**1. Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности РФ**

Действующая в России система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает три основных уровня:

Первый уровень: основное назначение документов в обеспечении эффективного функционирование института отечественного аудита в рыночных условиях, его поступательное развитие и совершенствование, контроль за деятельностью аудиторов. К ним относятся Кодексы РФ, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, Закон об аудиторской деятельности и другие законодательные акты. Закон «Об аудиторской деятельности» относится к основным законодательным актам, регламентирующим аудиторскую деятельность. Это закон прямого действия, определяющий, в частности, место аудита в финансово-хозяйственной деятельности как ее необходимого и равноправного элемента.

Второй уровень: основное назначение документов этого уровня состоит в установлении норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности, и прежде всего арбитражем. К ним относятся правила (стандарты) аудиторской деятельности: федеральные – обязательные для всех участников аудиторской деятельности; стандарты, принятые профессиональными аудиторскими объединениями и являющиеся обязательными для их членов.

Эти правила (стандарты) содержат основные принципы проведения аудиторской проверки и составления аудиторского заключения. С их помощью аудиторы могли выбрать как необходимые масштаб и глубину аудиторской проверки, так и ее целесообразную методику. Стандарты аудита определяют также критерии, с помощью которых можно оценить качество результатов аудит. проверки.

Документы третьего уровня, регулирующие аудиторскую деятельность, носят вспомогательный характер, и основная их цель – помощь в технической реализации требований правил (стандартов), в разработке прогрессивных приемов и рациональныx способов организации аудиторской деятельности. Это методические указания, инструкции, положения и другие документы.

Основными документами, определяющими правовые основы аудиторской деятельности в Российской Федерации, являются:

1. Гражданский кодекс РФ (часть I, от 30.11.94 г. №51-ФЗ; часть II, от 26.01.96 г. №14-ФЗ).

2. Уголовный кодекс РФ (от 13.06.96 г. №63-ФЗ).

3. Налоговый кодекс РФ (часть II, от 05.08.2000 г. №117-ФЗ).

4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2007 г. №307-ФЗ.

6. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудит. деятельности»

7. Постановление Правительства РФ от 06.05.94 г. №482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ».

Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» касается градостроительной и аудиторской деятельности, по которым с 01.01.2010 отменено лицензирование, и функции государственного надзора и контроля возложены на предпринимательские или профессиональные объединения. В связи с этим возникли новые субъекты обязательного аудита, так называемые саморегулируемые организации (СРО).

В указанных документах отражены нормативные положения по организации аудиторской деятельности в РФ, аттестации аудиторов, лицензированию аудиторских организаций и аудиторов, осуществлению аудиторских проверок, выдаче аудиторских заключений.

**2. Сущность и принципы аудита**

**Аудит** – это независимое исследование бухгалтерской отчетности организации, осуществляемое привлеченным в установленном порядке аудитором (аудиторской фирмой) с целью выражения мнения о ее достоверности.

**Целью** аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Принципы аудита позволяют дать объективные, реальные и точные сведения об объекте аудита, выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

К **основным принципам** ведения аудиторской деятельности относятся: независимость и объективность при проведении проверок; конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора; использование методов статистики и экономического анализа; применение новых информационных технологий; умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки; доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам; ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок; содействие росту авторитета аудиторской профессии.

1. Независимость аудитора обусловливается тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно – ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации), не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов.

2. Объективность обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, большим практическим опытом, знанием новейшей методической литературы.

3. Конфиденциальность – важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять каких-либо сведений никакому органу о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение тайн своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную, а если предусмотрено договором, то и материальную ответственность.

4. Аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Аудитор не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых он не имеет достаточных профессиональных знаний.

5. Использование методов статистики и экономического анализа позволяет организовать анализ проведенных проверок на высоком научном уровне, получить более объективные и достоверные данные для принятия решений.

6. Применение новых информационных технологий заключается преимущественно в использовании вычислительной техники для организации аудиторской деятельности. Это касается и проведения проверки и анализа отчетности, ведения и восстановления учета.

7. По результатам проверки аудитор может сделать необходимые рациональные выводы, которые помогут клиенту в организации работы и ведении бухгалтерского учета.

8. Ответственность аудитора проявляется в том, что он отвечает за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия.

**3. Виды аудита: инициативный и обязательный аудит**

Исходя из принципа инициативы проведения, аудит экономического субъекта может быть инициативным (добровольным) или обязательным. **Инициативный аудит** проводится, как правило, по решению администрации предприятия или его учредителей. Его цель – выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния предприятия, разработать рекомендации по повышению эффективности его деятельности, а также подготовка организации к обязательной аудиторской проверке. Инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим, то есть направленным на изучение отдельных разделов и участков учета. Различными могут быть и применяемые методы анализа: сплошная и выборочная проверка, проверка учетных регистров и (или) первичных документов и др.

Согласно статье 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2007 г. №307-ФЗ, **обязательный аудит** – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат следующие группы экономических субъектов:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения открытого конкурса.

**4. Особенности организации и аналитических процедур внутреннего аудита**

Внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри организации и ее подразделениях – службой внутреннего аудита. Основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности на всех уровнях управления, а также в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников.

Особенности организации внутреннего аудита: 1) Органы внутреннего аудита назначаются собственниками экономического субъекта (ревизоры, ревизионные комиссии, аудиторы или группы аудиторов); 2) Служба внутреннего аудита независима от других подразделений (организационный статус службы в системе управления организации определяется ее способностью и возможностью соблюдать объективность и независимость в возложенных на нее функциях); 3) Служба внутреннего аудита прямо подчинена руководителю организации (уровень значимости службы определяется тем, как принимаются к исполнению руководителем рекомендации внутреннего аудита); 4) Внутренние аудиторы выполняют функции, возложенные на них должностными инструкциями.

Служба внутреннего аудита несет ответственность за обоснованность и своевременность представления заключений о состоянии бухгалтерского отчета и отчетности и всей финансовой деятельности организации.

