



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения  
высшего образования  
«Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»  
в г.Прокопьевске

Кафедра естественнонаучных и экономических дисциплин

**Татьяна Александровна Тюленева**

**АУДИТ**

**Электронное учебное пособие**

Прокопьевск 2018

© Филиал КузГТУ  
в г.Прокопьевске, 2018  
© Т.А.Тюленева, 2018

[Вперед→](#)

УДК 657(075.8)  
ББК 65.052я73

Рецензенты                      Жиронкин С.А. – профессор Школы инженерного предпринимательства Национального исследовательского Томского политехнического университета, доктор экономических наук, доцент  
  Секлецова О.В. – доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение» Кемеровского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент

Тюленева, Т. А. Аудит: учебное пособие [Электронный ресурс] для студентов специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность / сост. Т. А.Тюленева; Филиал ФГБОУ ВО «Кузбас. гос. техн. ун-т им. Т. Ф. Горбачева» в г.Прокопьевске. – Прокопьевск, 2018.

Учебное пособие содержит теоретический материал по дисциплине «Аудит». Используется для выполнения заданий по самостоятельной работе, подготовке к экзамену по дисциплине. Может быть полезно преподавателям смежных дисциплин.

### Текстовое (символьное) электронное издание

Минимальные систем- Частота процессора не менее 1,0 ГГц; ОЗУ 512 Мб; 20 Гб HDD; ные требования:            операционная система Windows XP; CD-ROM 4-скоростной; ПО для чтения файлов PDF-формата; SVGA-совместимая видеокарта; мышь.

© Филиал КузГТУ  
в г.Прокопьевске, 2018  
© Т.А.Тюленева, 2018

[Вперед→](#)

Сведения о программном обеспечении, которое использовано для создания электронного издания	MS Word
Сведения о технической подготовке материалов для электронного издания	
Дата подписания к использованию/дата размещения на сайте	
Объем издания в единицах измерения объема носителя, занятого цифровой информацией (байт, Кб, Мб)	0,8 мегабайт
Продолжительность звуковых и видеофрагментов (в минутах)	–
Комплектация издания (количество носителей, наличие сопроводительной документации)	1 CD-диск, без сопроводительной документации
Наименование и контактные данные юридического лица, осуществившего запись на материальный носитель	<p>Филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева» в г.Прокопьевске  653033, г.Прокопьевск, ул. Ноградская, 19а  Тел.(384-6) 62-00-16  Факс (384-6) 62-00-06  E-mail: kuzstu@rambler.ru</p>

**Вперед→**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<u>Предисловие</u>	4
<u>Тема 1. Сущность и содержание аудиторской деятельности</u>	5
<u>Тема 2. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России</u>	38
<u>Тема 3. Организация подготовки аудиторской деятельности</u>	40
<u>Тема 4. Существенность и риски в аудите</u>	69
<u>Тема 5. Аудиторское заключение</u>	88
<u>Список литературы</u>	101

## *Предисловие*

Аудит имеет достаточно давнюю историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Аудит – это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения) или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимается независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правдивости финансовой отчетности субъекта проверки, а также контроле за соблюдением клиентом законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), кто вкладывает средства в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы), а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия экономических решений.

Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью получать и использовать финансовую информацию всеми участниками сделок. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники и прежде всего коллективные собственники -- акционеры, пайщики, а также кредиторы не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все операции предприятия, многочис-

ленные и зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям и соответствующего опыта, а поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Аудиторские проверки необходимы и государственным органам, судьям, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Дисциплина «Аудит» является базой для изучения студентами специальности «Экономическая безопасность» смежных дисциплин, таких, как «Контроль и ревизия», «Судебно-бухгалтерская экспертиза», которые, в свою очередь, составляют основу для подготовки специалистов. Данная дисциплина раскрывает механизм, с помощью которого можно осуществлять проверку правильности отражения совершаемых организацией хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности и обрабатывать полученную по его результатам информацию для принятия управленческих решений.

В представленном учебном пособии раскрываются основные темы курса «Аудит». Данные учебного пособия могут использоваться для самостоятельной подготовки студентов всех форм обучения к занятиям.

[Вернуться к оглавлению](#)

## ***Тема 1. Сущность и содержание аудиторской деятельности***

### *Содержание темы*

1. [Понятие аудиторской деятельности, аудита и сопутствующих аудиту услуг](#)
2. [История возникновения и развития аудита](#)
3. [Связь аудита с другими формами контроля](#)
4. [Цель, объем и задачи аудита](#)
5. [Перечень сопутствующих аудиту услуг. Перечень прочих услуг связанных с аудиторской деятельностью](#)

6. [Саморегулируемые организации аудиторов \(СОА\)](#)
7. [Аудиторы и аудиторские организации](#)  
[Вернуться к оглавлению](#)

### ***1. Понятие аудиторской деятельности, аудита и сопутствующих аудиту услуг***

Комиссия Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета, созданная в 1971 году, дала такое определение аудита: «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенным критериям и представляющий результаты заинтересованным пользователям». В российской же теории аудит понимается более конкретно, т.е. под аудитом понимается «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

Понятие «аудит» относится к числу категорий, которые применяются в целом ряде правовых актов различной отраслевой принадлежности. Употребление этого термина в нормативных источниках не всегда соответствует легальному определению понятия «аудит». Это может затруднять право применение соответствующих положений законодательных актов. Например, в соответствии с п. 2 ст. 25 Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» от 23 декабря 2003 г. №177-ФЗ Агентство по страхованию вкладов должно иметь в своей структуре службу внутреннего аудита, подотчетную совету директоров, в компетенцию которого входит принятие решения о проведении внеочередных аудиторской и ревизионной проверок Агентства. Статьей 95 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 г. №86-ФЗ предусматривается служба главного аудитора Банка России, которая непосредственно подотчетна Председателю Банка России для осуществления внутреннего аудита.

Анализ законодательства позволяет говорить о том, что аудитом называются и внутренние проверки, которые проводятся аудиторскими службами (ревизионными комиссиями) в организациях, и внешние проверки, осуществляемые контрольными (надзорными)

органами в пределах своих полномочий, а также проводимые на основе гражданско-правового договора независимые проверки аудиторов. Аудиторы работают во внутренних аудиторских службах (ревизионных комиссиях) предприятий, занимают должности в Счетной палате, состоят в штате аудиторской организации или действуют как индивидуальные предприниматели.

На практике, зачастую, употребляются такие понятия как «аудит», «аудиторская деятельность», «аудитор».

Закон 307-ФЗ отграничивает понятие «аудит» и «аудиторская деятельность». Закон 307-ФЗ определяет аудит как один из видов услуг, составляющих, наряду с другими аудиторскими услугами, содержание аудиторской деятельности.

В соответствии с п. 3. ст. 1 Закона 307-ФЗ аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Под аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами) п. 2. ст. 1 Закона 307-ФЗ понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Нельзя не отметить, что до принятия Закона 307-ФЗ многие специалисты считали, что логично называть аудитом собственно проверку отчетности на предмет ее достоверности, а аудиторской деятельностью – совокупность аудита и сопутствующих услуг.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. История возникновения и развития аудита***

Под аудитом сегодня принято понимать научную дисциплину и профессиональную деятельность по независимой оценке функционирования организаций, прежде всего, оценке их финансово-экономических показателей. При этом существует и сугубо технический аудит в промышленности. Становление аудита – процесс продолжительный. В качестве профессиональной деятельности аудит стал наиболее популярным в Англии в период промышленного и финансового роста, что было обусловлено рядом исторических причин.

Но возник аудит, как полагает большинство исследователей, в Древнем Китае в 700 году до нашей эры. В письменных источниках было обнаружено упоминание о прототипе должности главного аудитора, наблюдавшего за честностью государственных чиновников. Есть исторические свидетельства о том, что в третьем тысячелетии до нашей эры аудит как практическая деятельность был распространён в Древнем Египте, Вавилоне, а также античной Греции и Риме, являвшихся развитыми рабовладельческими государствами того времени. В отдельных регионах, например провинциях Древнеримской империи, назначались чиновники – аудиторы, которые следили за использованием средств государственной казны. Возможно, богатые землевладельцы держали учётчика – аудитора и в своих поместьях.

Так, расходы и доходы Афин находились под контролем Собрания народа, при этом Собранию помогали производить контроль государственные аудиторы. В Древнем Риме полномочия по управлению финансами государства принадлежали Сенату, а контроль за использованием государственных средств был возложен на казначея – главного аудитора и казначейский штат.

Со временем аудит начал развиваться в Средневековой Европе, так во Франции местные вассалы правителя ежегодно представляли аудиторский отчёт, составленный их управляющими, а в Англии – аудиторы проводили проверку письменных счетов, которые велись управляющими хозяйств. Древнейшим известным документом, в котором упоминается аудит, является архив Казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130 г. А. первый законодательный акт, регулирующий профессиональную аудиторскую деятельность, был подписан в 1285 г. королём Англии Эдвардом I. При этом аудит в этом законодательном документе упоминался в понимании очень близком к современному, его целью был независимый анализ ведения бухгалтерской учёности монарха и государства.

Рост значимости профессии аудитора наблюдался в период интенсивного развития промышленных и торговых предприятий. На небольших предприятиях аудитор мог выполнять функцию бухгалтера, готовить отчёты. На больших предприятиях, где владелец не всегда мог быть управляющим, с целью проверки работы аппарата управления приглашали независимого аудитора. Развитие налоговой системы усилило заинтересованность государства в полно-

те и своевременности уплаты налогов, тогда возникло новое направление деятельности аудиторов – контроль расчетов и уплаты налогов в интересах государства.

В период с XVIII по XIX вв. в странах Европы и США состоялось много громких дел, связанных с банкротством предприятий, что привело к значительному спросу на услуги профессионального бухгалтера-эксперта. Волна финансовых кризисов обусловила необходимость принятия целого ряда законодательных актов по регулированию предпринимательской деятельности в направлении предотвращения банкротства предприятий, что также усилило роль аудиторов.

Первый случай фиксации акта независимого аудита был произведён в Великобритании в 1720 г., когда произошёл крах «Южно-морской кампании».

После промышленной революции, вызвавшей расширение предприятий, рост объёмов выпуска продукции, создание акционерных обществ и обособление акционеров от процесса хозяйствования, возникла необходимость обязательного представления финансовой отчетности всеми подобными компаниями, и эта отчетность подтверждалась независимым экспертом, ревизором, аудитором. Соответствующие законы были приняты в Великобритании (1844 г.), Франции (1867 г.), США (1887 г.), Германии (1931 г.).

Официальной датой возникновения внешнего аудита считается 23 октября 1854 г., когда бухгалтеры шотландской столицы объединились в Королевский союз и получили почётный статус «привилегированных бухгалтеров». В том же году в Шотландии была создана первая профессиональная организация аудиторов – Институт присяжных бухгалтеров, а со временем такие организации были сформированы по всей Европе и США.

Особое значение аудит приобрёл после экономического кризиса 1930-х годов. Аудиторы выполняли в этот период роль защитников интересов, как отдельных предпринимателей, так и экономики целых государств.

Началом интернационализации аудита послужило создание в 1977 г. Международной федерации бухгалтеров со штаб-квартирой в Нью-Йорке, на которую были возложены функции разработки положений и стандартов относительно аудита.

На основании рассмотренного можно выделить следующие основные этапы развития и становления аудита:

- . Античность – 1600-е гг Развитие государственного, независимого аудита с целью раскрытия мошенничества;
- . 1600-е гг.- разделение государственного и независимого аудита, с целью не только изобличения мошенничества, но и защиты государственных финансов;
- . 1700 – 1850 гг. – аудит совершенствуется и приобретает характер инструмента по выявлению ошибок в учётных записях;
- . 1850 – 1905 гг. – на первое место выходит контроль за качеством финансовой отчетности предприятий;
- . 1905 – 1940 гг. – разделение государственного, независимого и внутреннего аудита. Первые попытки проведения оценки внутреннего контроля на объектах проверки;
- . 1940 – 1960 гг. – проверки достоверности и правдивости финансовой отчетности.
- . 1960 гг. – настоящее время – появление новых нормативных документов, оказывающих содействие развитию аудиту, в т.ч. и независимого.

На мировом рынке аудита сегодня действуют сотни тысяч аудиторских фирм, однако только отдельные из них получили международное признание. Это так называемые аудиторские фирмы «большой пятёрки» (например, «Прайс Уотерхауз», «Эрнст энд Янг» и др.).

В России аудит, как полноценная наука и профессиональная деятельность, начал развиваться лишь за последние двадцать лет. Хотя прообразы аудиторской деятельности существовали давно. Первые упоминания об аудите в России датируется XVIII в., когда описывается деятельность военных следователей. В 1726 г. в войске РФ было официально закреплено понятие о должности аудитора. С 1797 г. аудиторы перешли на гражданскую службу, а в 1833 г. даже было открыто профильное Аудиторское училище. В 1867 г. должность аудитора в Российской империи была отменена. Вместо аудиторов пытались ввести новую должность присяжных счетоводов, однако данный проект остался только на бумаге. Аудит в России конца XIX – начала XX в. проводился ревизионными комиссиями, членами которых являлись нередко сами акционеры реквизируемого общества, что негативно сказывалось на объективности проверок.

