**Министерство образования и науки
Российской Федерации
Рубцовский индустриальный институт (филиал)
ГОУ ВПО «Алтайский государственный технический
университет им. И.И. Ползунова»**

Е.А. Якименко

АУДИТ

Учебно-методическое пособие для студентов
всех форм обучения специальности 080110
«Экономика и бухгалтерский учет»

Рубцовск 2011

ББК 65.052.8

Якименко Е.А. Аудит: Учебно-методическое пособие для студентов всех форм обучения специальности 080110 «Экономика и бухгалтерский учет» / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2011. – 54 с.

Методическое пособие предназначено для изучения студентами специальности «Экономика и бухгалтерский учет» дисциплины «Аудит», а также для подготовки к итоговому тестированию и сдаче междисциплинарного государственного экзамена.

Рассмотрено и одобрено
на заседании кафедры ЭиУ.
Протокол №5 от 27.01.11.

Рецензент: к.э.н., доцент Е.В. Касаткина

© Рубцовский индустриальный институт, 2011

Содержание

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ 4

2. ОСНОВНЫЕ ТЕМЫ КУРСА 5

2.1. Сущность, цели и задачи аудита и аудиторской деятельности 5
2.2. Принципы проведения аудита. Виды аудита 8
2.3. Аудиторские стандарты 15
2.4. Нормы профессиональной этики аудиторов 21
2.5. Планирование аудиторской проверки 23
2.6. Аудиторский риск 26
2.7. Аудиторские доказательства 31
2.8. Аудиторское заключение: порядок подготовки, структура и виды 34
2.9. Методика проведения аудита 37
2.10. Методика проверки общих документов организации 38
2.11. Методика аудиторской проверки учета основных средств 40
2.12. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе 42
2.13. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками 46
2.14. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом и оплаты труда и соблюдения трудового законодательства 48
2.15. Методика аудиторской проверки учета затрат на производство 48
2.16. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений 49

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 54

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Предметом изучения дисциплины «Аудит» являются процессы и явления, которые отображены документально и связаны с хозяйственной деятельностью предприятий.

В процессе изучения курса необходимо решить следующие *задачи:* ознакомить студентов с базовыми понятиями аудиторской деятельности, его методологическими и организационными основами, ознакомить с правовой стороной деятельности аудитора и приобрести практические навыки проведения аудиторской проверки, оформления необходимой документации и принятия управленческих решений.

Дисциплина «Аудит» относится к циклу специальных дисциплин федерального компонента ГОС СПО специальности 080110 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Дисциплина изучается на 1 и 2 семестрах второго курса. Формой итогового контроля знаний является зачет в первом семестре и экзамен во втором семестре.

Для изучения дисциплины «Аудит» студент должен опираться на знание курсов экономики предприятия, бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности. Дисциплина «Аудит» формирует у студентов комплекс знаний, умений и навыков, необходимых для изучения дисциплин управленческого профиля.

Дисциплина играет ключевую роль в системе профессиональной подготовки специалистов, так как формирует у студентов базовый набор знаний и умений, понятийный аппарат, необходимые для изучения большинства специальных дисциплин.

Требования к знаниям, умениям и навыкам, которыми должны обладать студенты в результате изучения дисциплины

В результате изучения дисциплины студенты должны *знать*:

- состояние и перспективы развития системы нормативного регулирования аудита, основные требования нормативных актов к осуществлению аудиторской деятельности;
- содержание федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организационно-методические подходы к планированию, проведению и обобщению результатов аудита активов экономических субъектов, их обязательств и финансовых результатов деятельности.

Студент должен уметь:

- планировать аудиторскую проверку;
- организовывать и проводить аудит различных участков учета и статей отчетности;
- разрабатывать предложения и рекомендации руководству экономического субъекта по результатам проверки;
- определять содержание аудиторского заключения в зависимости от результатов проверки.

В результате изучения дисциплины студенты должны *иметь навыки* работы с учебной литературой, научными журналами, статистическими сборниками, документацией реальных хозяйствующих субъектов.

Целью настоящего учебно-методического пособия является расширение и углубление теоретических знаний студентов, приобретение ими навыков для решения наиболее часто встречающихся на практике задач по вопросам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Работа призвана оказать помощь студентам при изучении дисциплины «Аудит», поскольку содержит в себе базовые понятия курса, изложенный материал позволит подготовиться к сдаче междисциплинарного государственного экзамена, подготовке к семинарским занятиям и сдаче итогового экзамена по дисциплине.

2. ОСНОВНЫЕ ТЕМЫ КУРСА

2.1. Сущность, цели и задачи аудита и аудиторской деятельности

Под *аудитом* бухгалтерской отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудитом занимается *аудитор* – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Сопутствующие аудиту работы и услуги – предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертизы, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. *Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.*

Собственно аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, имеющий сертификат, дающий право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

Цель проверки финансовых отчетов:

- подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;
- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- подтверждение полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности активов, обязательств, собственных средств, затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных средств.

Под ***достоверностью*** *бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю информации отчетности делать правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.*

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам.

1) общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

2) обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

3) законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;

4) оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

5) классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

6) разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

7) аккуратность: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

8) раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида:

- услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки;

- услуги, не совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области:

- постановки бухгалтерского учета;
- контроля ведения учета и составления отчетности;
- контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализа хозяйственной и финансовой деятельности;
- оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций;
- научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву;
- компьютеризации бухгалтерского учета составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;
- консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;
- информационного обслуживания;
- экспертного обслуживания;
- подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, не совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области:

- ведения бухгалтерского учета;
- восстановления бухгалтерского учета;
- составления налоговых деклараций;
- составления бухгалтерской отчетности.

2.2. Принципы проведения аудита. Виды аудита

Аудиторские организации в ходе осуществления своей деятельности обязаны соблюдать и использовать в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера следующие профессиональные этические принципы: независимость; честность; объективность;

профессиональная компетентность; добросовестность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

Независимость – это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. *Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов.*

Честность – это обязательная приверженность аудитора профессиональному долгу и следование общим нормам морали.

Объективность — это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений.

Профессиональная компетентность – это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги.

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

Конфиденциальность – это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта.

Профессиональное поведение – это соблюдение приоритета общественных интересов и обязанность аудитора поддерживать высокую репутацию своей профессии, воздерживаясь от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Аудиторская организация обязана осуществлять профессиональную деятельность, т.е. проведение аудита и подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

Основные виды аудита представлены в таблице 1.