Для выполнения своих функций служба внутреннего аудита должна быть укомплектована квалифицированными и заслуживающими доверия специалистами, которые хорошо знают специфику предприятия, объекты контроля, круг вопросов, подлежащих проверке, законодательные и нормативные акты, владеют техникой и методикой проведения проверок, умеют обобщать и анализировать учетно-экономическую информацию, формулировать выводы и рекомендации по результатам проверок. Деятельность службы внутреннего аудита должна осуществляться в соответствии с планом внутреннего аудита. Такой план разрабатывает руководитель службы, а утверждает руководитель предприятия. Конкретные работы по контролю того или иного объекта выполняются аудиторами в соответствии с программой внутреннего аудита.

На стадии планирования внутреннего аудита, выявить необычные или неверно отраженные в отчетности факты, определить области повышенного риска, требующие дополнительного внимания позволяют аналитические процедуры.

К аналитическим процедурам внутреннего аудита относятся:

а) подотчетность одних работников другим; б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности; в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация); г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации; д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей; е) 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; ж) ограничение доступа к активам и записям; з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Применение аналитических процедур позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение. При формировании плана и программы внутреннего аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

**5. Профессиональные требования к аудиторам в соответствии с требованиями этического кодекса**

аудиторский внутренний требование кодекс

Этика аудитора описана в «Кодексе этики аудиторов России» (принят Минфином РФ 28.08.2003, протокол №16). Кодекс признает, что основной целью аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Достижение этой цели требует соблюдения четырех основных требований:

Достоверность. В целом общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах. Профессионализм. Аудируемые организации, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере аудита. Качество услуг. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества. Уверенность. Лицам, пользующимся услугами аудиторов, необходима уверенность в том, что услуги оказываются в соответствии с регулирующими их профессиональными этическими нормами.

Для достижения целей аудиторской профессии аудиторы должны соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов:

Честность. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен действовать открыто и честно. Независимость. При предоставлении профессиональных услуг аудитор должен быть не зависимым от аудируемых лиц и от третьих лиц. Объективность. Аудитор должен быть справедливым, на его объективность не должны влиять ни предубеждения, ни пристрастия, ни конфликт интересов, ни другие лица, ни иные факторы. Профессиональная компетентность и должная тщательность. Аудитор предоставляет профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старанием. В его обязанности входит постоянное поддержание профессиональных знаний и навыков на высоком уровне с тем, чтобы аудируемые организации или работодатели могли пользоваться преимуществами компетентных профессиональных услуг, основанных на новейших разработках в области практики, законодательства и технологий. **5.** Конфиденциальность. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или раскрывать такую информацию без надлежащих и конкретных на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями. **6.** Профессиональное поведение. Аудитор должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздерживаться от какого-либо поведения, которое бы могло ее дискредитировать. **7.** Регламентирующие документы. Аудитор обязан выполнять профессиональные услуги в соответствии с применимыми профессиональными правилами (стандартами). Аудитор обязан тщательно и квалифицированно выполнять указания аудируемой организации или работодателя в той мере, насколько они соответствуют требованиям честности, объективности и независимости.

В Кодексе особо рассматриваются проблемы, возникающие в том случае, когда аудитор оказывает клиенту услуги по расчетам налогов, налоговому планированию, налоговой оптимизации, налоговому аудиту и тому подобному, поскольку при оказании услуг такого рода аудитору нередко приходится отстаивать позицию клиента, стремящегося минимизировать налоговые выплаты, перед налоговыми или иными контролирующими органами. Кроме того, аудитор не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому несовместимы с оказанием профессиональных услуг. Параллельное оказание двух или более разных видов профессиональных услуг само по себе не создает угрозы честности, непредвзятости или независимости. Одновременное ведение других видов деятельности, не связанных с профессиональными услугами, но не позволяющих аудитору вести профессиональную практику в соответствии с законодательством и нормами деловой этики аудиторов, считается не совместимым с оказанием профессиональных услуг. Семейные и личные отношения между аудиторами и руководителями или иными сотрудниками аудируемой организации могут создать угрозу наличия личной заинтересованности, близкого знакомства или шантажа.

Аудитор не должен принимать подарков или знаков гостеприимства от аудируемой организации.

**6. Права, обязанности и ответственность сторон, регулируемые федеральным законом «Об аудиторской деятельности»**

Права и обязанности аудиторских организаций либо аудиторов:

1. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации либо **аудиторы вправе**: 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 непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации и выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица; осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

2. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные **аудиторы обязаны**: осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ; предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства РФ, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах РФ, на которых основываются замечания и выводы аудитора; в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу; обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ; исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг

При проведении аудиторской проверки **аудируемое лицо, вправе**: получать от аудитора информацию о законодательных и нормативных актах РФ, на которых основываются выводы аудитора; получить от аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг; осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

При проведении аудиторской проверки **аудируемое лицо обязано**: заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством РФ; создавать аудитору условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторам в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов 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 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 независящим от них причинам; исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, **несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность** в соответствии с законодательством РФ и федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

**7. Понятие существенности ошибок, выявленных в ходе аудиторской проверки. Методы оценки уровня существенности**

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Оценивая существенность, аудитор использует два основных подхода:

1) Индуктивный подход, который заключается в определении существенности отдельных статей отчетности, а затем путем суммирования оценок рассчитывается общая существенность в целом. Уровень существенности рассчитывается следующим образом: по итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, от этих показателей берутся процентные доли. Проанализировав полученные числовые значения, и в том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных, можно отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую необходимо для дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является общим показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

2) Дедуктивный подход, который заключается в определении общей величины допустимой ошибки и последующем ее распределении между статьями отчетности. Это распределение носит условный характер, но полезно для определения того, какие данные и в каком объеме следует собрать в отношении разных счетов.