В период существования СССР все функции финансового контроля, в т.ч. аудит были переданы государственным органам.

С 1987 г. по 1993 г. в нашей стране издавались разрозненные нормативно-правовые акты, касающиеся проведения независимого аудита.

Следовательно, аудит стал результатом длительного и сложного развития экономических отношений в мире, что привело к появлению современных рыночных отношений, построенных на праве частной собственности и многообразии ее форм. В них, как правило, речь шла об основной отрасли, например, банковское дело, страхование, при которой аудит рассматривался как смежная деятельность.

В 1993 г. были введены временные правила аудиторской деятельности в РФ. Таким образом, был официально закреплён статус аудиторов, требования к ним, их права и обязанности, а также процедура лицензирования их деятельности. В 1994 г. был определён спектр экономических субъектов, чья деятельность подлежала аудиторским проверкам. К ним в первую очередь, относились акционерные общества, в т.ч банки, кредитные организации, страховые компании, инвестиционные и благотворительные фонды. В 1997 г. были совершенствованы правила проведения аудита в банках.

Наконец, в 2001 г. был принят Закон РФ «Об аудиторской деятельности», являющийся действительным до 2008 года, когда на смену ему пришёл Закон в новой редакции. Этот Закон в отличие от Временных правил определил принципы отечественного аудита, закрепил положение о страховании ответственности (в случае обязательного аудита), установил стандарты качества и нормативны контроля в аудиторской практике, определил место аудита в системе государственной власти. Принятие этого Закона показало, что аудит в РФ вошёл в новую стадию своего развития, заняв важное место в системе экономических отношений, которое принадлежало ему по праву. 6 февраля 2002 г. также было принято Постановление Правительства РФ «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ». Главным органом государственного управления аудитом было провозглашено Министерство финансов РФ. Это подтвердило также значимость аудита для государственного финансового управления.

Вместе с тем отечественная практика аудита и законодательство должны совершенствоваться и дальше, с тем чтобы отвечать международным нормативно-правовым актам в сфере аудита. К ним принадлежат: Международные стандарты аудита (International

Standards on Auditing (ISA), Международные стандарты финансовой отчетности и пр.

В настоящее время историческое развитие аудита привело к тому, что во многих странах мира сложились определённые цели аудита. Во Франции аудит направлен на внешний финансовый контроль частного сектора экономики; в США – он, в основном, сводится к экспертно-консультативной деятельности, проверке финансовых отчётов посредством независимого аудита; в странах Скандинавии – целью аудита является контроль за финансовой отчётностью предприятий и организаций; В Китае – сделан акцент на полном государственном контроле над доходами и расходами государственных органов, чиновников.

Такое различное понимание целей аудита должно уравниваться общими стандартами аудита, принятыми всеми развитыми государствами мира.

Сложность экономических отношений в условиях рынка делает аудит все популярнее. При этом выявляется взаимная мотивация развития аудита, как со стороны владельцев коммерческих организаций, так и со стороны государства в лице его финансовых и налоговых служб. Без аудита невозможна нормальная, цивилизованная организация общественных экономических отношений, справедливое распределение материальных благ среди граждан.

Можно сказать, что аудит продолжает развиваться под воздействием бурного развития рынков в условиях уязвимости мировой экономики. В настоящее время и ближайшее десятилетие для аудита будет оставаться очень актуальным следование принципам и совершенствование принципов независимости и непредвзятости.

Наиболее популярными будут становиться налоговые и консультационные услуги. Востребованными услуги аудиторов будут оставаться и при дальнейшем расширении международных инвестиций. Сейчас разрабатываются экспериментальные проекты по т.н. интегрированной отчетности, которая может сыграть важную роль в развитии аудита.

В РФ аудит также будет развиваться в сторону расширения спектра услуг, включая услуги консалтинга и экономического анализа потенциала предприятий.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Связь аудита с другими формами контроля***

Рассмотрим более подробно отличия аудита от ревизии.

Ревизия – проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений, служебных действий должностных лиц, документов, записей, уполномоченными на это органами на предмет контроля соблюдения законов, правил, инструкций, достоверности и объективного отражения в документах истинного положения, отсутствия нарушений, наличия документально зафиксированных товарно- материальных ценностей.

#### **1. Цели:**

- аудит – выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности;
- ревизия – выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

#### **2. Характер:**

- аудит – предпринимательская деятельность;
- ревизия – исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

#### **3. Основа взаимоотношений:**

- аудит – добровольное осуществление на основе договоров;
- ревизия – исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

#### **4. Управленческие связи:**

- аудит – горизонтальные связи, равноправные во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним;
- ревизия – вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

#### **5. Принцип оплаты услуг:**

- аудит – платит клиент;
- ревизия – платит вышестоящее звено или государственный орган.

#### **6. Практические задачи:**

- аудит – улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента;
- ревизия – сохранение активов, пересечение и профилактика злоупотреблений.

#### **7. Результаты:**

- аудит – аудиторское заключение – документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована;

- ревизия – акт ревизии – внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам и в котором отмечаются все выявленные недостатки.

Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами.

Внешние контролирующие органы представляют:

- 1) Счетная палата – соблюдение законодательства, расходов бюджета, контроль над всеми экономическими субъектами
- 2) Федеральное казначейство – расходы федерального бюджета;
- 3) Министерство финансов – ведение бухгалтерского учета, исполнение бюджета;
- 4) Министерство финансов через Федеральную налоговую службу, внебюджетные фонды – контроль за доходами бюджета;
- 5) ЦБ РФ – денежное обращение;
- 6) Таможня – валютный контроль.

Цели и задачи – полнота формирования государственных средств и соблюдение государственных интересов.

Внутренние контролирующие органы представляют:

- 1) круг министерств и ведомств (можно считать и внешними);
- 2) ревизионные комиссии собственников;
- 3) службы внутреннего контроля.

Цели – максимизация прибыли, минимизация расходов и налогов.

Для независимости от внешнего и внутреннего контроля нужны независимые аудиторские проверки. Исключением является аудит по исполнительным делам по заказу определенных организа-

ций, заключение предоставляется только организации, заказывающей проверку. Аудит не заменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти. Аудит непосредственно связан с проведением ревизии на предприятии. Но вместе с тем вследствие развития методов и форм экономического контроля между аудитом и ревизией существуют различия, в том числе по правовым признакам, практическим задачам, результатам работы и др.

Аудит имеет прямое отношение к проведению внутреннего контроля специалистами самой организации. Так, в ходе аудита аудитор должен использовать работу внутреннего аудита с целью изучения системы внутреннего контроля на предприятии и рабочих документов, чтобы убедиться в том, что:

1) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора;

2) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформлена;

3) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов соответствует результатам выполненной ими работы;

4) зоны повышенных рисков, известные специалистам аудируемого лица, учитываются при планировании работ и проверок внутренним аудитом;

5) отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Цель, объем и задачи аудита***

Цель аудита – конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Целью аудита согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 1 аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того,

чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

- в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Ограничивает надежность аудита и тот факт, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

- сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
- подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для формулирования выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, в отношении операций между аффилированными Лицами). Для таких случаев в некоторых правилах (стандартах) аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

- необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;
- признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Основная цель аудита финансовых отчетов – объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю информации отчетности делать на ее основе 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.

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о финансовых результатах, достоверность пояснений к ним. При этом устанавливают:

- все ли активы и пассивы отражены в отчете;
- все ли документы использованы в отчете;
- насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о финансовых результатах аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (балансовой) и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;
- тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;
- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

- соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;
- обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

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.

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг:

- проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций;
- помощь в организации бухгалтерского учета;

- помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- помощь в налоговом планировании и расчете налогов;
- консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;
- экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;
- консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;
- разработка учредительных документов и др.;
- предоставление информации о будущих партнерах;
- информационное обслуживание клиентов;
- другие услуги.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции – интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов – сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является количественный рост сложных сделок, сделок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Указанные две функции не являются исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые необходимы для достижения цели аудита с учетом обстоятельств проверки. Процедуры, необходимые для проведения ауди-

та, должны определяться аудитором исходя из федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также внутрифирменных правил (стандартов). Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

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

Основными стадиями аудиторской проверки являются:

1. планирование аудита;
2. получение аудиторских доказательств;
3. использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта третьими сторонами;
4. документирование аудита;
5. обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

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

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

считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

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

В ходе аудита должны документироваться основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности того или иного мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям о деятельности экономического субъекта, которыми располагает аудиторская организация. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно, положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. При составлении условно-положительного или отрицательного аудиторского заключения либо оформлении отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического

субъекта необходимо указать обстоятельства, которые явились причиной того или иного решения аудиторской организации.

Аудиторская организация обязана достичь в ходе аудита приемлемой уверенности в надежности своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

Оценка необходимого уровня аудиторских гарантий, надежности мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должна быть основана на его профессионализме. При этом доказательства должны дать возможность аудиторской организации с уверенностью сделать выводы об отсутствии либо наличии искажений в бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может быть абсолютной в силу следующих факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита:

- ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности экономического субъекта рамками исследований, издержки на проведение которых должны находиться в экономически приемлемых пределах;

- присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности в процессе принятия аудитором решений на основе своих профессиональных суждений, в частности при определении видов, объема и графика аудиторских процедур;

- применение в ходе аудита выборочного подхода к осуществлению проверки ввиду нерациональности ее проведения сплошным порядком;

- использование аудиторской организацией в качестве основы для формирования выводов и заключений аудиторских доказательств, которые по своему характеру являются сочетанием фактов и мнений (например, аудиторская организация может использовать результаты работы привлеченного эксперта – оценщика, инженера, геолога, – приводящего в своем заключении как объективные данные о проведенных исследованиях, так и собственные мнения и выводы);

- подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта присущим им изъянам;

- отсутствие непреодолимых препятствий для мошеннического сговора с целью искажения информации;

аудиторская проверка отчетности бухгалтерская

- наличие неопределенности, обусловленной различной интерпретацией и оценкой некоторых событий хозяйственной жизни, а также другими обстоятельствами, делающими невозможным применение исключительно объективных критериев, как к составлению бухгалтерской отчетности, так и к оценке ее достоверности.

Указанные факторы ограничивают (уровнем приемлемой, а не абсолютной уверенности) предоставление аудиторской организацией гарантий отсутствия каких-либо иных (не обнаруженных в ходе аудита) обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что искажения в бухгалтерской отчетности экономического субъекта могут остаться незамеченными.

При наличии признаков возможных искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует увеличить объем своих процедур, чтобы рассеять либо подтвердить возникшие сомнения.

Аудитор должен проверить реальность ограничений предприятия в праве собственности на активы, степень надежности гарантий, данных в отношении обязательств, уровень достоверности условных активов и обязательств, оцененных количественно, проверить обоснованность принятых сумм обязательств в счет предстоящих капитальных затрат.

При проверке данных учета и отчетности анализируют наличие и состояние:

- имущества (основных средств и вложений, запасов и затрат, нематериальных активов);

- других долгосрочных активов (долгосрочных инвестиций, вложений в дочерние предприятия и филиалы, в ассоциированные компании);

- денежных средств, расчетов и прочих активов (кассы, расчетного и валютного счетов, ценных бумаг и краткосрочных финансовых вложений, расчетов с участниками, расчетов с покупателями, дебиторами);

- долгосрочных пассивов (уставного капитала, износа имущества, специальных фондов и резервов);
- кредитов и других заемных средств;
- расчетов и прочих пассивов (расчетов с кредиторами, с бюджетом, органами страхования, персоналом предприятия);
- прочих пассивов.

При проверке правильности определения финансовых результатов деятельности предприятия предусматривается изучение:

- выручки (валового дохода) от реализации продукции (работ, услуг);
- затрат на производство реализованной продукции;
- результатов от финансовой деятельности и других операций.

При аудите финансовых отчетов необходимо удостовериться в правильности составления баланса, отчетов о финансовых результатах и других финансовых документов. Проверке подлежат все значительные операции и сделки, крупные сделки и операции, зарегистрированные в конце квартала или финансового года, основные финансовые показатели, коэффициенты и контрольные цифры, отличающиеся от исчисленных в среднем за последние пять лет, неудовлетворительная ситуация с оборотными средствами, выявленные факты, свидетельствующие о необоснованной необходимости резко поднять доходы для удержания цен на акции, причины и характер судебных исков к предприятию, особенно в связи с претензиями акционеров, использование в подразделениях предприятия разных форм финансовой отчетности.

При проверке использования прибыли анализируют платежи в бюджет, отчисления в резервный (страховой) фонд, перечисления прибыли в фонды накопления, в фонд потребления, на благотворительные и аналогичные цели, на штрафы.