Таблица 1

Виды аудита

Критерий	Вид
По отношению к пользователям информации	1. Внешний 2. Внутренний
По отношению к требованиям законодательства	1. Обязательный 2. Инициативный
По объектам аудита	1. Общий 2. Банковский 3. Аудит страховых организаций 4. Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов 5. Государственный
По назначению	1. Аудит финансовой отчетности 2. Налоговый 3. Аудит на соответствие требованиям 4. Аудит хозяйственной деятельности 5. Управленческий (производственный) аудит 6. Специальный (экологический, операционный и др.)
По времени осуществления	1. Первоначальный 2. Согласованный (повторяющийся) 3. Оперативный
По характеру проверки	1. Подтверждающий 2. Системно-ориентированный 3. Аудит, базирующийся на риске

Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Основными объектами *внутреннего аудита* являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит – неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т.е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Как правило, *к функциям внутреннего аудита* относятся:

- проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;
- проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;
- проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;
- проверка деятельности различных звеньев управления;
- оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;
- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;
- работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
- оценка используемого экономическим субъектом программного обеспечения;
- специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед собственниками и (или) руководством предприятия.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Внешний аудит осуществляется внешней фирмой/аудитором на основе договора с экономическим субъектом. Его цели определены законом. Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутренних аудиторов могут быть выполнены приглашенными независимыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы –

разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

Отличия внутреннего и внешнего аудита:

1) Постановка задачи для внешнего аудита определяется договором, а также нормативно-правовыми актами РФ. Для внутреннего аудита – исходя из потребностей управления (экономического субъекта).

2) Цель внешнего аудита – достоверность отчетности, соблюдение законодательства; для внутреннего – исполнительская.

3) Организация внешнего аудита определяется внешней фирмой; внутреннего – зависит от поставленных задач руководства.

4) Взаимоотношения аудиторов с руководством экономического субъекта при внешнем аудите – независимость и равноправие; при внутреннем – зависимость от руководства предприятия.

5) Оплата внешнего аудита – по договору; внутреннего – начисление з/п по штатному расписанию.

6) Служба внутреннего аудита подчиняется Совету директоров предприятия, руководству (теряется независимость внутренних аудиторов от структурных подразделений).

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов. Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит регламентируется государством ФЗ «Об аудиторской деятельности», где установлены основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке.

Обязательный аудит проводится в случаях, если:

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

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20

миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном законом.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в порядке, предусмотренном законом.

По объектам аудита различают: банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит. На все эти виды аудита (кроме государственного) необходимо иметь сертификат соответствующего вида.

В зависимости от назначения аудит делится на несколько видов.

Аудит финансовой отчетности – представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правила бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными компанией, отчеты которой проверяются.

Налоговый аудит – это аудиторская проверка правильности, полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики.

Аудит на соответствие требованиям – это анализ финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам. Если такие условия (например, внутренние правила контроля) установлены администрацией, то этот вид аудита осуществляют сотрудники предприятия, выполняющие функции внутренних аудиторов. Если же условия установлены кредиторами (например, требование поддержания определенного соотношения между оборотным капиталом и краткосрочными обязательствами), то, поскольку выполнение этих условий часто находит отражение в финансовых отчетах

компании, этот вид аудита проводится вместе с аудитом финансовых отчетов либо как специальный аудит.

Управленческий (производственный) аудит – это проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Аудит хозяйственной деятельности довольно близок к управленческому аудиту и представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для отдельных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления организации, преследует следующие цели:

- оценка эффективности управления;
- выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности;
- внесение рекомендации относительно улучшения деятельности;
- или дальнейших действий.

Аудит хозяйственной деятельности может быть проведен как по заказу администрации, так и по требованию третьей стороны, в том числе и государственных органов.

Специальный аудит (экологический, операционный и др.) – это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

По времени осуществления различают первоначальный, согласованный (повторяющийся) и оперативный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором (аудиторской фирмой) впервые для данного клиента. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудитором (аудиторской фирмой) повторно или регулярно и основан поэтому на знании специфики клиента, его положительных и отрицательных сторон в организации бухгалтерского учета, результатах длительного сотрудничества с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля).

Оперативный аудит – это кратковременная аудиторская проверка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего контроля, оценки деятельности.

По характеру проверки различают:

- подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);

▪ системно-ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению);

▪ аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

2.3. Аудиторские стандарты

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

В настоящее время выделяют:

- .Международные аудиторские стандарты
- .Правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации
- .Стандарты общественных аудиторских объединений
- .Внутрифирменные аудиторские стандарты

Цели и основные принципы стандартов аудиторской деятельности заключаются в следующем.

1. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие соответствующий уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов, сдаваемых для получения права заниматься аудиторской деятельностью.

3. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

4. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы аудита.

Международные аудиторские стандарты

Создание системы международных экономических связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, с тем чтобы расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчить сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран и получить возможность оценивать компетентность и профессионализм аудиторских фирм.

МСА представляют собой справочник для профессиональных аудиторов, в котором содержится описание общепризнанных методов аудита. Российские практикующие аудиторы могут применять международные стандарты в своей деятельности, что будет способствовать их дальнейшей интеграции в международное аудиторское сообщество. Заметим, что единственный официальный язык стандартов – английский.

Аудиторы, проводящие аудит в соответствии с МСА, обязаны наряду с их требованиями выполнять в полном объеме требования Кодекса этики профессионального бухгалтера МФБ.

В декабре 2006 г. были утверждены новые редакции ряда МСА, которые введены в действие с 15 декабря 2008 г.:

- Предисловие к Международным стандартам по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности и сопутствующим услугам (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*);
- МСА 240 (пересмотренный) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности» (*ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements* (*Redrafted*))**;**
- МСА 300 (пересмотренный) «Планирование аудита финансовой отчетности» (*ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements* (*Redrafted*));

• МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация» (*ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment* (*Redrafted*));

• МСА 330 (пересмотренный) «Аудиторские действия в ответ на оцененные риски» (*ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks*» (*Redrafted*)).

IAASB также внесены изменения в стандарты по аудиторской отчетности:

• МСА 700 (новая редакция) «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения» (*ISA 700. The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*);

• МСА 705 (пересмотренный, новая редакция) «Модификация независимого аудиторского заключения» (*ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*);

• МСА 706 (пересмотренный, новая редакция) «Поясняющие параграфы и другие вопросы независимого аудиторского заключения» (*ISA 706. Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*);

• МСА 800 (пересмотренный, новая редакция) «Специальные вопросы: аудит финансовой отчетности специального назначения и специфических элементов учета или позиций финансовой отчетности» (*ISA 800. Special Considerations – Audits of Special Purpose Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*);

• МСА (ISA) 805 (пересмотренный, новая редакция) «Задания к заключению по краткому финансовому отчету» (ISA 805. *Engagements to Report on Summary Financial Statements*).

В течение 2007-2008 гг. предполагалось пересмотреть, а в ряде случаев и переработать остальные стандарты, с тем чтобы к декабрю 2008 г. предложить аудиторскому сообществу полный комплект МСА в формате программы *Clarity*. Примером может служить проект переработки МСА 540 «Аудит бухгалтерских оценочных значений, включая оценки по справедливой стоимости, и их раскрытий», который предполагает в числе прочего объединение действующих МСА 540 «Аудит оценочных значений» и МСА 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий». В ходе пересмотра и доработки стандартов формируется объем обязательных требований для аудиторов, проводящих аудит по МСА. Эти требования начиная с декабря 2008 г. будут определять специфику аудиторских проверок.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации

В разных странах подход к использованию стандартов аудита может быть различным. В наиболее развитых странах применяют самостоятельно разработанные и утвержденные стандарты, которые весьма близки к МСА по содержанию, хотя могут значительно отличаться по форме. В развивающихся странах в качестве стандартов часто утверждают МСА как таковые, с комментариями или без них. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ избрала путь разработки самостоятельных правил (стандартов), подготовленных на базе МСА.

Стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку проведения аудита или оказания сопутствующих ему услуг. Определения и виды стандартов приведены в Законе об аудиторской деятельности.

Стандарты аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

ФСАД подразделяются на:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Подготовка российских стандартов аудита была предусмотрена техническим заданием проекта ТАСИС «Реформа российского аудита». При этом предполагалось, что окончательное число подготовленных проектов документов и их конкретная тематика будут уточнены с бенефициаром (Минфином России) в рабочем порядке. Иностранные специалисты, работавшие по проекту (некоторые из них, например, участвуют в разработке национальных стандартов аудита Великобритании), потребовали максимального соответствия российских стандартов МСА с четким обоснованием всех расхождений конкретными особенностями национального законодательства.

В результате все стандарты аудита в России можно разделить на три группы:

- ФСАД, близкие по содержанию к соответствующим МСА;
- ФСАД, имеющие существенные отличия от МСА, аналогом которых они являются;
- ФСАД, не имеющие аналогов в МСА. В ходе подготовки российских правил (стандартов) аудиторской деятельности ставилась цель подготовить пакет документов, основанный на системе документов МСА, и стандарты, противоречащие международным, разрабатывать не планировалось. Тем не менее, в силу различных причин, некоторые российские стандарты, даже совпадающие по названию, содержанию и текстуально со стандартами МСА, имеют существенные отличия от своих международных прототипов.

Итак, на настоящий момент приняты следующие ФСАД:

- №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- №2 «Документирование аудита»;
- №3 «Планирование аудита»;
- №4 «Существенность в аудите»;
- №5 «Аудиторские доказательства»;
- №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- № «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»;
- №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- №9 «Связанные стороны»;
- №10 «События после отчетной даты»;
- №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;
- №12 «Согласование условий проведения аудита»;
- №13 «Обязанность аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»;
- №14 «Учет требований нормативных правовых актов в Российской Федерации в ходе аудита»;
- №15 «Понимание деятельности аудируемого лица»;
- №16 «Аудиторская выборка»;
- №17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;
- №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»;
- №19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»;
- №20 «Аналитические процедуры»;
- №21 «Особенности аудита оценочных значений»;
- №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»;
- № 3 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;
- №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»;
- №25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую отчетность которого подготавливает специализированная организация»;
- №26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- №27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»;

- №28 «Использование результатов работы другого аудитора»;
- №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»;
- №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»;
- №31 «Компиляция финансовой информации»;
- №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»;
- №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»;
- 1/2010 (ред. 23.08.2010) Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности, формирование мнения о её достоверности;
- 2/2010 (ред. 23.08.2010) Модифицированное мнение в аудиторском заключении;
- 3/2010 (ред. 23.08.2010) Дополнительная информация в аудиторском заключении;
- 4/2010 (ред. 09.07.2010) Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ и ФСАД вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с ФСАД.

Стандарты общественных аудиторских объединений

Профессиональные (саморегулируемые) аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить ФСАД. При этом требования внутренних правил (стандартов) не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Внутрифирменные аудиторские стандарты

Внутренние стандарты аудиторских фирм могут служить для урегулирования конфликтов, которые возможны между сотрудниками и администрацией аудиторской фирмы, аудиторами и клиентами, аудиторами и контролирующими органами. Внутренние правила определяют единые требования к порядку проведения аудита и его качеству, создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов проверки.

К этому виду стандартов могут относиться принятые и утвержденные в организации инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, раскрывающие внутренние подходы фирмы к осуществлению аудита.

Использование внутренних стандартов способствует повышению качества аудита, эффективности его результатов, уменьшает трудоемкость работы, позволяет применять в аудиторской практике новые технологии и методики проверки.

При подготовке внутрифирменного стандарта аудиторы могут более четко представить свои действия на каждом этапе работы, в том числе и при получении знаний о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимых как при подготовке общего плана и программы, так и при непосредственном выполнении аудиторских процедур. Аудиторской фирме целесообразно в своих внутренних документах заранее подготовить возможный план и программу аудита, предусмотрев возможность их корректировки в зависимости от особенностей деятельности аудируемых лиц. Отразив в плане и программе максимально возможный перечень видов работ и процедур, аудиторы могут оставлять только подходящие для конкретной проверки процедуры, дополняя их специальными действиями, характерными только для конкретного клиента. Отдельные положения общего плана и программы могут согласовываться с руководителем аудируемого лица.

При создании внутреннего стандарта аудиторам необходимо помнить, что для формирования общего впечатления о системе внутреннего контроля следует принимать во внимание ее компоненты, т.е. надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля. Выяснение надежности каждого из них позволит оценить систему в целом.

Внутренние стандарты в обязательном порядке подлежат утверждению руководителем аудиторской организации. Для обеспечения контроля за их соблюдением необходимость применения этих правил должна входить в функциональные обязанности аудитора.

2.4. Нормы профессиональной этики аудиторов

Необходимость внедрения кодекса этики для профессиональных бухгалтеров обусловлена тем, что бухгалтерская профессия:

- строится на доверии общества;
- требует приверженности высоким этическим стандартам и профессиональной честности;
- требует профессионального поведения от всех участников процесса составления финансовой отчётности.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC пересмотрен в июне 2005 г. и вступил в силу 30 июня 2006 г. Кодекс обеспечивает соблюдение пяти фундаментальных принципов профессиональной этики: профессиональная честность, объективность, профессиональная компетенция, конфиденциальность и профессиональное поведение. Он создаёт концептуальную основу, позволяющую профессиональным бухгалтерам:

– обнаруживать угрозу фундаментальным принципам;

– оценивать значимость такой угрозы;

– применять определённые меры безопасности для устранения угроз или снижения их до допустимого уровня, за исключением тех случаев, когда эти угрозы носят незначительный характер.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров применим ко всем профессиональным бухгалтерам, общественному сектору, бизнесу и промышленности.

Согласно протоколу №56 от 31 мая 2007 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России одобрен Кодекс этики аудиторов России, в котором сказано, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор **обязан соответствовать** нормам профессиональной этики аудитора.

Кодекс этики аудиторов России можно подразделить на две основные части:

– часть 1: в разделе 1 приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, – для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности;

– часть 2: в разделах 2-9 описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. Здесь приведены списки мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз. Примеры, приведенные в указанных разделах, не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору необходимо адаптировать модель своего поведения к конкретным условиям работы.

Если аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление или в случае необходимости отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом.

Кодекс этики аудиторов России особо выделяет следующие типы угроз нарушения этических принципов: угрозу личной заинтересованности,

самоконтроля (когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее его вынесшим), заступничества, близкого знакомства и шантажа.

В ближайшем будущем аудиторам придется изучить положения обновленного профессионального Кодекса этики. Очередная его редакция была одобрена Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов. Чиновники порекомендовали аккредитованным профессиональным объединениям принять новый кодекс и включить в программы проверки качества аудиторской деятельности соблюдение содержащихся в нем норм.