Уровень существенности рассчитывается следующим образом: На первом этапе аудита, на основании своего профессионального опыта и предварительного анализа отчетности, аудитор определяет границы предельной величины допустимых ошибок и пропусков в ней, наличие которых не может дезориентировать пользователей информации. Ошибки, находящиеся ниже минимальной границы, считаются несущественными, а ошибки выше максимальной границы – существенными. Когда же ошибка находится в пределах между минимальной и максимальной границами, то аудитор проводит более глубокое ее изучение с целью отнесения выявленной ошибки к несущественной или существенной. На втором этапе аудитор распределяет общую величину границ предельно допустимой ошибки между элементами внутри выбранного базового показателя отчетности. Третий этап предполагает исчисление ошибки и сопоставление ее с предварительной оценкой.

**8. Особенности предварительного этапа планирования аудиторской деятельности**

Аудиторская проверка ограничена во времени, поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Только в результате предварительного изучения экономического субъекта можно определить примерный объем и трудоемкость предстоящих работ, а также продолжительность аудита. Приобретение знаний о деятельности экономического субъекта представляет собой непрерывный процесс сбора и обработки информации.

До проведения проверки аудиторская организация должна получить первоначальные знания об особенностях отрасли, праве собственности, управлении и операциях экономического субъекта, подлежащего аудиту, и оценить их достаточность для понимания деятельности экономического субъекта с целью проведения аудита.

Свою работу аудиторы должны начинать с ознакомления с проверяемым экономическим субъектом, для чего изучают учредительные документы, виды деятельности, учетную политику организации и т.д. Необходимо ознакомиться также с отчетностью, ее основными показателями, с тем, чтобы выявить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период.

Прежде чем заключить договор организацией о проведении аудитa, необходимо выяснить, кто ее руководитель, учредители, уровень квалификации учетно-финансовых работников организации, каковы результаты предыдущих проверок в данной организации, получить сведения о формах и методах организации управления, учета, оценить эффективность системы внутрихозяйственного контроля и изучить деятельность экономического субъекта, т.е. основную, инвестиционную, а также прочие операции, в том числе внереализационные.

Факторами, определяющими необходимость понимания деятельности экономического субъекта, являются: экономическая политика, стратегия и тактика экономического субъекта, а также составные направления его финансовой политики; идентификация хозяйственных операций, осуществляемых экономическим субъектом; правильность понимания нормативно-правовых актов, регулирующих операций, проводимых экономическим субъектом; возможность качественного проведения аудита; объективность выводов о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной, выявляются значимые для аудита области, намечается объем и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля.

Таким образом, только после тщательного изучения экономического субъекта составляется общий план и программа аудита.

**9. Планирование аудиторской деятельности: составление плана и программы аудиторской программы**

Планирование является начальным этапом проведения аудита. Оно 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 объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

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

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть срок проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета, аудиторского заключения. В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

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

2) распределение аудиторов по конкретным участкам аудита;

3) инструктирование всех членов команды об их обязанностях;

4) контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора и т.д.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы – одновременно и средством контроля качества работы. Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу. Программа тестов средств контроля – это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта. Аудиторские процедуры по существу – это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В зависимости от условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

Подготовка и составление программы аудита регулируются Федеральным правилом (стандартом) №3 «Планирование аудита».

**10. Контроль уровня качества аудита – внешний и внутрифирменный**

Качество аудита – это обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица.

Контроль уровня качества аудита – политика и процедуры, принятые для обеспечения достаточной уверенности в том, что все аудиторские проверки осуществлялись в соответствии с задачами и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности.

Закон об аудиторской деятельности в Российской Федерации предусматривает контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила контроля внутреннего качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются Федеральным правилом (стандартом) №7 «Внутренний контроль качества аудита».

Различают внешний и внутрифирменный контроль уровня качества аудита.

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы для того, чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность. Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита. В процессе проведения аудиторской проверки он должен постоянно контролировать и направлять работу, выполняемую ассистентами. Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответствующим образом проинструктированы об их ответственности и задачах процедур, которые они должны выполнить. Инструкция предусматривает информирование ассистентов по вопросам деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, которые могут воздействовать на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки, как своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским фирмам.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно-этических аудиторских принципов, в-третьих, посредством повторных, бесплатных для клиента перепроверок достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль качества работы аудиторов может осуществляться госорганами. Однако этот контроль является косвенным, поскольку не имеет целью проверку работы аудиторов, а ставит вполне конкретные иные цели, в частности правильность уплаты налогов, обеспечение соблюдения процедуры ликвидации и т.п. Однако в Российской Федерации предусмотрена и прямая форма контроля, в частности перепроверка по поручению органа, выдавшего лицензию.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора.

**11. Аудиторские риски**

Аудиторский риск – риск неэффективности аудиторской проверки, то есть риск выдачи заключения о достоверности бухгалтерской отчетности при наличие в ней существенных ошибок и пропусков.

Аудиторский риск связан с субъективностью действий аудитора при проверке отчетности. Его величина всегда находится в пределах от нуля до единицы. Если аудитор определяет меньший уровень аудиторского риска, то, следовательно, он должен быть уверен в том, что в отчетности нет существенных ошибок. Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в достоверности показателей бухгалтерской отчетности. Однако аудитор не должен гарантировать полного отсутствия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности клиента.

Существует два основных метода оценки аудиторского риска:

1. Оценочный (интуитивный) метод заключается в том, что аудитор, исходя из своего опыта и знания клиента, бесед с сотрудниками администрации, определяет аудиторский риск на основании отчетности в целом и отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и использует эту оценку в планировании аудита.

2. Количественный (расчетный) метод предполагает количественный расчет различных факторных моделей аудиторского риска. Наиболее простая из них имеет вид

*Ар* = *Вр* × *Кр* × *Нр,*

где *Вр* – внутрихозяйственный риск, *Кр* – контрольный риск, *Нр* – риск необнаружения.

Аудитор обязан изучить эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки. Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы).

**Внутрихозяйственный риск** – субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в бухгалтерском счете, статье баланса, группе хозяйственных операций, отчетности в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств. Внутрихозяйственный риск характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса и т.п.

**Риск средств контроля** – вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности. Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта. Для оценки риска средств контроля аудитор должен применять специальные аудиторские процедуры: опросы и наблюдение за оформлением операций; проверку документов, отражающих проведение финансово-хозяйственных операций; использование результатов других аудиторских процедур.