Особое внимание следует уделить анализу дебиторской и кредиторской задолженностей, динамике долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений (в паи и акции других предприятий, в облигации и другие ценные бумаги, предоставленные займы и т.п.).

При аудите акционерных предприятий в объем аудиторской проверки дополнительно включают обстоятельства и данные, характеризующие:

- акционерный капитал (по видам вложений);
- число акций – разрешенных, выпущенных и неоплаченных;
- стоимость невыкупленных акций;

- номинальную стоимость и доход с каждой акции;
- движение по счетам акционерного капитала в течение проверяемого периода;
- права, преимущества и ограничения при распределении дивидендов;
- задолженность по кумулятивным накопленным дивидендам на привилегированные акции;
- полученную выручку от реализации ценных бумаг;
- акции в резерве для продажи по опционам и контрактам.

В процедурном отношении объем работы аудитора включает:

- проверку правильности документального оформления и сущности отдельных хозяйственных операций, вызывающих сомнения;
- возможность проведения инвентаризации денежных средств, отдельных видов товарно-материальных ценностей, сверки расчетов;
- анализ финансового положения предприятия по данным баланса и отчетности о финансовых результатах;
- проверку соблюдения принципа тождественности данных аналитического и синтетического учета, правильности отнесения доходов и расходов предприятия к отчетным периодам;
- оценку экономической эффективности принятой учетной политики;
- проверку правильности составления консолидированной отчетности и баланса (консолидированная отчетность проверяется в случае, если головное предприятие предполагает или осуществляет выпуск ценных бумаг).

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Перечень сопутствующих аудиту услуг. Перечень прочих услуг связанных с аудиторской деятельностью***

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с проведением аудиторских проверок могут оказывать сопутствующие аудиту услуги. Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок. Оказа-

ние таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в областях: аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа и других разделов экономики.

Перечень сопутствующих аудиту услуг дан в п. б ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Порядок оказания сопутствующих аудиту услуг определяется и следующими федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

— № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»;

— № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»;

— № 31 «Компиляция финансовой информации».

К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется данными федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся только:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

При оказании иных видов услуг (например, налоговое консультирование, автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий, оценка стоимости имущества, и др.) аудиторам надлежит выполнять общие требования к их качеству.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг ответственность за соблюдение действующего законодательства, за полноту и юридическое оформление предоставляемых документов, точность и достоверность предоставляемой информации, за своевременность предоставления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств несет экономический субъект.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать на:

- совместимые с проведением у этого же клиента обязательной аудиторской проверки;
- несовместимые с проведением у этого же клиента обязательной аудиторской проверки.

К услугам, совместимым с проведением обязательной аудиторской проверки, относятся:

- постановка бухгалтерского учета;
- контроль за ведением учета и составлением отчетности;
- контроль за начислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей;
- анализ хозяйственной и финансовой деятельности;
- оценка экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- представление интересов экономического субъекта перед третьими лицами;
- проведение семинаров, обучение и повышение квалификации в области экономики и права;
- разработка и издание методических пособий и рекомендаций по вопросам экономики и права;
- компьютеризация бухучета и смежных вопросов;
- консультирование по вопросам бухучета, налогообложения, финансов, хозяйственного права и другим смежным вопросам;
- информационное и экспертное обслуживание;
- подбор и тестирование бухгалтерского персонала;
- другие услуги.

К услугам, несовместимым с проведением обязательной аудиторской проверки, относятся: ведение бухгалтерского учета; восстановление бухгалтерского учета; составление налоговых деклараций; составление бухгалтерской отчетности.

В процессе оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация вправе привлекать к оказанию таких услуг экспертов в соответствии с правилом (стандартом) «Использование работы эксперта». Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудиторской организации за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг.

Сопутствующие аудиту услуги подразделяются на услуги действия; услуги контроля; информационные услуги.

К услугам действия относятся услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных. Сопутствующие аудиту услуги действия, оказание которых экономический субъект возлагает на аудиторскую организацию, оформляются до-

говором. К договору может прилагаться задание на выполнение работ и оказание услуг.

Задание должно содержать:

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

б) перечень источников данных (первичных документов), представляемых аудиторской организации для обработки;

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

К услугам контроля относятся услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта.

К информационным услугам относятся: услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д.

При оказании сопутствующих аудиту услуг аудитор обязан следовать тем же принципам, что и при оказании аудиторских услуг – честность, объективность, конфиденциальность и т.п. Кроме того, необходимо выполнять требования соответствующих стандартов аудиторской деятельности по планированию, документированию, контролю качества и т.д.

Аудиторская организация может оформить дополнительно письменную информацию руководству и (или) собственнику экономического субъекта по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом следует действовать в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника».

При необходимости, аудиторская организация может разрабатывать внутрифирменные стандарты сопутствующих работ и услуг на каждый их вид.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиту услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями дого-

вора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом. При этом аудиторская организация полностью или частично освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также за задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

Аудиторские организации и аудиторы могут оказывать следующие прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги:

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

2) налоговое консультирование;

3) анализ финансово – хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;

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

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

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

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес – планов;

9) проведение маркетинговых исследований;

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

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

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Выполнение этих услуг требует от исполнителей профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета и

экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики.

Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги можно классифицировать по принципу их связи с различными видами аудита следующим образом.

К услугам, связанным с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки по поручению государственных органов, в частности, относятся услуги по:

- оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

- тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;

- тестированию персонала аудиторских фирм.

К услугам, связанным с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, в частности, относятся услуги по:

- проведению инициативного аудита;

- постановке бухгалтерского учета;

- улучшению ведения учета и составления отчетности, контролю ведения учета и составления отчетности;

- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;

- анализу хозяйственной деятельности; оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

- представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;

- проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов, в частности аудиторских организаций; научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.;

- компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;

- вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационному обслуживанию; консультационные услуги;

- экспертному обслуживанию;

- подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;

- подбору и тестированию персонала аудиторских организаций и др.

К услугам, не связанным с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, относятся услуги по ведению бухгалтерского учета; восстановлению бухгалтерского учета; составлению деклараций по налогам; составлению бухгалтерской отчетности.

Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги по их содержанию могут быть условно подразделены на услуги действия, услуги контроля и информационные услуги. Услуги действия – это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных. Услуги контроля – это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм. Информационные услуги – услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***6. Саморегулируемые организации аудиторов (СОА)***

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

В случае, если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций – членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов – членов саморегулируемой организации аудиторов.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***7. Аудиторы и аудиторские организации***

Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся

единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

5) безупречная деловая репутация;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

1) учредительные документы;

2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, что включенные в список лица являются аудиторами;

4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, что индивидуальный предприниматель (управляющий),

которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;

3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;

2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;

4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;

5) ликвидация аудиторской организации;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## ***Тема 2. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России***

Аудитор не зависит от кого-либо в своей профессиональной деятельности. Но именно для обеспечения независимости аудита, а также прочих его принципов (компетентность, конфиденциальность и пр.) необходимо регулирование аудиторской деятельности со стороны как государственных органов (государственное регулирование), так и общественных аудиторских организаций (саморегулирование).

Таблица 1 – Система организации и регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Уровень регулирования	Вид и наименование нормативных документов
Законодательный	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях». Иные федеральные законы и кодексы
Нормативный	Постановления Правительства РФ. Федеральные стандарты аудиторской деятельности. Нормативные акты уполномоченного федерального органа, регулирующего аудиторскую деятельность. Акты других федеральных органов исполнительной власти
На уровне саморегулируемых организаций	Стандарты саморегулируемых организаций auditors. Кодекс этики auditors. Правила независимости auditors и аудиторских организаций. Правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы auditors, являющихся членами саморегулируемых организаций, и меры дисциплинарного взыскания к auditors
На уровне аудиторских организаций и индивидуальных auditors	Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных auditors (внутрифирменные стандарты)

К первому уровню нормативного регулирования аудиторской деятельности относится Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», в котором установлены правовые основы аудита, в том числе определены понятие и цели аудита; случаи, когда проводится обязательный аудит; понятие «аудиторская тайна»; виды аудитор-

ских стандартов; понятие аудиторского заключения и заведомо ложного заключения; права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц; органы, регулирующие аудиторскую деятельность; порядок аттестации аудиторов; случаи, когда аудиторские проверки не могут осуществляться аудиторами или аудиторскими фирмами, и др.

Второй уровень представлен федеральными стандартами аудиторской деятельности и нормативными актами Правительства РФ. В настоящий момент действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), утвержденные постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (в ред. от 22.12.2011), и федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД) № 1-6/2010, 7-9/2011, утвержденные Минфином России.

К этому же уровню можно также отнести документы федерального уполномоченного органа исполнительной власти — Минфина РосУровни регулирования аудиторской деятельности в России сии по вопросам регулирования аудиторской деятельности и осуществления аудиторских проверок. Это методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности; рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций и др.

К третьему уровню относятся стандарты аудиторской деятельности — действующие в саморегулируемых организациях аудиторов (далее — СРО аудиторов) документы, определяющие вопросы внешнего контроля качества работы аудиторов, правила независимости аудиторов, этические кодексы. В России в настоящий момент действует пять СРО аудиторов: Аудиторская палата России, Московская аудиторская палата, Институт профессиональных аудиторов, Российская коллегия аудиторов, Аудиторская ассоциация «Содружество».

Четвертый уровень составляют внутрифирменные аудиторские стандарты, которые не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заклю-

чения, которые осуществляются в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторская фирма самостоятельно устанавливает перечень, объем, содержание, сроки, порядок разработки и использования на практике своих внутренних стандартов. Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации или иным уполномоченным органом, предусмотренным уставом.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### ***Тема 3. Организация подготовки аудиторской деятельности***

*Содержание темы:*

1. [Планирование аудиторской проверки](#)
2. [Основные этапы проведения независимого аудита](#)
3. [Определение объема и стоимости аудита](#)
4. [Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита. Договор возмездного оказания аудиторских услуг](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

#### ***1. Планирование аудиторской проверки***

Планирование аудиторской деятельности регулируется федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита».

Планирование аудита – один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей каждого аудируемого лица. От того, как аудитор спланировал проведение проверки, зависит рациональность использования трудовых ресурсов аудиторской организации, минимизация затрат и времени проведения аудита, риск необнаружения существенных ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Время необходимое для планирования зависит от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита 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. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Основными документами, составляемыми при планировании аудиторской проверки, являются: рабочий документ по изучению экономической деятельности клиента, письмо о проведении аудита, договор на проведение аудита, общий план и общая программа аудита.

В старом правиле (стандарте) аудиторской деятельности (от 23.09.2002 N 696) были перечислены используемые при планировании аудита основные принципы: комплексность, непрерывность, оптимальность, однако, в редакции от 2004 г. данные принципы не выделяются.

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязи и согласованности всех этапов планирования – от предварительного этапа до завершающих процедур.

Принцип непрерывности выражается в установлении группе аудиторов сопряженных заданий и увязке этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, филиалам, представительствам).

Принцип оптимальности позволяет обеспечить вариантность планирования в целях выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита. Опыт аудиторских проверок подтверждает действенность этих принципов и необходимость их соблюдения при планировании аудита.

При планировании аудита выделяют 3 этапа:

1. предварительное планирование;
2. составление общего плана аудиторской проверки;
3. разработка программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. В процессе переговоров аудитор получает согласие клиента на предоставление информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности. Аудитору необходимо разработать документ, который должен лечь в основу определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может стать анкета с набором вопросов и тестов, заполняемая клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента, в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка. Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снижает предпринимательский риск аудитора.

Аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о внутренних и внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, а также должен ознакомиться:

- организационно-управленческой структурой экономического субъекта;
- видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;
- структурой капитала и курсом акций (в случае, если акции экономического субъекта подлежат котировке);

- технологическими особенностями производства продукции;
- уровнем рентабельности;
- основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;
- порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- существованием дочерних и зависимых организаций;
- организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;
- принципами формирования оплаты труда персонала.

Источниками информации об организации деятельности субъекта для аудитора могут быть:

- устав экономического субъекта;
- документы о регистрации экономического субъекта;
- протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее;
- бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность;
- документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- внутренние отчеты аудиторов-консультантов; внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний; сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов и др.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита. Общий план аудита должен быть достаточно

подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;
- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

- привлечение экспертов;

- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;

- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уве-

ренности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. 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. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

После составления программы и общего плана аудита, определяющих объемы проводимых работ, формируется и утверждается состав группы, осуществляющей проверку. Между исполнителями распределяются и закрепляются разделы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, подлежащие проверке, назначается руководитель группы, отвечающий за проведение и результаты аудита. При формировании аудиторской группы определяется численность и квалификация аудиторов, привлекаемых к проверке, проверяется их независимость по отношению к аудируемому лицу. Руководитель проверки доводит до сведения всех членов аудиторской группы возложенные на них обязанности и знакомит их с финансово-хозяйственной деятельностью клиента, общим планом и программой аудита.