Надо отметить, что аудиторы обязуются добровольно и добросовестно соблюдать установленные нормы профессионального поведения. Правда, только послушные аудиторы - ведь кодекс носит рекомендательный характер, а проконтролировать его исполнение практически невозможно. Чтобы наказать аудитора в судебном порядке, нужна нормативная база, которая пока еще только вырабатывается. Так что сегодня единственный ограничитель – Кодекс профессиональной этики аудиторов России.

Положения кодекса используются как обязательные, аудиторскими профобъединениями при предъявлении требований к своим членам.

При Минфине в настоящий момент аккредитовано всего 5 профессиональных объединений аудиторов: Аудиторская палата России, Московская аудиторская палата, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Российская коллегия аудиторов и Институт профессиональных аудиторов России.

Эти профобъединения действительно ввели обязательное исполнение Кодекса для всех своих членов в рамках системы проверки качества. В настоящий момент членство в профессиональных объединениях не является для компаний обязательным и рекомендательный характер документа не может заставить принять его к исполнению сотни региональных объединений, средние и мелкие аудиторские компании.

2.5. Планирование аудиторской проверки

Вопросы по планированию аудита рассмотрены в ФСАД №3 «Планирование аудита». За основу ФСАД №3 взят МСА 300 «Планирование». В соответствии с этим стандартом аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование является начальным этапом проведения аудита и заключается в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности клиента.

Процесс планирования включает:

- стадию изучения – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике его деятельности, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, а также информации о критических областях;
- стадию оценки – определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения и они останутся невыявленными;
- механическую стадию – решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

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

Предварительное планирование

Несмотря на то что ФСАД №3 не предусматривается этап предварительного планирования, мы считаем его достаточно важным и существенным, так как именно на этом этапе аудитор имеет возможность ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица и получить информацию о следующих существенных моментах:

1) внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность;

2) внутренних факторах, воздействующих на хозяйственную деятельность клиента, связанных с его индивидуальными особенностями;

3) организационно-управленческой структуре аудируемого лица;

4) видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции;

5) структуре капитала и курсе акций;

6) уровне рентабельности; и т.д.

Следует отметить, что в современной практике как российского, так и западного аудита большое внимание уделяется именно предварительному планированию. Оно осуществляется на этапе знакомства с клиентом, до заключения договора о проведении аудита. Предварительное планирование состоит из следующих этапов:

- общего знакомства с финансово-хозяйственной деятельностью клиента;
- определения состава специалистов для проведения аудита;
- установления общих затрат времени на проведение аудита.

Документируется этап предварительного планирования в бланке «Лист предварительного планирования», который разработан специалистами проекта ТАСИС по реформированию аудита в Российской Федерации.

Общий план аудита

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

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

1) деятельность аудируемого лица;

2) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

3) риск и существенность;

4) характер, временные рамки и объем процедур;

5) координацию и направление деятельности, текущий контроль и проверку;

6) прочие аспекты.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. Определяются области (вопросы, аспекты) учета, на которые необходимо обратить внимание в связи с изменениями, которые произошли у клиента, либо с изменениями во внешнем регулировании.

В стратегии аудита отмечается возможное изменение приемов и методов аудита в связи с изменениями, произошедшими с момента последнего аудита. Например, внедрение новых производственных технологий потребует проверки методов формирования себестоимости; введение новых мер внутреннего контроля позволит, при наличии высокого уровня их надежности, снизить время и издержки на проведение аудита за счет изменения стратегии (применение вместо аудиторских процедур по существу тестов средств контроля); изменение порядка учета какой-либо операции или раскрытия информации в отчетности потребует проверки правильности ведения учета и представления данных в отчетности.

Планируемые виды работ (приемы и методы проверки) по значимым для аудита областям, сроки их проведения и исполнители отражаются в документе «Общий план аудита». При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана, который должен быть оформлен документально и содержать объем проверки и порядок ее проведения.

Программа аудита

Подготовка программы аудита осуществляется на основании общего плана. Она является детально разработанным перечнем содержания

аудиторских процедур (их характера, рамок, объема), необходимых для реализации плана аудита.

Программы аудиторских процедур составляются аудиторами (старшими аудиторами) для каждого направления аудита и отражаются в документе «Программа аудита». По существу, такая программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля за надлежащим выполнением работы. В программу аудита могут быть также включены предпосылки для подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности к аудиту и время, отведенное планом на проведение различных процедур аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при проведении процедур проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Изменения в общем плане и программе аудита

Общий план и программа аудита по мере необходимости могут уточняться и пересматриваться в зависимости от изменения условий проведения проверки и результатов аудиторских процедур. Причины и результаты изменений подлежат отражению в рабочих документах.

Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур.

2.6. Аудиторский риск

В системе регулирования аудиторской деятельности данный вопрос рассмотрен в ФСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Одной из основных задач аудитора является получение достаточных доказательств для выражения мнения о том, что бухгалтерская отчетность, по которой пишется аудиторское заключение, составлена в соответствии с общепринятой практикой и принципами и не содержит каких-либо существенных недостатков или неточностей.

Принимая во внимание тот факт, что аудитор не подтверждает каждую заключенную клиентом сделку, он может только выразить свое мнение с определенным уровнем уверенности в его правомерности. При этом всегда есть определенный риск, так как существует вероятность того, что какая-либо существенная неточность не была обнаружена.

Предпринимательский риск в аудите заключается в том, что аудитор может не получить ожидаемый доход от проверки, получить сумму меньше планируемой, понести убытки из-за некачественной работы. Риск также может быть определен как опасность предъявления претензий клиентами и другими сторонами, заинтересованными в результатах аудита, а также опасность возникновения финансовых потерь от занятий аудиторской деятельностью.

Аудиторский риск – это риск, заключающийся в том, что аудитор выразит несоответствующее мнение в случаях, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Он также означает вероятность того, что в бухгалтерской отчетности аудируемого лица могут быть выявлены существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения аудитором ее достоверности, или, наоборот, аудитор может признать наличие существенных искажений, когда на самом деле таковых в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск является критерием качества работы аудиторов, в основе его оценки лежит их профессиональное мнение. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск (АР) состоит из трех компонентов:

1) внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск – НР;
2) риск средств контроля – РСК;
3) риск необнаружения – РН.

С учетом этого его можно представить в виде следующей формулы:

$$АР = НР \times РСК \times РН.$$

Внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск, отражает вероятность наличия ошибок в системе бухгалтерского учета до проверки их системой внутреннего контроля, он зависит от отраслевых особенностей, редких, нетипичных операций аудируемого лица. Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля означает, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Данный вид риска выражает

вероятность наличия существенных ошибок в системе бухгалтерского (финансового) учета после проверки их системой внутреннего контроля

Риск необнаружения означает, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. Риск необнаружения включает в себя вероятность необнаружения аудитором ошибок.

Составляющими риска необнаружения могут быть:

– риск анализа (опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок);

– риск при проверках по существу (опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки);

– риск выборочного исследования (опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок).