**Риск необнаружения** – это определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволяют обнаружить реально существующие нарушения. Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора, он зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Приемлемый аудиторский риск не должен превышать 5%.

**12. Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала при проведении аудита**

При проведении контроля аудиторы должны проверить юридический статус и право функционирования данного экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством. Для этих целей используются документы: устав клиента, утвержденный

собранием учредителей и зарегистрированный в законодательном порядке; учредительный договор организации. В ходе проверки устанавливается: когда и где зарегистрирована организация; в каком банке открыты счета данной организации; кто учредители и их доли вкладов в уставном капитале; соответствуют ли размеры вкладов каждого учредителя и в целом размер уставного капитала требованиям законодательных актов.

В процессе аудита следует проверить наличие:

1) свидетельства о государственной регистрации (в том числе новой редакции устава и учредительных документов, если в них вносились изменения); 2) протоколов собрания учредителей; 3) свидетельства о регистрации в Министерстве экономики РФ для экономических субъектов с участием иностранного капитала; 4) свидетельства о регистрации в органах статистики, ИФНС, в соответствующих отделениях внебюджетных и экологических фондов; 5) документов, связанных с приватизацией и акционированием предприятий, находящихся в собственности государства, субъектов Федерации, общественных организаций, колхозов и т.д.

Проверяя учредительные документы, аудитор должен установить, как формируются средства уставного (оплаченного) капитала организации, все ли учредители согласно законодательству своевременно вносят доли своих вкладов в уставный капитал (при организации 50% взносов, а остальные 50% – в течение года).

Уставный капитал – совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Проверяя формирование уставного капитала, аудитору следует убедиться в достоверности его суммы. Ее показывают в балансе (форма №1 строка 410) и в отчете о движении капитала (форма №3 строка 100). Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

В счет вклада в уставный капитал организации могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, интеллектуальная собственность, ценные бумаги, денежные средства. Поступление взносов учредителей проверяется на основании данных первичных документов и записей по Кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, материалов, товаров, денежных средств.

Целесообразным для повышения качества проверки является проведение инвентаризации имущества и иных имущественных прав, числящихся в качестве взносов в уставный капитал.

Завершающим этапом проверки является обобщение выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством и обоснование предложений по их устранению.

**13. Выборочный метод получения аудиторских доказательств. Риск выборки и виды выборок, используемых в аудите**

Согласно Федеральному правилу (стандарту) №16. Аудиторская выборка понятие аудиторская выборка (выборочная проверка) означает применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

В аудите используются два подхода для определения объема выборки:

1. Нестатистический. Он предполагает: а) произвольный выбор, б) целенаправленный выбор (проверить каждую десятую операцию);

2. Статистический. Обычно выборка должна быть репрезентативной, или представительной, т.е. все элементы совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности используются следующие методы: а) случайный отбор (по таблице случайных чисел выбор из пачки документов); б) систематический отбор – элементы отбираются через постоянный интервал начиная со случайно выбранного элемента; в) комбинированный отбор, т.е. комбинация случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономичным способом. В некоторых случаях для расчета объема выборки можно использовать стратификацию, т.е. разбиение изучаемой совокупности на отдельные группы, элементы каждой из которых имеют сходные характеристики.

При определении объема выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, а также допустимую и ожидаемую ошибку. Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита. Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки: а) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности или придет к выводу о том, что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть. Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению.

б) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности либо придет к выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует. Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Ошибкой считается отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля и искажение в учете или отчетности. Чем ниже величина ошибки, тем больше объем выборки. Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным уровнем существенности. Для любой выборки аудиторская организация должна: 1) анализировать каждую ошибку в выборке; 2) экстраполировать полученный при выборке результат на всю проверяемую совокупность. Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины. Вся работа по расчету объема выборки должна быть отражена в рабочей документации аудитора.

**14. Рабочие документы аудитора**

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) №2 «Документирование аудита» в процессе проверок аудиторы должны составлять рабочие документы, являющиеся основными документами, подтверждающими объем и качество выполняемой работы.

Документально оформляются все сведения, подтверждающие аудиторское мнение, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудит, предусматривающий подготовку официального аудиторского заключения, должен сопровождаться обязательным документированием. Рабочая документация аудитора обязана включать: копии выписок из юридических документов экономического субъекта; информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность; материалы по организационной структуре; материалы предварительной экспертизы; письмо-обязательство, договор; план и программа аудита; материалы по оценке бухгалтерского учета, средств внутреннего контроля и соблюдению законодательства; материалы по переписке с руководством, письмо – подтверждение согласия на аудит; доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок; доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы; анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета; анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения; сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения; выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором; аудиторское заключение; копию бухгалтерской отчетности.

Руководствуясь своим профессиональным мнением, аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме. Сведения о рабочей документации являются конфиденциальными. Рабочая документация должна создаваться своевременно, оформляться ясно и четко. Рабочая документация должна содержать обязательные реквизиты документов. Рабочая документация должна храниться в папках не менее 5 лет в архиве.

В практической работе аудиторской фирмы рабочая документация включает: постоянное досье; текущее досье; специальное досье (досье менеджера: письма к клиенту и от клиента, связанные с организацией аудита, планы по проверке).

В рабочей документации аудитора должна содержаться необходимая справочная информация о клиенте; краткое описание выполненной работы. Необходимо указывать метод проведения проверки – сплошной или выборочный, либо объем проверенной документации; замечания по результатам проверки; перечень первичных и других документов, не представленных к проверке; иные выявленные несоответствия действующему законодательству; мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков и другие рекомендации по улучшению финансово-хозяйственной деятельности клиента.

В рабочих документах должно быть описание системы внутрихозяйственного контроля у клиента с выделением слабых мест и положительных сторон этой системы. Важно, чтобы подробности рабочего документа не расходились с тем, что содержится в подтвержденной финансовой отчетности. Выводы, к которым пришел аудитор по данной части аудита, должны носить четкий недвусмысленный характер. На основании записей, произведенных в рабочих документах, составляется аудиторское заключение.