Общий план и программа проведения аудита подписываются руководителем аудиторской проверки и подлежат утверждению руководителем аудиторской организации.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Основные этапы проведения независимого аудита***

Для достижения основной цели аудита – проверки достоверности формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности, необходимо грамотно спланировать проведение аудиторской проверки.

В процессе проведения проверки аудиторы определяют формы и методы аудита в соответствии с федеральными и внутрифирменными стандартами аудита. Аудиторская проверка включает в себя следующие основные этапы.

#### Аудит бухгалтерской финансовой отчетности

1 этап. Подготовительный (предварительный) этап. На данном этапе происходит знакомство аудитора с клиентом. Аудитор должен получить максимально полную и правдивую информацию о деятельности потенциального заказчика. Это необходимо, в первую очередь, для оценки возможности исполнения заказа (наличие квалифицированных кадров в компании либо привлечение со стороны), расчета временных и материальных затрат на проведение аудита.

Предварительный сбор информации осуществляется в рабочих таблицах, куда заносятся следующие сведения:

- региональные и отраслевые особенности деятельности клиента (географические, экономические, налоговые условия региона);
- финансовое положение клиента (платежеспособность, возможности преодоления экономического кризиса);
- организационные и технологические особенности деятельности клиента (для понимания формирования себестоимости выпускаемой продукции);
- информация об уровне квалификации сотрудников, отвечающих за формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- уровень автоматизации учетных процессов (какая бухгалтерская либо управленческая компьютерная система используется для управленческого и бухгалтерского учета);
- деятельность клиента на рынке ценных бумаг (операции с финансовыми векселями, акциями);
- организация системы внутреннего контроля;
- информация о финансовых обязательствах клиента;
- материалы судебных разбирательств, в которых участвует клиент.

Данная информация необходима для определения объема аудита, возможных рисков и, соответственно, стоимости аудиторской проверки.

Далее аудитор направляет в адрес предполагаемой аудируемой компании письмо о проведении аудита (п.2 стандарта №12 «Согласование условий проведения аудита»).

Форма и содержание письма определяются особенностями предстоящей аудиторской проверки.

В конечном итоге аудитор и руководство аудируемой компании должны достичь определенных договоренностей в части условий проведения аудита. Согласованные условия отражаются в договоре оказания аудиторских услуг.

2 этап. Планирование. Для того чтобы в установленные сроки качественно провести аудиторскую проверку клиента, необходимо составить продуманный план предстоящих работ.

Планирование аудита – трудоемкий процесс, который может занимать до 20% общего времени, затраченного на проверку.

Данный этап включает в себя:

- предварительное планирование аудита;
- подготовку и составление общего плана аудита;
- подготовку и составление программы аудиторской проверки.

При разработке общего плана аудита необходимо принимать во внимание особенности деятельности аудируемого лица, систему бухгалтерского учета, наличие сложных областей бухгалтерского учета (например, подготовка оценочных показателей) и систему внутреннего контроля, риск и существенность, временные затраты в зависимости от объема операций и уровня автоматизации бухгалтерского учета, необходимость в привлечении экспертов (п.9 стандарта №3 «Планирование аудита»).

На этапе планирования составляется график проведения проверки (по согласованию с аудируемой компанией), формируется состав специалистов, входящих в аудиторскую группу.

Затем формируется программа аудита, в которой учитывается характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. В программу аудита включаются проверяемые задачи финансовой (бухгалтерской) отчетности и время, запланированное на выполнение процедуры аудита.

Общий план аудита и, соответствующая ему программа аудита, могут по мере необходимости уточняться и пересматриваться.

3 этап. Проведение аудита. Проведение аудита включает в себя сбор, оценку и анализ аудиторских доказательств, касающихся деятельности аудируемой компании. Аудит проводится на основе федеральных и разработанных внутрифирменных стандартов аудита, в которых содержатся процедуры, приемы аудиторской проверки.

В процессе аудита используются следующие процедуры сбора информации:

- пересчет;
- осмотр (как правило, осмотр осуществляется в процессе проведения инвентаризации);
- подтверждения (для получения информации об остатках на банковских счетах, о состоянии расчетов с контрагентами и пр.);
- устный опрос;
- инспектирование – проверка документов;
- аналитические процедуры (т.е. методы оценки финансовой отчетности путем сопоставления отдельных ее показателей).

Целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов, требующих особого внимания аудитора.

4 этап. Заключительный этап. Составление аудиторского заключения. Для установления достоверности отчетности во всех существенных отношениях аудиторами проводится расчет количественного значения уровня существенности по данным бухгалтерской отчетности аудируемой компании.

Завершающим этапом аудита является составление отчета и выдача заключения с выражением мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение бывает немодифицированным и модифицированным.

Для получения немодифицированного заключения необходимо, чтобы все отчетные регистры достоверно отражали финансовое положение и результаты деятельности аудируемой компании.

Заключение второго типа выдается клиенту в случае появления существенных факторов, которые способны оказать влияние на суждение проверяющего либо когда у аудитора отсутствует возможность получения доказательств, что бухгалтерская (финансовая) отчетность клиента не содержит существенных искажений.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Определение объема и стоимости аудита***

Приобретение знаний о деятельности организации и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. Предварительное планирование проводится для оценки возможности проведения аудита и заключения договора, а также для информационной подготовки общего плана аудита.

До заключения договора на проведение проверки аудитор должен получить предварительные сведения о специфике отрасли фирмы- клиента, праве собственности, организационно-управленческой структуре, особенностях работы, экономической и учетной политики и др. В процессе планирования и проведения аудита эти сведения будут уточняться и дополняться.

В процессе переговоров аудитор должен получить согласие клиента на предоставление предварительной информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности.

В результате выясняется характер взаимоотношений организации с налоговыми органами, банками, страховыми организациями, акционерами и другими пользователями его отчетности; устанавливаются мотивация выбора клиентом аудиторской фирмы и причины смены предыдущего аудитора, если такой факт имел место; знакомятся с выводами и результатами предыдущих проверок, как аудиторских, так и проверок государственных контролирующих органов; устанавливаются факты и причины смены ключевых руководителей или иного персонала, связанного с ведением учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; изучаются планы потенциального клиента в отношении изменения объема и ассортимента производства продукции, работ, услуг.

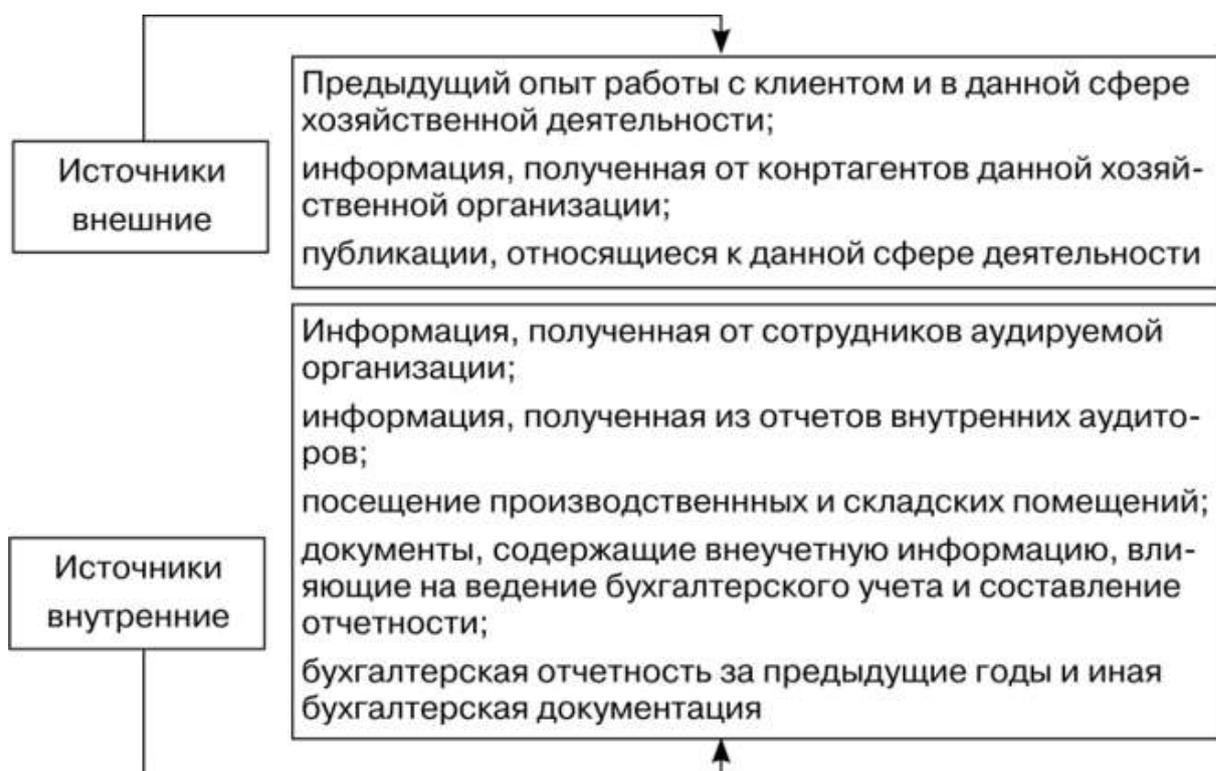


Рисунок 1. Источники информации о деятельности аудиторской организации

Для принятия обоснованного решения о проведении аудита у потенциального клиента следует провести экспресс-анализ его финансового состояния. При этом собираются внеучетные сведения о личности руководителя; изучаются форма и структура собственности; оцениваются уровень квалификации сотрудников бухгалтерской службы, организация и ведение бухгалтерского учета, форма и полномочия контролирующего органа; выполнение руководством обязанностей по обеспечению контроля финансово-хозяйственной деятельности; предварительно оценивается эффективность системы внутреннего контроля. В заключение проводятся аналитические процедуры в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности потенциального клиента для выявления в динамике необычных отклонений и неожиданных изменений относительных показателей.

Аудитор должен проконтролировать, чтобы сотрудники, назначенные выполнять аудиторское задание, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющего выполнить порученную работу.

В случае если аудиторы приходят к выводу, что предпринимательский риск при работе с данным клиентом неоправданно высок, а проверка слишком трудоемка, клиенту отказывают в обслуживании.

При принятии решения о работе с клиентом отбирают и ранжируют объекты аудиторской проверки по степени их важности. Определяют активы, обязательства, виды доходов, расходов и хозяйственных операций, которые должны быть проверены в первую, вторую и третью очередь с целью определения объема аудита и стоимости аудиторских услуг и определения необходимого состава и квалификационного уровня специалистов, сроков их работы.

Для значимых областей аудита следует определить:

- области применения и типы аудиторских процедур;
- возможности и потребности в использовании средств внутреннего контроля и проведения необходимых тестов;
- области осуществления выборочной и сплошной проверок;
- условия, требующие особого внимания;
- необходимость привлечения специалистов и экспертов (юристов, технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для консультаций по отдельным сложным позициям, которые могут возникнуть в процессе проверки.

Объем аудиторской проверки — это оценка аудитором числа и содержания аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, которые требуются для осуществления аудита и подготовки обоснованного аудиторского заключения.



Рисунок 2. Этапы определения объемов определения аудиторской проверки

Аудитору необходимо разработать документ, который должен стать основой определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может быть бланк рабочего документа «Лист предварительного планирования», который заполняется клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка.

Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снизить предпринимательский риск аудитора.

По результатам предварительного планирования аудита при временной оплате стоимости формируется ориентировочная оценка объема (трудозатрат, длительности) и стоимости работ. Оценка стоимости аудиторских услуг должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих работ, уровня возможного аудиторского риска, предполагаемого эффекта для организации и других факторов (рис. 3).



Рисунок 3. Зависимость стоимости аудиторских услуг от внешних и внутренних факторов

С учетом нормативов трудозатрат и проводится ориентировочная оценка объема и стоимости аудиторских услуг. Стоимость аудиторских услуг согласуется с клиентом в процессе переговоров, после чего определяются существенные условия договора на проведение аудита. При оценке стоимости аудиторской проверки аудиторы должны использовать сложившуюся в организации почасовую ставку стоимости труда по категориям привлеченных к проверке специалистов-аудиторов. Наряду с этим могут использоваться различного рода коэффициенты, учитывающие специфику деятельности клиента — его организационную структуру, уровень средств внутреннего контроля, эффективность учетной политики, используемых компьютерных программ, степень типизации хозяйственных операций и т. д.

В аудиторской фирме при формировании цен на услуги следует учитывать то, что качество услуг требует немалых затрат. Качество предоставляемых услуг достигается благодаря высокому уровню квалификации специалистов, технической оснащенности, передовым методикам и технологиям, скоординированной работе специалистов различных направлений. «Экономия» аудиторских организаций на некоторых компонентах своих расходов может не-

гитивно сказаться на качестве предоставляемых ими услуг и тем самым на их репутации.