Данный вид риска характеризует качество работы бухгалтерской службы. Расчет его ведется как по каждому показателю существенности, так и в целом по отчетности. Перечень характеристик, влияющих на оценку работы бухгалтерии, предусматривается аудиторской фирмой самостоятельно и может быть изменен в зависимости от особенностей аудируемого лица.

Оценка неотъемлемого риска практически полностью зависит от профессионализма и опыта аудитора. Тем не менее, существуют объективные факторы, влияющие на решение аудитора при оценке этого вида риска. На уровне бухгалтерской отчетности к таким факторам можно отнести следующие:

1) честность руководства. При проведении аудиторских проверок детальность аудиторских процедур должна зависеть от степени доверия аудитора тем, кто руководит аудируемым лицом, ведет его учет и составляет отчетность. Аудиторы всегда подвергают себя большому риску при аудите бухгалтерской отчетности у непорядочных клиентов. Обычно представители руководства аудируемого лица не являются злостными мошенниками, но аудитору следует учитывать мотивацию их действий;

2) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период. Например, неопытность руководства, непонимание им учетной политики компании может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

3) какое-либо давление на руководство. Например, возникновение определенных обстоятельств может привести к тому, что руководство склонится к искажению бухгалтерской отчетности;

4) факторы, влияющие на отрасль, в которой действует аудируемое лицо. Такими факторами могут быть состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли.

В ходе проведения аудиторской проверки оценка внутрихозяйственного риска может меняться. Это связано с получением аудитором дополнительной информации, в том числе неизвестных ранее дополнительных сведений, которые он должен отразить в рабочих документах.

Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Но даже если аудитору придется проверить все сальдо счетов или однотипных операций данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, в частности потому, что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля, аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и группы операций.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения и совокупным уровнем внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Если аудитор считает внутрихозяйственный риск и риск средств контроля высокими, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким. Если в ходе планирования выяснилось, что внутрихозяйственный риск и риск средств контроля имеют достаточно низкие значения, аудитор может принять риск необнаружения более высоким, но все равно уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

При оценке рисков применяются следующие градации: высокий, средний, низкий. Аудитор может принять решение о применении в своей деятельности большего, чем указано, количества градаций либо количественных показателей (процентов или долей единицы).

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

- чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;
- чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

В случае если аудитору требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;
- увеличить затраты времени на проверку;
- повысить объемы аудиторских выборок.

Идеальных способов сведения аудиторского риска к нулю не существует, но аудитор всегда должен стремиться к максимальному его снижению путем учета всевозможных факторов при планировании аудита.

Чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен определить основные действия, выполняемые на основе оценки рисков на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и разработать и в дальнейшем выполнить аудиторские процедуры на основе оцененных рисков на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Основные действия, выполняемые в ответ, а также характер, временные рамки и объем аудиторских процедур являются вопросом профессионального суждения аудитора. В дополнение к требованиям ФСАД №8 аудитор должен учитывать также требования ФСАД №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

Основные действия, выполняемые на основе оценки рисков:

1) концентрация внимания участников аудиторской группы на необходимости соблюдения принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;

2) привлечение к аудиторскому заданию более опытного персонала или персонала со специальными знаниями, использование работы экспертов (привлечение конкретных сотрудников к заданию отражает оценку аудитором рисков, основанную на полученном аудитором знании и понимании деятельности аудируемого лица);

3) усиление надзора и контроля за членами аудиторской группы в ходе выполнения аудиторского задания;

4) планирование аудиторских процедур, учитывающих возможность наличия труднопредсказуемых и неопределенных особенностей аудируемого лица.

Кроме того, аудитор в качестве ответных действий может внести изменения в характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, например, выполнить процедуры проверки по существу по отношению к учетным данным на конец отчетного периода, а не на промежуточные даты.

Понимание аудитором контрольной среды оказывает влияние на оценку рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской отчетности в целом. Наличие эффективной контрольной среды может позволить аудитору больше полагаться на внутренний контроль и надежность аудиторских доказательств, предоставленных аудируемым лицом, и, соответственно, предоставить аудитору возможность, выполнить отдельные аудиторские процедуры по отношению к данным на промежуточные даты, а не на конец отчетного периода.

Если контрольной среде присущи недостатки, то аудитор обычно выполняет больший объем аудиторских процедур по отношению к данным на конец отчетного периода, а не на промежуточные даты, ищет более убедительные аудиторские доказательства с помощью процедур проверки по существу, изменяет для этого характер аудиторских процедур или расширяет диапазон областей, включаемых в объем аудита.

Некоторые аудиторские процедуры могут быть выполнены только в конце отчетного периода или после его окончания, например, проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности данным бухгалтерских регистров, а также проверка корректировок, сделанных в процессе подготовки бухгалтерской отчетности. Если существует риск того, что в деятельности аудируемого лица могут присутствовать мнимые сделки, или имевшие место хозяйственные операции не были завершены до конца отчетного периода, то аудитор выполняет процедуры на основе каждого конкретного риска.

2.7. Аудиторские доказательства

Федеральное правило (стандарт) №5 «Аудиторские доказательства» устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к процедурам, выполняемым в целях получения доказательств.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тестирование средств внутреннего контроля означает проверки в целях получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу нацелены на получение аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под процедурами проверки понимают:

• детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;

• аналитические процедуры.

Понятия «достаточность» и «надлежащий характер» взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. ***Достаточность*** представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. ***Надлежащий характер*** является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с

конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и достоверность этой отчетности. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые представляют собой лишь доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Зачастую аудиторские доказательства собирают из разных источников или из документов разного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

• *организация* – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

• *функционирование* – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор рассматривает достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, в целях подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности – утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме и отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Они включают в себя следующие элементы:

• *существование* – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• *права и обязанности* – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• *возникновение* – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, происшедшие в течение аудируемого периода;

• *полноту* – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

• *стоимостную оценку* – отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

• *точное измерение* – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к аудируемому периоду времени;

• *представление и раскрытие* – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке. Например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит как от источника (внутреннего или внешнего), так и от формы представления (визуальной, документальной или устной).

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников, имеют разное содержание и при этом не противоречат друг другу.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения таких процедур проверки по существу, как инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения этих процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства разной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся разной степенью надежности, включают документальные аудиторские доказательства, созданные:

• третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

• третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

• аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но не обязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.

Запрос – поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

Подтверждение включает ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры включают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица в целях выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, причин таких ошибок и искажений.

Наряду с приведенными методами сбора аудиторских доказательств могут применяться и некоторые другие, например инвентаризация, прослеживание, устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны, подготовка альтернативного баланса.

Эти методы не противоречат тем, что приведены в стандарте, а лишь дополняют и расширяют их. Так, *инвентаризация* является классическим методом, широко применяемым в бухгалтерском учете. Она дополняет такие методы, как наблюдение и инспектирование.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные ситуации (статьи, бухгалтерские записи и др.), которые отражены в документах клиента. Этот метод близок по содержанию к подтверждению и аналитическим процедурам.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно указываются фамилия аудитора, проводившего опрос, а также фамилия, имя, отчество опрошенного лица.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация может готовить бланки с перечнями вопросов. На этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Этот метод может дополнять любой из приведенных в стандарте.