**15. Виды, источники и качество аудиторских доказательств**

Согласно Федеральному правилу (стандарту) №5 «Аудиторские доказательства» АД – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. В качестве доказательства в аудите может быть любая информация, позволяющая аудиторам формулировать свое мнение по поводу бухгалтерской отчетности как в целом, так и по отдельным частям. К АД относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

АД могут быть внутренними, внешними и смешанными. Внутренние доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде. Внешние доказательства включают информацию, полученную от третьей стороны в письменной форме. Смешанные доказательства включают информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Надежность АД зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего: АД, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников; АД, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными; АД, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица; АД в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме. АД более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Доказательства делятся на естественные, искусственные и логические. Первичные документы – это искусственные доказательства.

АД должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность зависит от следующих факторов: степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудитором; наличия свидетельства из независимого источника; получения доказательства на основе данных системы внутреннего контроля; получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки.

Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору следует выполнить дополнительные процедуры.

Доказательства должны быть релевантными, т.е. иметь ценность для аудитора.

Качество доказательства зависит от источника. Основными источниками получения являются: 1) первичные документы, 2) регистры бухгалтерского учета, 3) бухгалтерская отчетность, 4) аналитические расчеты-процедуры, 5) устные высказывания сотрудников и третьих лиц, 6) результаты инвентаризации имущества, проводимой сотрудниками экономического субъекта, 7) сопоставление документов и т.д.

При получении аудиторских доказательств выполняются следующие процедуры проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры.

**16. Методы аудиторской проверки**

Методы аудиторской проверки – это совокупность приемов и способов, с помощью которых исследуется объект проверки.

Аудиторы самостоятельно выбирают методы и приемы аудита, основные из которых:

1. Инвентаризация. Позволяет получить точную информацию о наличии имущества и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости имущества. Инвентаризации подлежит имущество и финансовые обязательства. Рекомендуется провести проверки в двух направлениях: 1) сверить учетные данные с фактическим наличием ТМЦ; 2) сверить фактические запасы ТМЦ с данными учетных записей.

2. Подтверждение. Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от третьей стороны.

3. Документальная проверка. Включает следующие составляющие:

а) формальная проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций вплоть до первичного документа. Следует убедиться в правильном заполнении реквизитов, отсутствии не оговоренных исправлений, подчисток, в подлинности подписей; б) арифметическая проверка расчетов (пересчет). Заключается в проверке точности бухгалтерских записей и источников документов, осуществляется выборочно; в) проверка по существу (законности, целесообразности, котировки документов); г) встречная проверка. Применение в аудите ограничено, однако может быть использовано между подразделениями, между головной организацией и дочерними или зависимыми обществами; д) наблюдение. Предполагает непосредственное ознакомление с работой подразделений и цехов; е) устный опрос персонала и третьей стороны. Для проведения типовых опросов можно готовить бланки с перечнем вопросов. Результаты опросов конспектируются с указанием фамилии опрошенных лиц; ж) аналитические процедуры. Это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности. Типичные виды аналитических процедур: сопоставление остатков по счетам за различные периоды; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными показателями; оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов; сопоставление финансовых показателей с отраслевыми; з) сканирование. Беглый просмотр пачки документов в надежде найти проблему; и) обследование – личное ознакомление с проблемой с вниканием; к) специальная проверка (привлечение специалистов по праву, по компьютерам);

л) прослеживание. Процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете. Рекомендуется обратить внимание на нетиповые корреспонденции счетов; м) подготовка альтернативного баланса. Можно составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции. Позволяет выявить отклонения от нормативного расхода сырья и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

**17. Аудиторские услуги**

В аудиторской деятельности выделяются два относительно самостоятельных направления: экспертиза достоверности отчетности и оказание услуг. В составе непосредственно аудиторских услуг относительно самостоятельное значение имеют пять направлений: консалтинг, конструктивные услуги, информационное обеспечение, исполнение функций хозяйствующего субъекта и информационное обеспечение.

Экспертиза заключается в подтверждение достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, проверки постановки бухгалтерского учета. Консалтинг – это консультации по организации бухгалтерского учета, хозяйственной деятельности, по выполнению расчетов по налогообложению, оптимизации налогов и т.д. Конструктивные услуги включают в себя разработку проектов внутрихозяйственного регламента, моделей организации производства, внутрихозяйственного аудита, методики расчета нормативов. Исполнение функций хозяйствующего субъекта заключается в составлении бухгалтерского баланса, расчетам по налогообложению, по дивидендам на основе данных бухгалтерского учета. А предоставление деловой информации о потенциальном партнере предприятия является информационным обеспечением.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать как совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (постановка бухгалтерского учета, контроль ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, начисления и уплаты налогов и платежей, анализ хозяйственной деятельности, оценка экономических и инвестиционных проектов, представление интересов экономического субъекта третьим лицам, и др.) и несовместимые (ведение бухгалтерского учета, восстановление бухучета; составление налоговых деклараций, составление бухгалтерской отчетности).

Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности являются наиболее важным аспектом аудиторской деятельности. Они включают подтверждение достоверности публичной отчетности предприятий, проверку расчетов по налогообложению и обязательным платежам, правильности постановки учета материальных ценностей, расчетов с покупателями и поставщиками, установления иен на продукцию и услуги, распределения доходов и др.

Анализ финансовой отчетности клиента проводится аудиторами в целях установления финансового положения экономического субъекта.

**18. Аудит расчетов с прочими дебиторами и кредиторами**

Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами включает анализ достоверности и правильности отражения в учете таких операций, как получение и оплата услуг организаций связи, коммунального хозяйства, тепло- и водоснабжения, учебных заведений, по аренде имущества, по возмещению материального ущерба и др.

Источниками информации для проверки расчетов с прочими дебиторами и кредиторами являются: договоры поставки продукции (работ, услуг), накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, копии платежных документов, книга покупок, книга продаж, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости) по счетам 60, 62, 76 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность и др.