При расчете почасовой ставки учитываются следующие элементы затрат:

- оплата труда и начисления на нее;
- арендная плата;
- затраты на управление и развитие аудиторской деятельности.

Основную часть расходов аудиторско-консультационной фирмы составляет заработная плата сотрудников. При ее расчете следует учитывать, что штатный состав фирмы включает как специалистов, рабочие часы которых принимаются во внимание при расчете почасовой ставки («добывающие» сотрудники), так и сотрудников, которые в расчет ставки не включаются (заработная плата административного персонала и заработная плата сотрудников вспомогательных служб). При расчете почасовой ставки необходимо определить общий месячный фонд оплаты труда и разделить его на количество специалистов, непосредственно работающих с клиентом. Таким образом получается доля месячного фонда заработной платы, приходящегося на одного «добывающего» сотрудника.

Данную долю надо увеличить на установленный законом размер отчисления во внебюджетные фонды.

Арендная плата обычно составляет существенную долю затрат аудиторской фирмы, поскольку расположение офиса и его качество играют определенную роль в деловой репутации фирмы. Годовую арендную плату можно оценить, умножив годовую арендную ставку за 1 м<sup>2</sup> на площадь офиса в квадратных метрах (в конкретной ситуации можно просто взять годовую стоимость аренды офиса по договору аудиторской организации с арендодателем). Месячную арендную плату можно получить, разделив годовую плату на количество месяцев в году. Полученный результат необходимо разделить на долю «добывающих» сотрудников, чтобы привести затраты на аренду к ставке такого сотрудника.

Затраты на управление и развитие аудиторской деятельности включают затраты на управление фирмой, на администрирование проектов, маркетинговые работы, работы по контролю качества в аудиторской фирме, на обучение специалистов и т.д. Эти расходы можно рассчитать двумя способами:

- оценить такие расходы за какой-либо предшествующий период времени (например, предыдущий год или соответствующий квартал отчетного года) и сопоставить полученную сумму с расходами на заработную плату, а при расчете почасовой ставки также привести к месячным затратам, приходящимся на одного «добывающего» сотрудника;

- сразу оценить долю косвенных расходов в процентной доле от общих расходов аудиторской организации и пользоваться данным процентом как некоторым нормативным значением.

Для расчета почасовой ставки следует разделить сумму месячных затрат на количество часов работы в месяц, проданных клиентам, и на нормативный процент месячной загрузки сотрудника в среднем. Тем самым получается почасовая себестоимость работы аудиторской организации на одного «добывающего» сотрудника. Добавив плановую рентабельность, определяют среднюю эффективную ставку. Используя эту ставку, можно рассчитать доходность аудиторской организации.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита. Договор возмездного оказания аудиторских услуг***

Письмо о проведении аудита – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта – клиента и аудитора (аудиторской фирмы) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Письму, как правило, должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой о проведении аудита и (или) оказание аудиторских услуг.

Письмо направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора, цели и масштаба аудита.

Если цели и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, письмо может не составляться либо давать лишь дополнительную информацию для экономического субъекта.

В связи с этим письмо о проведении аудита может содержать обязательные указания и дополнительную информацию.

Обязательные указания включают указания;

1) По условиям аудиторской проверки.

- об объекте и цели аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

- должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности

- бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

- о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

2) по обязательствам аудиторской организации:

- о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

- об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

- обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

- о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта;

3) по обязательствам экономического субъекта:

- об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

- о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности;

- о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Письмо о проведении аудита документально подтверждает согласие аудитора с условиями, предложенными клиентом, понимание аудитором поставленной перед ним задачи на проведение аудита, степени ответственности перед клиентом.

Письмо о проведении аудита, посланное аудиторской фирмой своему клиенту до начала проверки, помогает избежать недоразумений и конфликтов при формировании аудиторского заключения по итогам проверки.

Аудиторская организация может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита.

Как обязательный, так и добровольный аудит проводятся на основании договора аудируемого субъекта с аудиторской организацией либо с индивидуальным аудитором. Договор об оказании аудиторских услуг является договором возмездного оказания услуг.

В п. 2 ст. 779 гл. 39 прямо сказано, что правила этой главы применяются к договорам оказания аудиторских услуг. Квалификация договора не изменится в тех случаях, когда по результатам аудиторской проверки аудиторская организация (аудитор) – услугодатель представляет аудируемому лицу – услугополучателю аудиторское заключение или отчет в письменной форме. В таких случаях предмет договора о проведении аудита сближается с предметом общегражданского договора подряда. Законодатель учитывает это обстоятельство и предусматривает возможность применения к договору возмездного оказания услуг общих положений о подряде (ст. 702-729) и положений о бытовом подряде (ст. 730-739), если это не противоречит статьям главы 39 и особенностям предмета договора возмездного оказания услуг (ст. 783 ГК РФ).

В тех случаях, когда содержание услуги облекается в материальную форму, решающее значение для заказчика имеет не материальный носитель информации, а информация, которая в нем содержится. Поэтому в тех случаях, когда аудитор по условиям договора должен представить заказчику письменный отчет или заключение, нет необходимости менять квалификацию и переходить с договора возмездного оказания услуг на общегражданский договор подряда или тем более на договор бытового подряда.

Положения гл. 39 ГК РФ содержат лишь общий формат для договоров, опосредующих оказание различных видов услуг. Особенности заключения и содержания договоров, являющихся разновидностями договора возмездного оказания услуг, предусматриваются федеральными законами, регулируемыми соответствующие виды предпринимательской деятельности. Особенности договора предопределяются характером действий, которые должно совершить лицо, оказывающее данный вид услуг. Договор возмездного оказания аудиторских услуг является одним из подвидов договора возмездного оказания услуг.

В свою очередь, в зависимости от предмета договора договор возмездного оказания услуг подразделяется на подвиды (разновидности). Основным подвидом является договор на проведение аудита; кроме того, заключаются договоры на оказание сопутствующих аудиту услуг, перечисленных в п. 5 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности.

Для всех разновидностей аудиторского договора характерны признаки договора возмездного оказания услуг, и на них распространяются все положения гл. 39 ГК РФ. Аудиторские договоры – консенсуальные, двусторонние (взаимные), возмездные.

Стороны аудиторского договора. В договоре участвуют: заказчик (услугополучатель) – аудируемое лицо и исполнитель (услугодатель) – аудитор. Заказчики – любые юридические лица, осуществляющие предпринимательскую и иную экономическую деятельность, и индивидуальные предприниматели; исполнители – аудиторские фирмы и автономно работающие аудиторы – физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями. Физические лица – аудиторы, работающие в аудиторских организациях по трудовому договору, не вправе от своего имени заключать договоры с аудируемыми лицами и самостоятельно заниматься аудиторской деятельностью, если, конечно, по своему правовому статусу не являются индивидуальными предпринимателями.

По общему правилу исполнитель оказывает услуги лично, т.е. сам; он не вправе привлекать к оказанию аудиторских услуг заказчику других аудиторов. Но правило ст. 780 ГК РФ сформулировано как диспозитивная правовая норма, так что нет препятствий к тому, чтобы в договоре была сделана оговорка о том, что в случае необходимости исполнитель вправе привлекать к исполнению договорного обязательства других аудиторов. Если в аудиторском договоре

нет такой оговорки, а исполнитель полагает, что надо привлечь соисполнителей, он должен испросить согласие заказчика на это; причем согласие заказчика должно быть выражено в письменной форме.

Если, опираясь на договорную оговорку или полученное согласие заказчика, исполнитель привлечет к работе других аудиторов, то возникнет структура договорных связей по типу генерального подряда. Аудитор, заключивший договор с аудируемым лицом, будет выполнять функции генерального (головного) исполнителя и нести перед заказчиком ответственность за действия привлеченных аудиторов – соисполнителей. К таким отношениям в силу бланкетного указания ст. 783 ГК применяются правила ст. 706 ГК РФ «Генеральный подрядчик и субподрядчик». На рынке аудиторских услуг существует определенная специализация по профилю аудируемых лиц; например, аудит в сфере капитального строительства, аудит в сфере нефтепереработки и газораспределения, аудит страховых организаций, банковский аудит и т.д. В агропромышленном секторе экономики действуют аудиторские организации, специализирующиеся на проведении аудиторских проверок сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов; особенности правового статуса таких аудиторских организаций устанавливаются Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации». Специализация может проходить и по видам объектов бухгалтерского учета: основные средства, нематериальные активы, финансовые ресурсы и т.п. При необходимости аудиторская фирма, занимающаяся общим аудитом, может, если это предусмотрено договором, привлекать в качестве соисполнителей специализированные аудиторские фирмы, занимающиеся соответствующим специальным аудитом.

Договор, заключаемый головным аудитором с аудитором-соисполнителем, является аналогом субподрядного договора в сфере подрядных работ.

Заключение аудиторских договоров. Поскольку во многих случаях проведение аудиторской проверки в силу закона является для аудируемого лица обязательным, постольку такие аудируемые лица как заинтересованные лица должны иметь право требовать от аудиторских организаций заключения с ними договора о проведении обязательного аудита. Но законодатель ни в ГК РФ, ни в Законе об аудиторской деятельности не относит договор об оказании

аудиторских услуг к публичным договорам. Это явный пробел в законодательстве. Следовало бы предусмотреть и в ГК РФ, и в Законе об аудиторской деятельности, что аудиторские организации обязаны заключать договоры о проведении аудита с теми аудируемыми лицами, для которых аудит обязателен в силу закона.

Из такой нормы следовало бы, что, как и предусмотрено в п. 3 ст. 426 ГК, аудиторская организация, естественно, при наличии у нее фактической возможности оказать аудируемому лицу аудиторские услуги не вправе отказываться от заключения договора с лицом, для которого обязательность аудита установлена законом. Если же аудиторская организация отказывалась бы или уклонялась от заключения договора о проведении обязательного аудита, заинтересованные лица были бы вправе на основании п. 4 ст. 445 ГК РФ обратиться в арбитражном суде к аудиторской организации с требованием о понуждении к заключению договора и о возмещении убытков, причиненных заинтересованному лицу отказом или уклонением аудиторской организации от заключения договора.

Пока в действующем законодательстве нет правовой нормы об обязательности заключения договора о проведении обязательного аудита, заключение аудиторских договоров осуществляется на свободной основе. Аудиторские организации рекламируют свои услуги и тем самым приглашают заинтересованных лиц делать конкретные предложения – оферты (п. 1 ст. 437 ГК РФ). Многие аудиторские фирмы, как и индивидуальные аудиторы, имеют постоянных клиентов, с которыми заключаются долгосрочные рамочные соглашения.

Есть практика выбора аудитора путем проведения заинтересованным лицом публичных торгов на право заключения аудиторского договора. Если в уставном (складочном) капитале организации, для которой обязательность аудита установлена законом, доля федеральной государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25%, то выбор аудитора должен происходить путем проведения публичных торгов в форме открытого конкурса (п. 2 ст. 7 Закона). Порядок проведения открытого конкурса регламентирован Правилами проведения открытого конкурса по отбору аудиторской организации для осуществления обязательного ежегодного аудита организации, доля государственной собственности или собственности субъекта РФ в уставном (складочном) капитале которой составляет не менее 25%.

Условия участия в конкурсе и требования, предъявляемые к претендентам, как правило, стандартны: наличие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок деятельности на рынке аудиторских услуг – не менее трех-пяти лет, наличие в штате не менее пяти специалистов, имеющих квалификационные аттестаты аудиторов, сроки действия которых не истекли. Более жесткие и детализированные требования установлены для отбора аудиторских организаций для проведения аудита государственных унитарных предприятий или негосударственных коммерческих организаций с долей участия государства не менее 25%, осуществляющих деятельность, связанную непосредственно с вопросами безопасности и обороны государства; прошедшие такой отбор по конкурсу аудиторские организации называют уполномоченными аудиторскими организациями.

Аудиторские организации разрабатывают стандартные варианты договора о проведении аудита и договоров на оказание сопутствующих аудиту услуг; такие стандартные формы договоров в аспекте их содержания являются примерными договорами (п. 3 ст. 427 ГК РФ), а в аспекте механизма заключения договора – договорами присоединения (п. 1 ст. 428 ГК РФ).

Существенные условия аудиторских договоров. В положениях гл. 39 ГК РФ не выделены существенные условия договора возмездного оказания услуг. С учетом характера и особенностей аудиторских услуг к существенным условиям аудиторского договора следует отнести условия о предмете, сроках и цене. А в договоре о проведении аудита к существенным условиям договора следует отнести также условие о порядке проведения аудита.