2.8. Аудиторское заключение: порядок подготовки, структура и виды

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки – формирование объективного

мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание ***аудиторского заключения.***

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 10) сказано следующее.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под ***достоверностью*** во всех существенных отношениях понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресат;

в) следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилию, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице – организационно-правовую форму и наименование; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности.

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Безоговорочно положительное заключение. Такое заключение означает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

Модифицированные заключения. Все остальные виды заключений являются модифицированными.

Модифицированное аудиторское заключение может:

• содержать привлекающую внимание часть;

• содержать оговорку;

• содержать отказ от выражения мнения;

• быть отрицательным.

Аудиторское заключение считается модифицированным, 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае необходимости аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

2.9. Методика проведения аудита

В настоящее время можно выделить четыре основных подхода к созданию методик аудита: бухгалтерский, юридический, специальный, отраслевой.

Бухгалтерский подход – традиционный. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета, например аудит – проверка учета кассовых операций, учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета расчетов с подотчетными лицами и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе выступают составными частями проведения обязательного аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются *методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета*.

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных аспектов составленных документов и выполненных операций организации с юридической точки зрения. В некоторых случаях такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности аудируемого лица в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями. Экспертиза заключенных аудируемым лицом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству и экспертиза соблюдения аудируемым лицом трудового законодательства также относятся к этому типу методик аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности такие методики называют *методиками проверки средств системы контроля*.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, субъектов малого предпринимательства. К специальным относятся также методики проверки предприятий, работающих в условиях специальных

налоговых режимов: по упрощенной системе налогообложения; системе налогообложения единым сельскохозяйственным налогом; системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов и др. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

При использовании подходов перечисленных методик целесообразно применять современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, облегчающие работу аудиторов и ассистентов; все более важную роль играют компьютерные информационные технологии.

2.10. Методика проверки общих документов организации

Основная цель аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями – подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации. Из этого следует, что аудитор должен ответить на следующие вопросы.

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы для того, чтобы экономический субъект имел юридические основания для:

• функционирования;

• прекращения функционирования?

2. Полностью ли приведены все расчеты с учредителями по:

• формированию уставного капитала;

• промежуточным расчетам;

• окончательным расчетам?

3. Соблюдено ли законодательство по налогам?

Аудиторская организация должна выделить для себя по крайней мере четыре направления проверки:

• аудит учредительных документов;

• аудит формирования уставного капитала;

• аудит расчетов с учредителями;

• аудит налогообложения при формировании уставного капитала и при расчетах с учредителями.

Из анализа этих направлений проверки вытекают следующие задачи.

1. Подтвердить юридические основания на право функционирования экономического субъекта.

2. Подтвердить правильность формирования уставного капитала.

3. Подтвердить правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями.

4. Установить полноту и своевременность формирования уставного капитала.

5. Установить полноту и правильность расчетов с учредителями.

6. Подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части:

а) величины и структуры уставного капитала;

б) задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал;

в) наличия собственных акций, выкупленных у акционеров;

г) задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов;

д) организационных расходов. Финансовые вложения в части вложения в уставные капиталы других экономических субъектов.

7. Установить правильность и наличие оснований расчетов. Оценить вносимые в качестве вкладов в уставный капитал материальные ценности (включая объекты недвижимости), нематериальные активы, ценные бумаги и т.д.

8. Установить правильность и своевременность получения доходов от участия в уставных капиталах других экономических субъектов.

9. Установить юридические основания для вхождения, участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов.

10. Установить правильность начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей.

Первое направление включает проверку юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством, второе – проверку правильности и своевременности формирования уставного капитала, третье – проверку правильности формирования уставного капитала, промежуточных и окончательных расчетов с учредителями (участниками), четвертое – проверку начисления и выплаты налогов и иных обязательных платежей.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу:

• *инспектирования* документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но не обязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки;

• *подтверждения* формирования уставного капитала, соблюдения законодательства о расчетах с собственниками (участниками, акционерами), об исполнении обязанностей налогового агента и т.д.;

• *пересчета*, т.е. проверки, полностью ли приведены все расчеты с собственниками по формированию уставного капитала, промежуточным и окончательным расчетам.

2.11. Методика аудиторской проверки учета основных средств

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

• контроль за наличием и сохранностью основных средств;

• правильность отнесения предметов к основным средствам;

• правильность оценки основных средств в учете;

• правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

• правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;

• правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре направления проверки:

1) аудит наличия и сохранности основных средств;

2) аудит движения основных средств;

3) аудит правильности начисления амортизации;

4) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

При *проверке наличия и сохранности основных средств* аудитору необходимо проверить:

• создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов;

• оформлены ли договоры купли-продажи основных средств;

• оформлены ли протоколы договорной цены;

• правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приема-передачи;

• правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

При аудиторской проверке *операций по движению основных средств* следует обращать внимание на следующие моменты:

• при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;

• при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;

• при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка – перечень отдельных предметов, входящих в комплект;

• при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;

• объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;

• объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;

• при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны, за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);

• для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;

• если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;

• все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад. Эта операция отражается записью в бухгалтерском учете (Д 10-К 01).

В ходе аудита *расчетов по начислению амортизации* необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить несколько видов аудиторских процедур в соответствии с федеральным правилом (стандартом) №5 «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учета основных средств используются следующие способы получения доказательств:

• проверка арифметических расчетов аудируемого лица (пересчет);

• инспектирование;

• наблюдение;

• подтверждение;

• аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов используется для подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчетов, показателей отчетности и т.д. Инспектирование представляет собой проверку записей и документов при проверке учета и отражения операций по расчетам по основным средствам.

Наблюдение – это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учету операций с основными средствами.

Подтверждение применяется для установления фактической передачи и приема вкладов основных средств в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия основных средств в различные периоды, данных отчета об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчетности и т.д.

Кроме того, аудитор должен присутствовать при проведении инвентаризации основных средств или при необходимости провести ее самостоятельно.

2.12. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе

Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы.

Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия.

С помощью специально составленного вопросника аудитор определяет состояние внутреннего контроля, дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных контрольных процедур, определяет специфические черты ведения учета кассовых операций на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Если по результатам опроса сотрудников проверяемого предприятия и данным экспресс-анализа отчетности кассовые операции составляют небольшой удельный вес в общем числе хозяйственных операций, то аудитор может планировать проверку кассовых операций в обычном порядке для оценки существенности статьи «Касса» в отчетности предприятия.

Если удельный вес кассовых операций велик, например реализация продукции предприятия ведется через кассу, то это может послужить основанием аудитору для отказа от выражения своего мнения о достоверности отчетности предприятия.

В общем случае по результатам опроса, а также непосредственного наблюдения за совершением операций по приему и выдаче денег из кассы у аудитора оказывается сформированным план проведения проверки кассовых операций и намечен состав процедур.

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разрабатывается определенный набор контрольных процедур.