По данным первичных документов и учетных регистров по счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» аудитору предстоит установить причины и давность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности, правильность ее документального оформления, реальность, не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимаются для погашения и взыскания задолженности. В зависимости от объема операций и результатов предварительного тестирования системы внутреннего контроля расчетов могут применяться методы как сплошного, так и выборочного контроля. В последнем случае формируются выборки отдельно по дебиторам и кредиторам, в которые включают соответствующие операции за один месяц из каждого квартала проверяемого периода.

В обязательном порядке проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям. При необходимости проводится сверка отдельных, сомнительных, по мнению аудитора, операций по расчетам с организациями-дебиторами. Устанавливается также правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в балансе – такая задолженность должна отражаться развернуто.

Основные нарушения в области расчетов с прочими дебиторами и кредиторами могут быть классифицированы следующим образом:

1) отсутствие договоров, первичных расчетно-платежных документов или их неполное оформление; 2) ненадлежащее ведение учета (неправильная корреспонденция счетов, недостоверность аналитического учета, формальное проведение инвентаризации расчетов).

**19. Аудит и другие формы экономического контроля: ревизия, финансовый контроль, судебно-бухгалтерская экспертиза**

Контроль – важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами – неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями. В зависимости от субъекта и характера деятельности контроль разделяется на аудит, ревизию, государственный финансовый контроль, судебно-бухгалтерская экспертизу.

При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий.

Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Отличие аудита от других видов контроля можно представить следующим образом:

Отличие аудита от ревизии:

1) направленность деятельности в аудите: оценка хозяйственной жизни организации, выявление недостатков, а деятельность ревизии направлена на выявление и оценку недостатков для их искоренения.

2) аудит регулируется гражданским правом на основе договоров, ревизия – административным правом на основе законов, инструкций, приказов вышестоящих органов государства.

3) в аудите управленческие связи горизонтальные, добровольные, а при ревизии – вертикальные, в порядке назначения.

4) задачи аудита – способствовать укреплению платежеспособности, а задачами ревизии являются сохранение активов, профилактика злоупотреблений.

5) в аудите оплачивает услуги клиент или заказчик, а при ревизии платит государственный орган.

6) результаты аудиторской проверки: аудиторское заключение и рекомендации для клиента, результаты ревизии: акт ревизии, взыскания и указания.

Аудит отличается от государственного финансового контроля. Задачами контроля являются проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета, правильности расчета и уплаты налогов. Субъектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, предприятия с государственным участием, организации, финансируемые из государственного бюджета. Субъектами аудита же, наоборот, выступают в основном предприятия и организации негосударственного сектора экономики.

Отличие аудита от судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в том, что аудит – независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Особая специфичность судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйственных операций. Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы). Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт самостоятельно определяет методы исследования и несет ответственность за обоснованность своих выводов. Законодательство РФ не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

Главное отличие аудита от вышеперечисленных видов контроля заключается в том, что аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и занимается разработкой предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли, выступая в роли советника, консультанта (по вопросам ведения учета, налогообложения, обучения), помощника всех специалистов, занимающихся обработкой и использованием финансовой документации.

**20. Основные этапы проведения аудиторских проверок**

Аудиторскую проверку на практике можно условно разделить на ряд этапов.

Оценка потребностей клиента, формирование групп по проведению аудита и определение ее задач.

Важно получить более четкое представление о потребностях и запросах клиента и оптимальных способах удовлетворения этих потребностей. Для получения более четкого представления о клиенте и его деятельности каждый член группы после выполнения проекта должен представить соответствующую информацию.

Совещание по планированию проекта аудиторской проверки.

Необходимо разработать общую стратегию аудита, которая соответствовала бы потребностям и запросам клиента и учитывала его хозяйственный риск. Одновременно такая стратегия должна учитывать аудиторский риск и экономические аспекты проекта. На совещании, посвященном разработке стратегии аудита, должны присутствовать соответствующие сотрудники клиента и члены группы по выполнению проекта, которые по окончании совещания должны прийти к единому пониманию графика, конечных сроков и результатов аудита, своих обязанностей, затронутых проблем и сделанных выводов, а также других вопросов, которые они сочтут необходимым рассмотреть.

Получение представления о конъюнктуре рынка, деловой среде и т.д.

Необходимо получить представление о конъюнктуре рынка, деловой среде, целях бизнеса и акционерах, оказывающих влияние на хозяйственный риск клиента и, соответственно, на связанный с ним аудиторский риск.

Оценка существенных процедур внутреннего контроля.

Необходимо получить представление об используемых клиентом существенных процедурах внутреннего контроля, а также определить процедуры контроля, оказывающие влияние на существенные счета финансовой отчетности. Необходимо с минимальными затратами подготовить документацию, включая описание или блок-схемы систем, формы анализа систем контроля или равнозначные им формы, а также подготовить сквозной анализ для всех существенных процедур.

Оценка риска.

Необходимо провести оценку эффективности средств контроля, выявленных в существенных процедурах внутреннего контроля, а также выборочную проверку таких средств контроля, которые, как считается носят всеобъемлющий характер, с тем чтобы определить, в какой степени на них можно полагаться для уменьшения объема осуществляемых аудиторских процедур.

Существенные и общие аудиторские процедуры.

Необходимо осуществить остальные аудиторские процедуры для дальнейшего уменьшения аудиторского риска до приемлемого уровня, исходя из результатов оценок и выборочных проверок средств внутреннего контроля, а также стратегии аудита.

Создание сводного отчета по аудиту

Необходимо обобщить результаты проведенного аудита, что, как минимум, включает в себя: обсуждение и решение существенных вопросов, выявленных в ходе аудита; урегулирование всех аудиторских рисков, выявленных в ходе планирования и проведения оценки средств внутреннего контроля; описание дополнений, которые должны быть сделаны в финансовой отчетности клиента; проведение общей аналитической проверки финансовой отчетности; подготовку общего аудиторского заключения.

Проведение заключительного совещания.

