля, корректировку программы аудита.

Четвертый этап – независимые процедуры, когда аудитор собирает аудиторские доказательства (рабочие документы аудитора), необходимые в дальнейшем для формирования его мнения об отчетности. Независимые процедуры включают такие мероприятия, как проведение независимых тестовых операций; проведение аналитических процедур; проведение тестов оборотов по синтетическим счетам; проведение проверочных процедур общего составления баланса; оценка результатов независимых процедур; обобщение полученных данных и их оценка, корректировка программы аудита и др.

Пятый этап аудита – формулировка мнения и составление аудиторского отчета (заключения), в котором должно быть отражено мнение аудитора об отчетности. Данный этап включает: проверку финансовой отчетности, проверку результатов аудита, составление мнения о достоверности отчетности; составление проекта отчета; написание отчета.

Результат аудиторской проверки, в соответствии с аудиторскими стандартами оформляется в виде заключения аудитора (аудиторской фирмы).

Заключение аудитора имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов.

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ. Структура аудиторского заключения, применяемого в РФ, приближена к международным стандартам оформления заключения, состоит из трех частей – вводной, аналитической и итоговой.

Нарушение законодательства РФ об аудите аудиторскими организациями и их руководителями, индивидуальными аудиторами, аудируемыми лицами, подлежащими обязательному аудиту, влечет уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

Осуществление аудиторской деятельности организацией или индивидуальным аудитором без получения соответствующей лицензии влечет взыскание штрафа в размере от 100 до 300 минимальных размеров оплаты труда, установленного федеральным законом.

**29. Методы и источники получения знаний о деятельности экономического субъекта**

Основными методами получения знаний о деятельности экономического субъекта являются:

1) изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого экономического субъекта;

2) анализ особенностей региона, влияющих на деятельность субъекта;

3) учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономического субъекта;

4) знакомство с организацией и технологией производства;

5) сбор информации о персонале экономического субъекта, ассортименте выпускаемой продукции, методах ведения бухгалтерского учета, его автоматизации;

6) сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;

7) сбор информации об организационной и производственной структурах, проводимой маркетинговой политике, основных поставщиках, покупателях;

8) анализ деятельности экономического субъекта на рынке ЦБ;

9) учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

10) сбор информации о финансовых и юридических обязательствах экономического субъекта, что имеет существенное значение на стадии планирования при оценке уровня существенности и расчета внутрихозяйственного риска;

11) знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

Если выявлены аспекты деятельности, требующие определенных специальных знаний, проверяющий должен иметь достаточно глубокое понимание деятельности экономического субъекта, чтобы можно было установить, нужна ли ему консультация того или иного специалиста, т. е. должен оценить возможность привлечения эксперта. В целях получения наиболее глубоких знаний о деятельности экономического субъекта применяются аналитические процедуры, выявляющие существенные отклонения от различного рода базовых показателей.

Источниками получения знаний об экономическом субъекте являются:

1) официальные публикации в юридических, отраслевых, профессиональных, региональных журналах;

2) данные статистики, официальные отчеты экономического субъекта, банковские отчеты;

3) нормативные и законодательные акты, регулирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;

4) результаты посещения семинаров, конференций и аналогичных мероприятий;

5) разъяснения и подтверждения, полученные от сотрудников проверяемого экономического субъекта, беседы с компетентными лицами и сотрудниками службы внутреннего контроля;

6) запросы третьим лицам;

7) консультации с ревизором, который проводил проверку в предыдущие периоды;

8) учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерской службе, учетной политике, рабочий план счетов и проводок, план-график документооборота, схема организационной и производственной структур;

9) осмотр цехов, складов, служб проверяемого субъекта, опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;

10) результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых нельзя однозначно трактовать в соответствии с действующим законодательством;

11) идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, хозяйственных операций, методов учета и налогообложения их;

12) результаты работы привлеченных специалистов-экспертов;

13) знакомство с реестром акционеров;

14) материалы проверок налоговых служб и судебных процессов;

15) использование знаний, накопленных из предыдущего опыта ревизора.

Перед проведением ревизии и в ходе ее все производственные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах ревизора.

**18. Аудиторские стандарты.**

Аудиторские стандарты: формируют единые основополагающие предписания и формы аудиторской проверки; определяют нормативные требования к качеству и надежности аудита.

Аудиторские стандарты определяют:

- общий подход к проведению аудита;

- масштаб проверки;

- виды отчетов аудитора;

- основные принципы для аудитора.

Общие стандарты аудита:

- проверка должна проводиться лицом, имеющим соответствующую подготовку, квалификацию, лицензию на ведение аудиторской деятельности. Если аудитор сомневается в своей компетентности, то он должен воздержаться от аудита;

- по всем вопросам выполнения работы точка зрения аудитора должна быть постоянна и неизменна.

В соответствии с законом аудиторская проверка не может проводиться:

- аудитором - учредителем (собственником, акционером) проверяемого предприятия;

- аудитором, состоящим в близком родстве с руководителем и главным бухгалтером предприятия;

- аудиторскими организациями в отношении с субъектами хозяйствования, являющимися их учредителями, акционерами, кредиторами и страховщиками;

- аудиторами и аудиторскими организациями, которые оказывали данному субъекту хозяйствования услуги по восстановлению бухгалтерского учета.