Все процедуры построены по единой схеме: наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника исполнения процедуры; оформление результатов.

Процедуры снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудиторской проверки у конкретного клиента. Классификационный номер содержит название раздела бухгалтерского учета и три знака. Строится по серийно-порядковой системе: первый знак – номер нарушения по классификации (выделено семь нарушений порядка ведения кассовых операций); второй знак – номер разновидности нарушения (от 1 до 4); третий знак – порядковый номер процедуры для выявления данного нарушения. Возможный набор аудиторских процедур для выявления:

• прямого хищения денежных средств, не замаскированного никакими действиями.

«Касса 1.1.1» – инвентаризация кассовой наличности;

• хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и прочих сотрудников предприятия;

«Касса 1.2.1» – проверка наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;

«Касса 1.2.2» – проверка наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя предприятия или уполномоченного лица;

«Касса 1.2.3» – проверка наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;

«Касса 1.2.4» – устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившим этот факт своей распиской;

• случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм и, в частности, неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка.

«Касса 2.1.1» – проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;

«Касса 2.1.2» – проверка полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку;

• случаев неоприходования и присвоения денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам.

«Касса 2.2.1» – проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам;

«Касса 2.2.2» – проверка своевременности расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды;

«Касса 2.2.3» – проверка соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

«Касса 2.2.4» – проверка одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним; случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм от различных юридических лиц по доверенностям;

«Касса 2.3.1» – проверка журнала (журналов) учета выданных доверенностей;

«Касса 2.3.2» – проверка правильности оприходования сумм по доверенностям;

• излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов.

«Касса 3.1.1» – проверка полноты первичных приходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

«Касса 3.1.2» – проверка полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

«Касса 3.1.3» – проверка правильности и своевременности гашения приложений;

• излишнего списания денег по кассе неправильным подсчетом итогов в кассовых документах и кассовых отчетах.

«Касса 3.2.1» – проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

«Касса 3.2.2» – проверка итогов кассовых отчетов; излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным документам;

«Касса 3.3.1» – проверка совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

«Касса 3.3.2» – проверка доброкачественности первичных документов;

«Касса 3.3.3» – проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости; излишнего списания денег по кассе путем подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний;

«Касса 3.4.1» – проверка полноты регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей в журнале регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

«Касса 3.4.2» – проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета по расчетам с персоналом; случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в частности, депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям;

«Касса 4.1.1» – проверка соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;

«Касса 4.1.2» – проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм;

«Касса 4.1.3» – проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке;

«Касса 4.1.4» – проверка соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регастрации депонентов;

«Касса 4.1.5» – проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета денежных сумм; случаев присвоения сумм, причитающихся другим предприятиям;

«Кассд 4.2.1» – проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег; случаев нарушений при расчетах суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину, с другими юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица;

«Касса 5.1.1» – проверка осуществления расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину;

«Касса 5.1.2» – проверка соблюдения установленного банком лимита остатка кассы;

«Касса 5.2.1» – проверка соблюдения предприятием предельных сумм расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами, поступающими в кассу; случаев нарушений при расчетах с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовых машин;

«Касса 6.1.1» – проверка правильности ведения книг кассира-операциониста;

«Касса 6.1.2» – проверка полноты оприходования в кассу предприятия выручки контрольно-кассовых машин;

«Касса 6.2.1» – проверка своевременности постановки на учет контрольно-кассовых машин в налоговом органе;

«Касса 6.2.2» – проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе контрольно-кассовых машин; некорректного отражения кассовых операций в регистрах синтетического учета;

«Касса 7.1.1» – проверка соответствия котировки, проставленной на первичных кассовых документах, записям в журнале-ордере №1 «Касса».

В условиях автоматизированного составления отчета кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает. Перечисленные аудиторские процедуры, не поименованные в вопроснике аудитора, проводятся в обязательном порядке, и содержание их не зависит от результатов опроса.

2.13. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Основная цель проверки – установить соответствие совершенных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерской отчетности.

Согласно основной цели аудитору в первую очередь необходимо проверить наличие договоров с поставщиками и подрядчиками, правильность их оформления и соответствие содержания договоров экономическому смыслу совершенных сделок. Все сделки с поставщиками и подрядчиками можно разделить *на две группы* в зависимости от предмета и сущности заключаемых договоров.

В первую группу входят расчеты с поставщиками. Предмет договоров данной группы – приобретение любых товаров (термин «товар» применяется в контексте ГК РФ) и имущественных прав. Основные формы заключаемых договоров в рамках этой группы: договор купли-продажи, поставки, энергоснабжения, мены.

Во вторую группу входят расчеты с подрядчиками. Предметом договоров этой группы является выполнение определенной работы и сдача ее результата заказчику. Основные формы договоров: договор подряда, возмездного оказания услуг, на выполнение НИОКР. Такое деление на группы обусловлено тем, что специфика договоров внутри каждой из групп требует разных подходов при проведении аудита. В первую очередь это разница в используемых приемах сбора аудиторских доказательств и порядке построения аудиторской выборки.

В ходе аудита данного раздела учета подлежат проверке: поступление товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе неотфактурованные поставки и поставки, обеспеченные векселями; выставленные поставщикам и подрядчикам претензии; списанные безнадежные к взысканию долги; выданные авансы и полученные коммерческие кредиты. При этом особое внимание должно быть уделено просроченной задолженности и задолженности с истекшим сроком исковой давности. Аудитору следует выяснить причины возникновения такой задолженности и уточнить, какие были приняты меры к ее взысканию. При наличии дебиторской задолженности необходимо установить дату и причину ее возникновения.

Если среди контрагентов предприятия есть поставщики-нерезиденты, осуществляющие поставки за иностранную валюту, следует выяснить, как велся учет курсовых разниц, и уточнить, производился ли пересчет остатков по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на отчетную дату. При наличии поставщиков-резидентов, договоры на поставку от которых выражены в иностранной валюте (или в условных единицах), необходимо определить, каким образом в учете отражались суммовые разницы, возникшие до даты принятия товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг) к учету и после этой даты.

При применении в организации журнально-ордерной формы бухгалтерского учета все операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками отражаются в журнале-ордере №6. При ведении учета с использованием средств автоматизированной обработки данных все операции группируются в различных аналитических карточках и ведомостях аналитического и синтетического учета.

Данные синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками должны давать полное представление о расчетах:

• с поставщиками и подрядчиками по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

• с поставщиками и подрядчиками по не оплаченным в срок расчетным документам;

• с поставщиками по неотфактурованным поставкам;

• по выданным авансам;

• с поставщиками и подрядчиками по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;

• с поставщиками и подрядчиками по просроченным оплатой векселям;

• с поставщиками по полученному коммерческому кредиту и др.

Перед составлением плана и программы проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками прежде всего необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учету таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к опросу (письменному и устному) работников организации. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета расчетов и определить дальнейшее направление проверки. Преимущественно проверяют работы, которые совсем не подвергались контролю либо мало контролировались бухгалтерией (или другой внутренней службой предприятия).