На этом совещании следует обсудить и проанализировать: проекты финансовой отчетности; письмо руководству; вопросы, выявленные в ходе аудита, и пути их решения; вопросы налогообложения; нерешенные проблемы. Ко времени окончания совещания все указанные лица должны прийти к единому пониманию этих вопросов. Кроме того, на совещании необходимо представить клиенту окончательно утвержденный список исправительных проводок с необходимыми пояснениями и расчетами.

Оценка результатов работы и разработка плана усовершенствований.

Необходимо оценить результаты работы членов группы по выполнению проекта с точки зрения эффективности управления проектом и проведения аудита. Выводы, сделанные по итогам этой оценки, впоследствии включаются в служебную аттестацию, составляемую на каждого члена группы.

**21. Искажения бухгалтерской отчетности, их виды и факторы, влияющие на степень риска их появления**

Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности (БО) может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка – непреднамеренное искажение в БО, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита: 1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления БО;

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление БО подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в БО с целью введения в заблуждение пользователей БО. Недобросовестным составлением БО считаются следующие действия: а) фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется БО; б) преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в БО или их преднамеренное исключение из данной отчетности; в) преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление БО возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления БО или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля.

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению БО. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Если в ходе проведения аудита установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

Аудиторская организация должна учитывать определенные факторы, способствующие повышению риска появления искажений: значительные финансовые вложения в кризисные отрасли экономики; зависимость экономического субъекта в определенный период времени от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков; несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж или значительному изменению величины прибыли; нетипичные сделки, особенно в конце года; платежи за услуги, которые явно не соответствуют характеру предоставленной услуги; особенности структуры капитала и распределения прибыли; наличие уклонений от установленных правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

**22. Виды аудиторских заключений**

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторское заключение представляет мнение аудиторской организации о достоверности отчетности. Мнение должно выражать оценку аудиторской организации соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Виды аудиторских заключений.

**Безоговорочно положительное** аудиторское заключение. Означает, что отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов на отчетную дату и финансовых результатов деятельности за отчетный период исходя из нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность. Дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

**Модифицированное аудиторское** заключение составляется, если возникли факторы: а) не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности; б) влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой; в) отказу от выражения мнения; г) отрицательному мнению.

Положительное модифицированное аудиторское заключение составляется, если возникли факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Часть, содержащая описание факторов, обычно помещается, после части, выражающей мнение аудитора.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует обстоятельство, оказывающее или могущее оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, например, имеется ограничение объема работы аудитора или разногласие с руководством относительно: допустимости выбранной учетной политики; метода ее применения; адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Модифицированное аудиторское заключение с оговоркой означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ.

Модифицированное аудиторское заключение с отказом от выражения мнения о достоверности отчетности означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская организация не выражает своего мнения ни в одной из форм, приведенных выше. Чаще всего это ограничение масштаба аудиторской проверки.

Модифицированное аудиторское заключение с отрицательным мнением о достоверности означает, что в связи определенными обстоятельствами отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ.

**23. Особенности проведения аудита при использовании современных компьютерных технологий**

Наличие компьютерной обработки данных (КОД) существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Аудитор не должен принуждать проверяемого экономического субъекта к применению системы КОД, известной аудитору.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудитор должен быть способен определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита оказывают условия использования системы КОД у проверяемого экономического субъекта, в том числе на изучение системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на оценку рисков, связанных с проведением аудита.

Аудитор должен оформить в ходе работы документ о проверяемом экономическом субъекте: 1) обеспечение КОД техническими средствами; 2) программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод обновления); 3) технологическое обеспечение (ввод данных, их верификация и т.д.) и др.

В рабочем документе по бухгалтерскому программному обеспечению должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов. Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части: 1) гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового законодательства; 2) формирования бухучета и внутренней управленческой отчетности; 3) осуществления аналитических процедур; 4) расширения функций компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД (образование, курсы) самостоятельно.

Организация данных бухучета у клиента в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора. Аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта, применяющего КОД.

При оценке среды КОД аудитор должен охарактеризовать: 1) соответствие применяемой формы учета используемой системе обработки данных; 2) способ организации, хранения и обновления данных; 3) обеспечение контроля ввода данных; 4) возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях и т.п.

Аудитору необходимо убедиться в том, что: 1) регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета, наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни; 2) отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения (не одобренные и не проверенные разработчиком программного обеспечения).

**24. Обзор и отражение аудиторами событий, произошедших до даты подписания аудиторского заключения, но после даты составления отчетности**

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) №10 «События после отчетной даты» аудиторское заключение должно иметь дату его подписания, после которой в заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с клиентом. Заключение не может быть датировано ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности предприятия.

Аудитор должен быть уверен в том, что все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в отчетности, вплоть до даты подписания аудиторского заключения, определены и включены в отчетность.

Аудиторская организация должна убедиться, что ею выявлены и должным образом оценены все существенные обстоятельства и события, которые должны быть определены в бухгалтерской отчетности. Необходимо оценить способность экономического субъекта продолжать свою деятельность в течение не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Следует оценить неопределенные экономические обязательства, т.е. потенциальные будущие обязательства на неточно известную сумму, являющиеся результатом его предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в бухгалтерской отчетности. К их числу относят: незавершенный судебный процесс; разногласия с налоговыми органами; различные гарантии, выданные по обязательствам третьих лиц.

Неопределенные обязательства должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации аудитора в той степени, в которой позволяют знания о них. Для выявления неопределенных обязательств необходимо выполнить определенные процедуры: опрос руководства; исследование юридических документов; информация налоговых органов.

Аудитор вправе затребовать отчеты руководства, протоколы заседаний совета директоров, материалы внутреннего аудита.

Аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения о событиях произошедших в период от момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. Ответственность за информирование аудитора по поводу этих событий несет руководство экономического субъекта. Если аудиторам стало известно о событиях в этом периоде, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством субъекта. В случае, если события существенно влияют на отчетность, потребовать изменения отчетности. Если руководство субъекта сочтет необходимым внести поправку в отчетность, то аудиторам необходимо: 1) продолжить проверку; 2) подготовить новое аудиторское заключение со ссылкой на предыдущее.