Предмет договора – аудит и оказание сопутствующих аудиту услуг. Понятно, что в договоре должно быть четко и конкретно указаны задачи, ставящиеся заказчиком перед исполнителем, например, налаживание бухгалтерского учета, проверка налоговой отчетности и т.п. Исходя из задач аудиторской проверки определяется предмет договора, устанавливается объем работы, которую предстоит выполнить аудитору по договору. Кроме предмета договора, можно говорить о предмете аудиторских услуг, имея в виду документы, которые будет проверять и анализировать аудитор: документы первичного бухгалтерского учета, баланс, отчетность, договоры, счета, акты и т.д.

Собственно аудиторские и сопутствующие аудиту услуги могут быть перечислены в договоре как действия, которые необходимо совершить аудитору относительно заказчика, чтобы решить задачи, поставленные перед аудитором по данному договору. В практике встречаются случаи, когда вследствие нечеткого определения предмета в договоре об оказании аудиторских услуг между исполнителем и заказчиком возникают разногласия по поводу исполнения и оплаты исполненного.

Порядок проведения аудита – собирательное понятие, которым охватываются все основные аспекты работы аудитора по проведению независимой аудиторской проверки у аудируемого лица: место, время проведения аудита, соблюдение режима и правил внутреннего трудового распорядка, установленного у аудируемого лица. Для работы специалистов-аудиторов аудируемое лицо должно обеспечить все необходимые условия. Без согласования всех этих вопросов при заключении договора нормальное проведение аудита вряд ли возможно, поэтому порядок проведения аудита – существенное условие данной разновидности аудиторского договора. В стандартных формах договора о проведении аудита обычно содержится раздел «Порядок проведения аудита» – в этом разделе записывается конкретно, как будет осуществляться аудиторская проверка.

В договоре об оказании сопутствующих услуг порядок оказания услуги не прописывается так детально, как в договоре о проведении аудита.

Сроки исполнения обязательства аудитора имеют важное значение для обеих сторон; сроки зависят от объема предстоящей работы и от возможностей аудитора. Сроки предлагаются заказчиком и затем при заключении договора корректируются с учетом возможностей аудитора. Без согласования сроков ситуация становится неопределенной, поэтому сроки следует признать существенным условием аудиторских договоров. Сроки завершения оказания аудиторских услуг практически совпадают со сроком действия договора, хотя совпадения может и не быть, так как сроки оказания услуг – это сроки внутри периода действия договора.

Цена договора – это размер вознаграждения, которое должно быть выплачено заказчиком аудитору за оказание услуги. Гражданский кодекс РФ допускает заключение возмездного договора без указания цены. В таком случае согласно п. 3 ст. 424 ГК РФ «испол-

нение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги». Но по аудиту весьма непросто определить средние цены (тарифы, расценки), которые складываются на рынке аудиторских услуг. Поэтому, с нашей точки зрения, следует признать, что размер вознаграждения относится к существенным условиям договора о проведении аудита и потому размер вознаграждения при заключении договора должен быть согласован сторонами и предусмотрен в договоре.

Кроме названных существенных условий в аудиторских договорах могут содержаться другие условия, согласование которых представляется необходимым одной или обеим сторонам, например, условия о конфиденциальности, порядке оформления завершения и передачи результатов работ, порядке оплаты и др.

Права и обязанности сторон. Содержание договора как договорного обязательства составляют обязанности и корреспондирующие им права сторон договора.

Обязанности аудитора. Из условий аудиторского договора о проведении аудита вытекает, что основной обязанностью аудитора является проведение аудиторской проверки бухгалтерского учета и отчетности аудируемого лица. В состав обязанностей аудитора входит: изучение документов бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерской и налоговой отчетности, имущественного и финансового положения аудируемого лица, оценка состояния аудируемого лица как субъекта предпринимательской деятельности, участника рынка и как налогоплательщика, выработка конкретных рекомендаций в пределах компетенции аудитора, составление заключения и отчета. Кроме того, согласно п. 2 ст. 5 Закона об аудиторской деятельности при проведении аудиторской проверки аудиторы обязаны, в частности:

- осуществлять аудиторскую проверку в полном соответствии с законодательством;

- предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о законодательстве, касающегося проведения аудиторских проверок, а также о требованиях правовых актов, на которых основываются замечания и выводы аудитора;

- передать аудиторское заключение заказчику в срок, предусмотренный договором;

- обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки.

Большое внимание уделяется необходимости соблюдения конфиденциальности и сохранения аудиторской тайны. Этим вопросам посвящена ст. 8 Закона об аудиторской деятельности. Аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых или составляемых при проведении аудита, и не вправе передавать эти сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать сведения без письменного согласия аудируемых лиц, за исключением случаев, предусмотренных законом. Находящиеся в распоряжении аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц, предоставляются аудиторами исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам, а также органам государственной власти в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности.

Права аудируемых лиц. Названным обязанностям аудитора корреспондируют основные права аудируемых лиц. Последние, в частности, вправе:

- получать от аудитора информацию о положениях законодательства, на которых основываются выводы аудитора;

- получить от аудитора аудиторское заключение в предусмотренный договором срок;

- осуществлять иные права, вытекающие из договора и не противоречащие законодательству.

Обязанности аудируемых лиц. В свою очередь, в силу заключенного договора аудируемые лица несут перед аудитором определенные обязанности, в частности:

- создавать аудитору условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудитору, предоставлять информацию и документы, необходимые для осуществления аудита;

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

- своевременно оплачивать оказанные аудитором услуги;

- исполнять иные обязанности, вытекающие из договора и не противоречащие законодательству.

Закон возлагает на аудируемых лиц дополнительные обязанности, которые исполняются вне рамок аудиторского договора, но

так или иначе связаны с ним: аудируемые лица обязаны «оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности» (подп. 4 п. 2 ст. 6).

Права аудитора. Обязанностям аудируемого лица корреспондируют права аудитора. В силу п. 1 ст. 5 Закона об аудиторской деятельности аудитор при проведении аудиторской проверки имеет право:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

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

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

- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

  - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

  - выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

  - осуществлять иные права, вытекающие из договора и не противоречащие действующему законодательству.

Реализовать некоторые из предоставленных аудитору прав не так просто. Например, проверять «фактическое наличие любого имущества, учтенного в: документации» аудируемого лица, означает, по существу, проведение инвентаризации, т.е. пересчет поштучно всех предметов, находящихся в помещениях аудируемого лица, сверку их наличия и состояния с данными бухгалтерского учета. Для этого надо иметь целый штат квалифицированных исполнителей и надо добиться, чтобы аудируемое лицо содействовало проверке фактического наличия материальных ценностей либо, во всяком случае, не препятствовало такой проверке.

Исполнение договора и оплата аудиторских услуг. Исполнение договора о проведении аудита завершается представлением отчета или заключения аудитора. Договор на оказание сопутствующих аудиту услуг также может завершиться отчетом или заключением либо в зависимости от предмета договора – проведением консультирования, дачей рекомендаций в устной или письменной форме по тем вопросам, которые поставлены заказчиком.

Оказанные аудитором услуги подлежат оплате: «Заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг» (п. 1 ст. 781 ГК РФ). Порядок оплаты может быть различным: оплата предварительная или последующая, оплата по этапам или однократно за всю работу сразу, с авансовым платежом или без такового и т.д. Сумма вознаграждения, причитающаяся аудитору по общему правилу, – это и есть договорная цена. Если после заключения договора размер договорной цены не изменен дополнительным соглашением сторон или по требованию одной из сторон в порядке, предусмотренном законом или договором (п. 2 ст. 424 ГК РФ), аудируемое лицо обязано выплатить аудитору вознаграждение в размере, определенном в договоре как цена договора.

Вознаграждение выплачивается в полном объеме при условии, что услуги оказаны (работа выполнена) в полном объеме и у заказчика нет претензий к исполнителю. В то же время может возникнуть ситуация, которая отклоняется от обычной модели: «работа выполнена и подлежит оплате», – тогда вопрос об оплате решается в зависимости от конкретных обстоятельств.

Во-первых, оказанные аудиторские услуги (выполненные работы) подлежат оплате и тогда, когда заказчик их не принимает по тому мотиву, что позиция аудитора расходится с интересами аудируемого лица. Как подчеркнуто в подп. 5 п. 2 ст. 6 Закона об аудиторской деятельности, аудируемое лицо обязано оплатить оказанные аудитором услуги и в тех случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией аудируемого лица. Эта норма обеспечивает интересы аудитора: при проведении аудита он должен быть абсолютно независим, в том числе независим от заказчика, он не должен подстраиваться под его точку зрения и делать такие выводы, на которых настаивает заказчик; если работа выполнена, она должна быть оплачена в полном объеме, пусть даже заказчика не устраивают выводы аудитора.

Во-вторых, если обязательство аудитором не исполнено, то вопрос об оплате решается в зависимости от причин неисполнения обязательства с учетом вины сторон договора. Из положений ст. 781 ГК РФ вытекают три возможных варианта причин неисполнения обязательства по возмездному оказанию аудиторских услуг, от которых зависит выплата вознаграждения:

1) когда невозможность исполнения возникла по вине заказчика – в этом случае оплата должна быть произведена в полном объеме, предусмотренном договором, если иное не установлено законом или договором (п. 2 ст. 781 ГК РФ): например, аудируемое лицо отказалось предоставить аудитору документы бухгалтерской и налоговой отчетности, необходимые для проведения аудита, или иным путем воспрепятствовало проведению и завершению аудита;

2) когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, – в этом случае оплата согласно п. 3 ст. 781 ГК РФ, должна быть произведена в объеме фактически понесенных исполнителем расходов, если иное не предусмотрено законом или договором; но в Законе об аудиторской деятельности (подп. 5 п. 2 ст. 6) соответствующая правовая норма сформулирована иначе: аудируемое лицо или лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано своевременно оплачивать услуги аудиторов в соответствии с договором «в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам». Поскольку в п. 3 ст. 781 ГК РФ содержится отсылочная оговорка: «если иное не предусмотрено законом или договором...», – постольку между приведенными нормами нет противоречия. И все же правило п. 3 ст. 781 ГК РФ представляется более обоснованным, так как риск невозможности завершения работ по оказанию услуг, в том числе аудиторских, по независящим от обеих сторон договора обстоятельствам должны нести обе стороны, а не одна из них;

3) когда невозможность исполнения возникла по причинам, лежащим на исполнителе: например, работа аудиторской фирмы приостановлена или прекращена, вследствие чего эта фирма не смогла выполнить свои договорные обязательства; в этом случае вознаграждение не подлежит выплате.

Ответственность за нарушение договорного обязательства. Ни в положениях гл. 39 ГК РФ, ни в положениях Закона об аудиторской деятельности практически нет специальных норм о последст-

виях нарушения сторонами условий аудиторского договора. Поэтому применяются общие нормы гражданского права об основаниях и формах имущественной ответственности за нарушения договорных обязательств.

В договорах о проведении аудита и об оказании сопутствующих аудиту услуг могут быть предусмотрены договорные санкции за различные виды возможных нарушений условий договора: например, неустойка в виде пени за просрочку представления исполнителем аудиторского заключения и соответственно пеня за просрочку, допущенную заказчиком по оплате оказанных услуг. В части, не покрытой неустойкой, подлежат возмещению убытки, причиненные одной стороной – нарушителем другой стороне обязательства. В силу п. 4 ст. 8 Закона об аудиторской деятельности также подлежат возмещению убытки, причиненные вследствие разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну.

В Законе об аудиторской деятельности установлено, что имущественная ответственность аудиторской организации перед клиентом при проведении обязательного аудита подлежит страхованию (ст. 13). Это означает, что аудиторская организация, приглашенная клиентом для проведения обязательного аудита, обязана застраховать риск своей ответственности за нарушение условий аудиторского договора. Страхование производится путем заключения договора страхования со страховой организацией – страховщиком; страхователем по договору выступает аудиторская организация; договор страхования в силу п. 3 ст. 932 ГК РФ заключается в пользу клиента аудиторской организации – аудируемого лица, которое становится выгодоприобретателем в договоре страхования.

По смыслу ст. 13 Закона об аудиторской деятельности во взаимосвязи с положениями ст. 932 ГК РФ страхованию подлежит совокупный риск ответственности аудиторской организации, в какой бы форме эта ответственность ни выражалась – договорных санкциях (неустойке) или убытках. При наличии договора страхования в случае допущения аудиторской организацией какого-либо нарушения условий аудиторского договора, за которые предусмотрена неустойка либо которое повлекло за собой возникновение убытков у аудируемого лица, последнее в качестве выгодоприобретателя вправе предъявить требование страховщику о выплате страхового возмещения. Если требование о взыскании неустойки или возмещении убытков аудируемая организация предъявляет ауди-

торской организации, последняя уведомляет об этом страховщика и привлекает его к участию в рассмотрении этого требования в целях снижения размера ответственности и соответственно размера страхового возмещения, которое выплачивается в пределах страховой суммы, предусмотренной договором страхования.

Поскольку страхование договорной ответственности возможно только в случаях, прямо предусмотренных законом (п. 1 ст. 932 ГК РФ), страхование ответственности аудиторских организаций не может быть применено в иных случаях, кроме как в случае проведения обязательного аудита.