3) Аудитор должен тщательно изучать организацию внутреннего контроля на предприятии, если таковой недостаточен, то вероятность ошибок велика и не исключается возможность подвоха. В этом случае аудитор вправе отказаться от проверки.

**56. Формы и этические нормы аудита.**

Внутренний аудит проводится для внутреннего пользования и АХД. Внутренний аудит может проводить аудитор, работающий на предприятии и необязательно имеющий лицензию на эту деятельность. Задачей внутреннего аудита состоит во внутрихозяйственном контроле за формированием затрат, выявлением отклонений от плановых смет и нормативов, анализе их причин и установления виновных лиц, поиске резервов финансово-хозяйственной деятельности и обеспечения необходимой информацией руководителя предприятия.

Такой контроль на крупном предприятии должен повседневно вестись специализированным отделом.

На небольших предприятиях обязанности внутреннего аудита возлагаются на ревизионную комиссию, назначенную учредителями.

Для проведения внутреннего аудита, также можно привлекать аудиторов со стороны.

Внешний аудит должен проводить независимый аудитор со стороны, имеющий высшую квалификацию и лицензию. Аудитор должен иметь высшее экономическое образование или юридическое образование и стаж работы по специальности не менее 5 лет.

Заказчиками внешнего аудита могут быть:

- государственные органы (при этом требования обязательности аудиторской проверки установлено в законодательном порядке);

- собственники предприятия (акционеры, инвесторы, государство, частное лицо).Обязательность аудиторского заключения и удостоверение годовых отчетов, предоставляемых администрацией предприятия его собственника как правило предусмотрено в учредительных документах предприятия;

- банки и другие кредитные учреждения, которые при предоставлении предприятием займов нуждаются в подтверждении их платежеспособности, возможности эффективного использования предоставляемых заемных средств, а также своевременность возврата средств.

Аудитору запрещается заниматься непосредственно другими видами предпринимательской деятельности, кроме преподавательской и научной.

Затраты на проведение аудиторской проверки относятся на себестоимость продукции, работ, услуг.

Нормы и принципы аудиторской деятельности, принятые в мировой практике:

1) Независимость суждений, на этот принцип влияют четыре фактора:

- возможность юридической ответственности для аудитора;

- возможность лишиться права работы по специальности из-за нарушения профессиональной этики;

- потеря репутации;

- сопротивление любому посягательству на честность и объективность аудитора.

Аудитору запрещается любое прямое финансовое участие в той организации, которая подвергается проверке этим аудитором.

2) Компетентность и высокий профессионализм.

Действия дискредитирующие аудитора: отказ возвратить бухгалтерскую документацию клиенту, даже если им не выплачено вознаграждение.

Дискриминация в процессе деятельности:

- несоблюдение аудиторских стандартов и норм при проверке;

- внесение или разрешение на внесение фиктивных и неточных записей в бухгалтерские счета и финансовые отчеты.

3) Объективность и честность перед клиентами и обществом.

4) Доброжелательное отношение к клиенту.

5) Конфиденциальность, полученная в процессе аудита, информации.

6) Доброжелательное отношение к коллегам.

**24. Содержание предварительного планирования аудита**

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией активного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. Аудиторская организация и индивидуальные аудиторы обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического объекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита. Планирование аудитором своей работы 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.

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем – 2 недели); из-за этих ограничений на крупном и даже среднем по мощности предприятии провести сплошную аудиторскую проверку не всегда удается. Поэтому аудитору следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

1) рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;

2) предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;

3) определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель контроля:

1) предварительно определить объем и тип необходимых тестов;

2) оценить издержки по их проведению;

3) достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;

4) иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы:

1) предплановая подготовка;

2) получение информации о бизнесе клиента (специфика деятельности, структура связей, политики, юридических обстоятельств);

3) оценка существенности;

4) оценка аудиторского риска;

5) изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиентов.

Обычно планирование включает:

1) разработку графиков проведения аудита;

2) определение сроков и доходов и обсуждение их с клиентом;

3) проведение инструктажа членов команды аудиторов;

4) организацию взаимодействия с подразделениями внутри фирмы;

5) обсуждение стратегии аудита с клиентом.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, характера задач, решаемых в аудите.

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

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

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

**25, 26 Подготовка общего плана и программы аудита**

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.

Основными ситуациями аудиторской проверки являются:

1) планирование аудита;

2) получение аудиторских доказательств;

3) использование работы других лиц и контактов с руководством экономического субъекта третьими сторонами;

4) документирование аудита;

5) обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования – организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

В ходе аудита должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств (как правило, из нескольких источников и разными методами), которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При проведении следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Тем не менее сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлечение экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При этом аудиторской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур, а также оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает степени этой ответственности.

В ходе аудита должны документироваться основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита. 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. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям о деятельности экономического субъекта, которыми располагает аудиторская организация.

Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно, положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех отношениях.