Если руководство не сочтет нужным вносить поправки, то аудитору необходимо: 1) письменно уведомить экономический субъект об этом; 2) перенести ответственность за последствия на руководство субъекта.

В случае отказа руководства на внесение поправок аудитору дополнительно следует рассмотреть вопрос об информировании пользователей о данных существенных изменениях. Аудитору следует отразить все эти вопросы в рабочей документации.

**25. Порядок оформления и предоставления аудиторского заключения**

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает структуру и содержание аудиторского заключения. Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Оно содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

В соответствии с правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторское заключение включает в себя:

Наименование: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; **Адресата**: адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров или лицу, предусмотренному законодательством РФ и (или) договором о проведении аудита и т.п.; Следующие **сведения об аудиторе**: организационно-правовая форма и наименование, место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении; Следующие **сведения об аудируемом лице**: организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности; **Вводную часть**. В ней приводится перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности с указанием отчетного периода и ее состава, с заявлением, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации; **Часть, описывающую объем аудита**. В этой части дается указание на то, что аудит проведен в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»; федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности; внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности аккредитованного профессионального объединения; правилами (стандартами) аудиторской организации и другими нормативными актами. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств; **Часть, содержащую мнение аудитора**. Необходимо соблюдать единство формы выражения мнения аудитора, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит, с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором. К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства РФ относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

Порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля отражен в Федеральном правиле (стандарте) №8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом». Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитору необходимо понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

**Система бухгалтерского учета** – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном и (или) количественном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций и других событий. При изучении системы бухгалтерского учета аудитору необходимо понять ее настолько, чтобы установить: основные группы и типы осуществляемых им операций; способы инициирования таких операций; основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета учета, используемые при подготовке отчетности; процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в бухгалтерскую отчетность.

**Система внутреннего контроля** – это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Система внутреннего контроля включает:

**надлежащую систему бухгалтерского учета** – система считается эффективной при выполнении следующих требований: операции в учете правильно отражают временной период их осуществления; операции в учете зафиксированы в правильных суммах; операции правильно отражены на счетах; зафиксированы детали операции, имеющие существенное значение для учета и отчетности; ограничена возможность появления злоупотреблений.

**контрольную среду**, под которой понимается осведомленность и действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание СВК. Контрольная среда, влияющая на эффективность конкретных средств контроля, состоит из следующих элементов: стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом; его организационная структура; распределение ответственности и полномочий; кадровая политика; порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей; порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей; соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

**процедуры контроля** – методы, принятые руководством для достижения конкретных целей. К процедурам контроля относятся: подотчетность одних учетных работников другим, внутренние проверки и сверки данных; утверждение документов и осуществление контроля над документами; сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация); сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации; проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей; ограничение прямого физического доступа к активам и записям; сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору определить виды потенциальных существенных искажений, которые могут встретиться в бухгалтерской отчетности; учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений и разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

Оценка эффективности и надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля оценивается как высокая, средняя, низкая. Результаты оценки должны быть отражены в рабочих документах аудитора.

**27. Роль финансового анализа в аудиторской деятельности**

Важнейшим направлением аудита является анализ финансового состояния предприятия и результатов его хозяйственной деятельности. Цель финансового анализа – выявление изменений показателей финансового состояния предприятия и факторов, влияющих на его динамику, оценка количественных и качественных изменений текущего финансового состояния и на перспективу.

Финансовый анализ является частью общего, полного анализа хозяйственной деятельности и используется в аудите в двух направлениях: во-первых, как метод знакомства с финансовым механизмом предприятия, процессами формирования и использования финансовых ресурсов для его оперативной и инвестиционной деятельности. Его результатом является оценка финансовой устойчивости предприятия, состояния его имущества, скорости оборота капитала и его использования.

Во-вторых, как вид услуг аудитора или аудиторской фирмы. В этом случае финансовый анализ затрагивает вопросы: перспективы развития, ожидаемые последствия принятых управленческих решений, варианты достижения стратегических целей клиента.

Изучение баланса клиента – один из этапов работы аудитора как при заключении договора, так и в процессе самой проверки. Финансовые оценки бухгалтерских отчетов необходимы аудитору для выбора правильного решения в процессе проверки, что помогает правильно спланировать проверку, выявить места в системе учета.

Основные аналитические процедуры аудитора в ходе предварительного ознакомления с деятельностью клиента:

1) сравнение текущих данных с данными предыдущих периодов; 2) сравнение текущих данных с данными плана, с нормативными значениями; 3) сравнение финансовых коэффициентов с нефинансовыми показателями. Аналитические процедуры применяются с целью определения нетипичных ситуаций в деятельности предприятия и его отчетности.

Главная цель финансового анализа – получение ключевых параметров, дающих объективную и более точную картину финансового состояния предприятия. Существуют следующие методы анализа:

1) временной анализ – сравнение показателей отчетного периода с предыдущим; 2) структурный анализ – выявление влияния отдельных показателей финансовой отчетности на результат в целом; 3) анализ относительных показателей – расчет отношений между отдельными позициями отчета, определение взаимосвязей показателей; 4) пространственный анализ – это внутрихозяйственный анализ по отдельным показателям фирмы, подразделений, цехов; и межхозяйственный анализ показателей данной фирмы в сравнении с показателями конкурентов; 5) факторный анализ – анализ влияния отдельных факторов и причин на результаты показателей с помощью различных приемов исследования. Факторный анализ может быть прямым (раздробление результативного показателя на составные части) и обратным (соединение отдельных элементов в общий показатель).

Таким образом, финансовый анализ играет огромную роль в аудиторской деятельности, способен оказать существенное влияние на дальнейшее развитие экономического субъекта, его место в рыночной экономике.

Качественный финансовый анализ – основа всего процесса аудиторской проверки, поэтому ему уделяется самое пристальное внимание как аудиторской организацией, так и экономическим субъектом, который в нем непосредственно заинтересован.