Особенностью договора возмездного оказания услуг является то, что закон (ст. 782 ГК РФ) предоставляет обеим сторонам право на односторонний отказ от исполнения обязательства без обоснования мотивов. При отказе заказчика он обязан возместить исполнителю фактически понесенные им расходы (п. 1 ст. 782 ГК РФ); при отказе исполнителя он обязан возместить заказчику возникшие у последнего убытки в полном объеме (п. 2 ст. 782 ГК РФ).

Согласно п. 3 ст. 450 ГК РФ при одностороннем отказе от исполнения договора полностью, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается расторгнутым.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## ***Тема 4. Существенность и риски в аудите***

*Содержание темы:*

1. [Существенность в аудите и определение уровня существенности](#)

2. [Понятие аудиторского риска, его виды и оценка. Взаимосвязь уровня существенности и аудиторского риска](#)

3. [Типичные ошибки и искажения бухгалтерской \(финансовой\) отчетности](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## ***1. Существенность в аудите и определение уровня существенности***

Концепция существенности существует как в бухгалтерском учете, так и в аудите. Существенность, или иногда говорят “материальность” (буквальный перевод английского термина *materiality*), является одним из основных понятий аудита. Существенными в аудите считаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности клиента. Как количественная характеристика таких обстоятельств выступает уровень существенности, то есть предельное значение искажений бухгалтерской отчетности, начиная с которого нельзя принимать на ее основе правильные решения. Установить четкие и однозначные критерии существенности совсем непросто.

Предварительное суждение может включать оценки того, что является важным для разделов баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств, взятых по отдельности и для финансовых отчетов в целом. Одна из целей предварительного суждения о существенности – сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунктах финансового отчета при определении стратегии аудиторской проверки.

Порядок определения существенности в международной аудиторской практике регулируется стандартом “Существенность в аудите” (ISA 320 “Audit Materiality”). Национальный аудиторский стандарт “Существенность и аудиторский риск” принят Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 года.

В американских стандартах финансовой отчетности существенность определяется как величина пропуска, неточного или неправильного трактования факта бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт.

Исходя из данного определения, только пользователь финансовых отчетов вправе определить уровень существенности информации. Поскольку финансовая отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них имеет разное представление об уровне существенности. Так, для вкладчиков компании су-

щественной является информация о результатах деятельности предприятия, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов будет существенной информация о финансовой устойчивости предприятия, потенциальных изменениях спроса на производимую продукцию, рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США определяет существенность следующим образом: термин “Существенность” при использовании квалификации требования к представлению информации по любому предмету ограничивает требуемую информацию то тех вопросов, о которых нужно проинформировать среднего вкладчика”. В судебной американской практике применяется понятие “средний держатель акций”, а в изданиях Американской ассоциации аудиторов “информированный вкладчик”. Разработчики российского аудиторского стандарта “Существенность и аудиторский риск” используют термин “квалифицированный пользователь отчетности”. В целом, под данным определением понимается держатель акций, который должен быть информирован, но при этом не обязан глубоко разбираться в финансовых отчетах.

Определение уровня существенности в национальном стандарте аналогично международным понятиям, по ним понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудиторы используют концепцию существенности (материальности) следующим образом:

- 1) как основу для планирования проверки при определении важных, нетипичных и содержащих ошибки статей и счетов, которым следует уделить особое внимание,
- 2) как основу оценки собранных аудиторских доказательств,
- 3) как основу для принятия решения о типе аудиторского заключения.

Формулировка стандартного аудиторского заключения признает отчетность достоверной во всех существенных аспектах. Фраза “во всех существенных аспектах” должна информировать пользователей о том, что мнение, выраженное аудитором в его заключении, относится исключительно к существенной финансовой ин-

формации. Понятие существенности важно потому, что ни один аудитор не в состоянии гарантировать точность финансовой отчетности вплоть до последнего цента или копейки.

Существенность имеет как качественный, так и количественный аспекты. Искажение факта в финансовом отчете может быть не существенно, но тем не менее дать основание для его раскрытия. Из-за двойственного влияния качественных и количественных факторов на определение существенности концепцию трудно применить в работе и попытка установить, единый согласованный стандарт бесполезна. Кроме того, понятию существенности неизбежно присущ значительный субъективизм: то, что один аудитор считает существенным, другой оценит как незначительное. Однако точно определить границу существенности невозможно из-за недостатка возможностей измерений в бухгалтерском деле и ограничений, накладываемых на процесс и технологию аудиторской проверки.

Существенность может определяться как абсолютное значение и как относительное. Установление абсолютной границы существенности используется достаточно редко. Действительно, сумма в десять тысяч рублей может быть значительной для небольшого предприятия, однако для крупного холдинга она вряд ли будет существенной. С другой стороны, некоторые аудиторы считают, что погрешность свыше определенного размера будет существенной в любых условиях. Например, сумма в сто тысяч рублей будет являться существенной (материальной) вне зависимости от других обстоятельств.

На практике наиболее распространенным является определение существенности в относительных величинах от базовых показателей, то есть в процентах или долях. Относительные величины могут устанавливаться как в виде точечных, так и в виде диапазонных значений. Например, при величине балансовой прибыли в 500 рублей, уровень существенности может быть установлен в 3% (тогда рублевое выражение составит 15 рублей), или в диапазоне 2-4% (тогда эквивалентный рублевый диапазон составит от 10 до 20 рублей). При этом 2% будет называться нижней границей существенности, а 4% соответственно верхней. Факторы, которые принимаются во внимание при установлении уровня существенности, будут рассмотрены в следующих разделах.

С точки зрения использования предварительного суждения о существенности как базы для принятия решения о достоверности

проверяемой статьи, применение диапазонных границ предпочтительнее. При установлении точечной границы в 3%, при ошибке в 2,999% статья будет признана достоверной в существенных аспектах, а при ошибке в 3,001% недостоверной. При этом разница может составлять несколько копеек. Установление диапазонных границ позволяет подойти к данной проблеме более рационально. В нашем примере при ошибке до 2% проверяемая статья будет считаться достоверной во всех существенных аспектах, а свыше 4% - недостоверной. Если ошибка находится в диапазоне нижней и верхней границ существенности аудитор скорее всего должен будет расширить количество проводимых аудиторских процедур. Если при дополнительной проверке доказательства достоверности данных отчетности будут превалировать, аудитор скорее примет решение о достоверности проверяемого сегмента, и наоборот.

Стандартной точечной границей существенности считается 5%. (Аналогичный уровень существенности применяется и при раскрытии информации бухгалтерской (финансовой) отчетности). В аудиторской практике чаще всего считается, что отклонение до 5% по все видимости будет незначительным, а отклонение свыше 5% – существенным. Соответственно стандартной диапазонной границей считается 5-10%.

Критерий существенности определяется как к отчетности в целом (суммарная погрешность), так и к значимым статьям бухгалтерского баланса. Определение значимых, или существенных для проверки статей вытекает из выборочной природы проведения аудита. Действительно проверить операции за отчетный период по всем счетам бухгалтерского учета с одинаковой тщательностью вряд ли возможно, и так же вряд ли необходимо. При определении существенных статей баланса принимаются во внимание как количественные, так и качественные параметры. (Для избежания двойственности понятий в дальнейшем существенные статьи бухгалтерского баланса будем называть значимыми, а критерий их достоверности – существенностью.)

В качестве количественного параметра прежде всего используется абсолютное значение оборотов и сальдо конкретного счета бухгалтерского баланса, или их доля в общем итоге оборотов или валюте баланса. При определении значимости учитывается также и качество статьи баланса, или ее содержание. Например, при одинаковом суммовом выражении статья “Касса” может быть признана

существенной, а статья “Расходы будущих периодов” нет. При этом аудитор будет исходить из того, что вероятность ошибки на счетах наличных денежных средств выше, в силу возможности махинаций персонала.

Применение критериев существенности к счетам бухгалтерского баланса (сегментам) затрудняется следующими моментами:

1) аудиторы предполагают, что одни счета содержат больше ошибок, чем другие,

2) учитывать необходимо как преуменьшение, так и преувеличение данных

3) затраты на аудит должны быть сопоставимы с критериями существенности. Рассмотрим последний аспект более подробно.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Уровень существенности определяется в стоимостной (денежной) оценке.

Значение уровня существенности принимается во внимание:

- на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

- в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

- на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Под существенностью понимается свойство информации бухгалтерской отчетности влиять на экономические решения квалифицированного пользователя такой информации.

Существенность нарушений и отклонений, допущенных клиентом, является для аудитора критерием того, может ли он подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

Уровень существенности определяется по базовым показателям бухгалтерской отчетности, в отношении которой необходимо выразить мнение о достоверности, на основе ряда критериев.

В ходе аудита предварительно установленный уровень существенности на промежуточных этапах аудиторской проверки может изменяться (корректироваться) в большую или меньшую сторону.

Значение уровня существенности, полученное по завершении этапа планирования аудита, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки, утверждаются руководителем аудиторской проверки и отражаются в рабочих документах.

Уровень существенности принимается во внимание:

- а) на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;
- б) в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
- в) на этапе завершения аудита при оценке влияния, оказываемого обнаруженными искажениями, на достоверность бухгалтерской отчетности.

Следует иметь в виду, что отдельные отмеченные в ходе аудиторской проверки искажения могут не иметь существенного значения сами по себе, но взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных при выборочной проверке ошибок на всю совокупность данных) – могут иметь существенный характер.

Критерии для определения уровня существенности устанавливаются в процентах от величины базовых показателей бухгалтерской отчетности. В общих случаях базовыми показателями бухгалтерской отчетности являются прибыль до налогообложения, выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей), капитал и резервы, сумма активов.

Например, можно установить следующие критерии для определения уровня существенности для коммерческих организаций:

Прибыль до налогообложения	5
Выручка от продажи	2
Капитал и резервы	5
Сумма активов	2

Для некоммерческих организаций вместо показателя «Выручка от реализации», как правило, используется показатель «Расходы, произведенные организацией», а показатель прибыли до налогообложения не используется.

Уровень существенности рассчитывается в разделе «Уровень существенности» файла «Планирование аудита».

В общих случаях расчет уровня существенности производится следующим образом.

Таблица 2 – Определение уровня существенности

Статья	Значение базового показателя, руб.	Критерии, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.
1	2	3	$4 = 2 \times 3 : 100$
Прибыль		5	
Выручка от реализации		2	
Капитал и резервы		5	
Сумма активов		2	
Для некоммерческих организаций: расходы, произведенные организацией		2	

Для расчета уровня существенности могут использоваться как показатели текущего периода, так и усредненные показатели текущего и предшествующих периодов вместе взятых. Показатели текущего периода могут использоваться, например, когда в текущем периоде произошли существенные изменения в бизнесе организации, и показатели за текущий период и период, предшествующий отчетному, оказались несопоставимыми.

Если аудиторская проверка проводится в несколько этапов (например, в два этапа: 1 этап – за первое полугодие, второй этап – по итогам года), то при проведении планирования на первом этапе аудита производится предварительный расчет уровня существенности.

Причем предварительный расчет уровня существенности может производиться одним из следующих способов:

а) могут использоваться усредненные показатели отчетного периода (6 или 9 месяцев отчетного года) и периода, предшествующего отчетному (соответственно, 6 или 9 месяцев предыдущего года);

б) могут использоваться прогнозные значения показателей бухгалтерской отчетности отчетного периода;

в) могут использоваться усредненные значения прогнозных показателей отчетного периода и показателей периода, предшествующего отчетному.

Рассчитанный на первом этапе аудиторской проверки уровень существенности может уточняться при проведении последующих этапов аудиторской проверки одним из перечисленных выше способов.

На завершающем этапе аудиторской проверки должен быть произведен окончательный расчет уровня существенности.

Если в бухгалтерской отчетности организации отсутствует какой-либо из базовых показателей, соответствующая статья (показатель) в таблице «Расчет уровня существенности» прочеркивается.

Если, по мнению аудитора, значение каких-либо показателей или их отсутствие в бухгалтерской отчетности организации за проверяемый период не характерно для данной организации (например, прибыльная организация за какой-либо период получила убыток), то рекомендуется либо использовать данные предыдущего периода, либо не включать эти показатели в расчет.

Уровень существенности определяется как среднее арифметическое из значений базовых показателей, применяемых для нахождения уровня существенности.

Рассчитанную величину уровня существенности для удобства в дальнейшей работе допустимо округлить в пределах 20 процентов.

Чтобы определить, какие в данном конкретном случае показатели бухгалтерской отчетности будут являться базовыми, аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце таблицы расчета уровня существенности, и определить, образуют ли эти значения совокупность с близкими числовыми значениями.

В том случае, если какое-либо значение сильно отклоняется в большую и (или) меньшую сторону от остальных, допускается корректировка выпадающего значения путем применения коэффициента со значением не более двух. В случае, если скорректированное значение не попадает в совокупность, аудитор может отбросить такое значение. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение измени-

лось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону. Данная величина и является единым показателем уровня существенности.