После проведения анализа системы внутреннего контроля аудитору следует определить, каким образом на предприятии организован обмен информацией между службой внутреннего контроля и органом управления предприятия.

План и программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля этого раздела.

План аудита должен охватить следующие основные направления проверки:

• правовую оценку договоров с поставщиками и подрядчиками с позиций действующего законодательства;

• организацию первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;

• организацию бухгалтерского учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;

• организацию налогового учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

2.14. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом и оплаты труда и соблюдения трудового законодательства

Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера. В качестве основной нормативно-правовой базы используются Гражданский кодекс РФ, Трудовой кодекс и Налоговый кодекс Российской Федерации.

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся:

• соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

• учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;

• учет и начисление повременных и прочих видов оплат;

• расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;

• аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);

• сводные расчеты по заработной плате;

• расчет налогооблагаемой базы налогов и платежей с фонда оплаты труда;

• расчеты по депонированной заработной плате.

Представленные комплексы задач охватывают типовые учетные задачи, а также общие принципы организации расчетов по соблюдению трудового обязательства. Для составления программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить вопросник аудитора по всем выделенным комплексам задач.

Выводы, сделанные на основании информации вопросника, позволяют аудитору составить план и программу проверки, назначить необходимые процедуры для сбора аудиторских доказательств, обратить внимание на те или иные моменты при выполнении проверки отдельных расчетов.

Прежде всего, целесообразно проконтролировать, как в организации соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РФ.

2.15. Методика аудиторской проверки учета затрат на производство

Аудиторская проверка учета затрат на производство продукции (работ, услуг) планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского

учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Аудитор с помощью специального вопросника оценивает состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части затрат на производство, дает предварительную оценку достоверности и законности данных о затратах, определяет наиболее уязвимые места и планирует основные процедуры проверки.

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса по их уровню как У1 – «низкий», У2 – «средний», У3 – «высокий». По итогам результатов тестирования и на основе внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица.

Цель аудиторской проверки затрат на производство заключается в установлении достоверности и законности отражения указанных операций в учете и отчетности организации. В связи с этим основными задачами аудита затрат на производство является получение аудиторских доказательств в области:

• правильности отнесения затрат на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с действующим законодательством;

• обоснованности разграничения источников возмещения различных затрат и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией;

• правильности применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

Цель и основные задачи аудита затрат на производство позволяют выделить основные направления проверки. К которым можно отнести:

- Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство;
- Проверка учета затрат по статьям калькуляции;
- Проверка сводного учета затрат на производство

2.16. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений

В процессе хозяйственно-финансовой деятельности предприятия могут осуществлять отвлечение средств в виде финансовых вложений в целях получения дохода – дивидендов, процентов и т.п.

К *финансовым вложениям* относятся инвестиции в уставные и складочные капиталы других организаций, совместную деятельность, государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций (облигации, векселя), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

В бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К *краткосрочным* финансовым вложениям можно отнести, например, займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев. Под *долгосрочными* вложениями (на срок более 12 месяцев) понимают вклады в уставные капиталы и совместную деятельность, затраты на приобретение ценных бумаг других экономических субъектов, паи, а также займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев.

Основная цель аудиторской проверки учета финансовых вложений – получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период. Из этого следует, что в ходе проверки аудитор должен ответить на следующие вопросы.

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы:

• по оценке, учету и инвентаризации финансовых вложений;

• сохранности, выбытию (погашению) и реализации ценных бумаг;

• учету результатов от финансовых вложений?

2. Соблюдены ли требования налогового законодательства?

Осуществляя аудит финансовых вложений, аудиторская организация исходя из понимания деятельности аудируемого лица должна выделить для себя основные направления проверки.

Из анализа направлений проверки вытекают следующие задачи:

1) подтвердить правильность ведения учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений;

2) подтвердить правильность документального оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность;

3) установить правильность и своевременность получения доходов от финансовых вложений;

4) подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части размера долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Аудитор должен также проверить соответствующие предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения финансовых вложений:

• существование – наличие по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, связанные с финансовыми вложениями, происшедшими в течение соответствующего периода;

• полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете финансовых вложений, а также хозяйственных операций или событий, имеющих отношение к финансовым вложениям, либо нераскрытых статей учета финансовых вложений;

• стоимостная оценка – отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости финансовых вложений;

• точное измерение – точность отражения суммы хозяйственных операций с финансовыми вложениями или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

• представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования основных средств, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например полноты. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проведении инспектирования (инвентаризации) финансовых вложений он может выявить аудиторские доказательства как относительно их существования, так и относительно их стоимостной оценки.

При аудиторской проверке финансовых вложений необходимо учитывать, что для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений согласно ПБУ 19/02 необходимо единовременное выполнение следующих условий:

• наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

• переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

• способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении

обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.). При проверке следует учесть, что к финансовым вложениям не относятся:

• собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

• векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

• вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

• драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, – основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы – не являются финансовыми вложениями.

Другие процедуры включают в себя проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

При проверке вложений в совместную деятельность следует учесть, что согласно ПБУ 20/03 информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности в целях получения экономических выгод или дохода. При этом под такой информацией понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации – отчетный сегмент, осуществляемой в целях извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица. Федеральное правило (стандарт) №17 устанавливает следующий порядок осуществления аудиторских процедур в отношении раскрытия информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

1. Если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно в целях выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

3. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

4. Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

• отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;

• исключение межсегментных оборотов;

• сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;

• распределение активов и расходов между сегментами.

Список литературы

1. ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 07-ФЗ (ред. от 01.078.2010).
2. Федеральный закон от 01.12.2007 №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (ред. от 27.07.2010).
3. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N696 (ред. от 02.08.2010) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности".
4. Гражданский кодекс Российской Федерации.
5. Приказ Минфина РФ от 30.04.2009. №41н «Об утверждении Положения о порядке ведения государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов» (в ред. Приказа Минфина РФ от 16.09.2010. №106н).
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 27.11.2010) [Электронный ресурс]: http://www.consultant.ru, http://www.nalkodeks.ru/, http://www.roskodeks.ru/codecs/nalog2.html,
7. Официальный сайт Министерства финансов РФ [Электронный ресурс]: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/
8. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) на 2010 год [Электронный ресурс]: http://sprbuh.systecs.ru/uchet/pbu/
9. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит. - М.: ЮНИТИ, 2011.
10. Князев Н.В. Внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 2010. №9.
11. Мезенцева В. Квалификационные требования к специалисту – аудитору // Управление персоналом. 2010. №12.

Якименко Елена Анатольевна

АУДИТ

Учебно-методическое пособие для студентов
всех форм обучения специальности 080110
«Экономика и бухгалтерский учет»

Редактор Е.Ф. Изотова
Подготовка оригинала-макета О.В. Щекотихина

Подписано к печати 02.02.11. Формат 60х84 /16.
Усл. печ. л. 3,37. Тираж 60 экз. Заказ 11-935. Рег. №23.

Отпечатано в РИО Рубцовского индустриального института
658207, Рубцовск, ул. Тракторная, 2/6.