Уровень существенности прямо определяет другой показатель аудиторской проверки – уровень точности. Уровень точности аудиторской проверки используется при определении объема аудиторской выборки и составляет 75 процентов от уровня существенности.

Процедура определения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки (в файле «Планирование аудита» и приложениях к нему).

Пример расчета уровня существенности приводится в Приложении данной книги.

По результатам аудита величина искажений определяется по сумме искажений как завышающих, так и занижающих статей и показателей бухгалтерской отчетности.

Процедура определения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо показатели или значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации в качестве приложения к стандарту «Планирование аудита».

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Понятие аудиторского риска, его виды и оценка. Взаимосвязь уровня существенности и аудиторского риска***

Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск означает риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В зависимости от источников все риски могут быть разделены на внешние и внутренние.

К внешним рискам относятся:

- законодательные, вызванные ужесточением действующих положений нормативных актов (законов, постановлений Правительства и т.д.) в области финансов, налогов, экологии, таможенного права и т.п.;
- политические – например, военные действия, непредвиденные ранее ограничения экспорта;
- макроэкономические, связанные с развитием экономических процессов в мире и стране. Это инфляционные, валютные, процентные и т.п. риски. Например, резкое повышение курса иностранной валюты по отношению к национальной может привести к убыткам компании в случае заключения контракта с зарубежным поставщиком материалов;
- природные – возможные стихийные бедствия (пожары, землетрясения и т.д.) и загрязнение окружающей среды;
- региональные связанные с состоянием отдельных регионов, местным законодательством и т.д.;
- отраслевые зависящие от тенденций развития отрасли, в т.ч. общественного мнения. Например, может произойти отказ от потребления продуктов, производимых организацией, в составе которых содержится повышенный уровень холестерина.

В числе внутренних рисков выделены следующие:

- инвестиционные риски, которые несут потенциальную угрозу неполучения запланированного результата. Например, неверно сформулированные цели и задачи, встречающиеся при разработке стратегических, а также краткосрочных планов компании, могут стать причиной неполучения запланированной прибыли;
- коммерческие риски, обусловленные изменением ситуации на рынке. Так, например, конкуренты представляют постоянную угрозу сокращения объемов продаж и в целом потери бизнеса; покупатели и заказчики представляют угрозу несвоевременной оплаты за отгруженную и реализованную продукцию, а также могут не выполнить иные условия заключенных договоров и др.;

- производственные риски, связанные с особенностями организации производства на конкретном предприятии. Источниками данного вида рисков могут быть работники (человеку свойственно ошибаться, периодически страдать заболеваниями, организовывать забастовки, совершать дисциплинарные проступки, в т.ч. недобросовестно относиться к исполнению своих должностных обязанностей; нечестные работники могут совершить подлог, хищение, иные экономические преступления), машины и оборудование (при повышенной загрузке производственных мощностей могут выйти из строя), поставщики и подрядчики(могут недопоставить необходимое количество товарно-материальных ценностей или затребовать необоснованно высокую цену по договору) и др.

Исходя из представленной классификации, все риски организации можно разделить на четыре основных типа:

1) риски с относительно небольшими негативными последствиями и низкой степенью вероятности их наступления;

2) риски, которые могут вызвать значительные негативные последствия для организации, но имеющие небольшую вероятность наступления неблагоприятных событий;

3) риски с относительно небольшими негативными последствиями, но имеющими высокую вероятность их наступления;

4) наиболее опасные риски – те, вероятность наступления неблагоприятных событий от которых велика при значительном размере последствий.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

1) оценочный (интуитивный);

2) количественный.

Оценочный (интуитивный) метод, наиболее широко применяющийся российскими аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения ауди-

руемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», по количественному методу выделяют два компонента аудиторского риска:

1. риск существенных искажений;
2. риск необнаружения.

$$AP = PСИ \times PН,$$

где PСИ – риск существенных искажений,

PН – риск необнаружения.

Риск существенных искажений может определяться как отношение аудиторского риска к риску необнаружения или как произведение внутрихозяйственного риска (неотъемлемого) и риска средств контроля.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это двумя способами: либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля; либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу. Понятия «существенность» и «аудиторский риск» используются в качестве основы методологии и инструмента планирования аудита. Существуют два основных метода оценки уровня существенности и аудиторского риска: оценочный; расчетный. Оценочный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют уровень существенности и аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий. Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности и аудиторского риска. Указанные методы аудиторы используют в планировании аудита. Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности и приемлемый аудиторский риск: на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема приме-

няемых аудиторских процедур; в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур; на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Типичные ошибки и искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности***

Искажение (ошибка) в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности означает неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности из-за нарушения установленных правил организации и ведения бухгалтерского учета, а также формирования показателей бухгалтерской отчетности. Различают два вида искажений: преднамеренные и непреднамеренные.

Преднамеренное искажение данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала организации. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала организации. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в отношении полноты учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, неправильной оценки наличия и состояния имущества.

Искажения бухгалтерской отчетности могут быть:

- существенными, способными повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности в столь сильной степени, что квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения;
- несущественными, не способными повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Ошибки могут носить случайный или систематический характер.

Случайные ошибки, как правило, встречаются в производственно-коммерческой деятельности и отражаются в учете только один раз.

Систематические ошибки возникают в том случае, когда определенный тип хозяйственной операции регулярно отражается с отступлением от общепринятой методики. Такие ошибки направлены искажают финансовую отчетность.

В любом случае система внутреннего контроля организации должна своевременно выявлять и устранять любые ошибки в ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности организации. В случае преднамеренного искажения его выявление, как правило, затрудняют действия заинтересованных лиц.

Рассмотрим возможные преднамеренные искажения в ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности. К ним относятся:

- манипуляция учетными записями – умышленное использование неправильных бухгалтерских проводок или сторнировочных записей в целях искажения данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- фальсификация бухгалтерских документов и записей – оформление заведомо ложных неправильных или фальшивых документов и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих показатели бухгалтерской отчетности;

- уничтожение результатов хозяйственных операций – сторнировочные записи, аналогичные по содержанию и суммам основным бухгалтерским проводкам;

- неадекватные записи в учете – отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме;

- необычные операции – разовые сделки и хозяйственные операции регулирующего или вынужденного характера, платежи за работы и услуги, которые представляются излишними или чрезмерными.

Перечисленные виды умышленных искажений предполагают ответственность за их совершение как гражданскую, так и административную, а в особых ситуациях – уголовную.

Персонал проверяемого экономического субъекта, в том числе его руководство, несет ответственность:

- за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности;

- за непринятие мер по предупреждению возникновения подобных искажений;
- за неустранение или несвоевременное устранение последствий искажений.

Способы выявления искажений зависят от их происхождения. При этом различают ошибки:

- в полноте учета;
- в обоснованности;
- в бухгалтерских записях;
- в периодизации;
- в оценке активов, пассивов и финансовых результатов;
- в представлении информации.

Данная классификация служит основой для выбора способов выявления ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации.

Ошибки в полноте учета представляют собой неотражение фактов хозяйственной деятельности, что приводит к занижению статей отчетности. Например, операцию поступления от поставщика товара, приобретенного по договору поставки, организация не отразила на счетах бухгалтерского учета, так как по договору оплата товара должна была производиться после его реализации. Вместе с тем право собственности на этот товар по договору было получено в момент его приемки.

Такие ошибки часто совершаются вследствие незнания или неверного применения правил ведения бухгалтерского учета: бухгалтер, зная о факте хозяйственной жизни, не считает нужным отражать его в учете.

Ошибки в полноте учета могут возникать и вследствие действий руководства организации, которое стремится скрыть отдельные операции: не приходовать часть денежной выручки или товаров в целях уклонения от уплаты налогов и сборов или не создавать резервы на покрытие убытков в целях приукрашивания финансового положения организации и т. д. Обнаружить ошибки в полноте учета сложно, так как учетная информация не содержит данных о неучтенных операциях организации. Подобные ошибки способны выявлять налоговые инспекторы или внешние аудиторы. Для выявления ошибок в полноте учета изучаются особенности организации системы учета и контроля организации, внеучетная информация, подтверждения от контрагентов организации.

Методами выявления ошибок в полноте учета служат:

- инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами организации;
- получение подтверждений от партнеров организации;
- инспектирование от документа к счету, например путем выборки отгрузочных документов и проверки полноты их отражения по кредиту счета продаж;
- сравнение с нефинансовой информацией.

Ошибки в обоснованности. Каждая учетная запись должна иметь законодательное подтверждение и, кроме того, должна быть основана на данных первичных документов.

Ошибки в бухгалтерских записях состоят в отражении хозяйственных операций в неправильных суммах. Они могут приводить как к занижению, так и к завышению оценки статей отчетности. Как правило, ошибки в бухгалтерских записях носят случайный характер. В современных условиях могут возникать на основе ошибок при вводе данных в систему компьютерной обработки. На наличие таких ошибок проверяются все счета бухгалтерского учета путем сверки данных первичных документов и машинограмм по соответствующим счетам учета.

Ошибки в периодизации предполагают отражение фактов хозяйственной деятельности не в том учетном периоде, к которому эти факты относятся.

Существуют два рода ошибок в периодизации:

- 1) раннее закрытие – закрытие счетов до отчетной даты и отражение операции отчетного года на счетах следующего года;
- 2) позднее закрытие – закрытие счетов после отчетной даты и отражение операции будущего года на счетах отчетного года.

Примером раннего закрытия является отражение оплаченного в январе счета за работу, выполненную в декабре, в издержках января. Примером позднего закрытия является отражение в декабре счета, полученного от подрядчика за работы, которые были выполнены в январе.

Ошибки в периодизации ведут к занижению показателей (раннее закрытие) либо к завышению показателей бухгалтерской отчетности (позднее закрытие). Под датой закрытия понимается отчетная дата. Ошибки в периодизации, как правило, связаны с окончанием календарного года. По влиянию на отчетность их можно отнести к ошибкам в полноте учета (раннее закрытие) или к ошибкам в обос-

нованности (позднее закрытие). Методами выявления ошибок в периодизации служат:

- инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами организации;
- получение подтверждений от партнеров организации;
- инспектирование – проверка записей, документов или материальных активов.

При выявлении ошибок в периодизации следует помнить, что неучтенные факты находят свое отражение в учетных регистрах, хотя и другого учетного периода, поэтому для поиска таких ошибок не нужно прибегать к привлечению неучетной информации.

Ошибки в оценке активов, пассивов и финансовых результатов – это их неверная оценка и переоценка в нарушение способов, установленных учетной политикой организации. К таким ошибкам следует отнести: неправильную переоценку основных средств, несвоевременное списание безнадежной дебиторской задолженности, ошибки в оценке внеоборотных и оборотных активов, незавершенного производства и т. д. Ошибки в оценке активов могут как занижать, так и завышать показатели отчетности. Следовательно, на наличие таких ошибок нужно проверять как активы, так и пассивы организации. Способом выявления подобных ошибок являются процедуры инспектирования:

- от регистра бухгалтерского учета к факту хозяйственной деятельности путем сравнения учетных записей. Это позволяет подтвердить правильность оценки актива либо выявить ошибку;
- от факта хозяйственной деятельности к регистру учета, когда по каждому проверяемому объекту учета подбирают первичные документы, затем изучают договоры поставки, проверяют обоснованность оценки актива или обязательства, а затем правильность отражения в регистрах объектов учета.

Ошибки в представлении информации – это неверное отражение или раскрытие фактов хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности. К ним можно отнести:

- взаимное сальдирование дебиторской и кредиторской задолженности;
- отражение задолженности поставщикам по статье «Прочие дебиторы»;
- отсутствие раскрытия информации;
- о связанных сторонах;

- о государственной помощи,
- о прекращаемой деятельности и т. п.

Способом выявления ошибок в представлении информации является дезагрегирование показателей отчетности путем подразделения статей отчетности на счета бухгалтерского учета, счета хозяйственных операций, совершение которых послужило основанием для отражения операций в учете. Такой подход позволяет установить ошибки в представлении информации в бухгалтерской отчетности.

К приемам проверки полноты и правильности записей по счетам бухгалтерского учета следует отнести:

- сличение оборотов по каждому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей, на предмет определения полноты и правильности этих оборотов;
- сравнение оборотов и остатков по всем счетам синтетического учета;
- сверка оборотов и остатков или только остатков по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для этого оборотно-сальдовые ведомости либо составляются только по синтетическим счетам учета, либо дополняются оборотными ведомостями по аналитическим счетам к каждому синтетическому счету. Проверка учетных записей на синтетических счетах осуществляется по итогам оборотно-сальдовых ведомостей. При этом:

- сальдо на начало периода по дебету счетов должно быть равно сальдо на начало отчетного периода по кредиту счетов бухгалтерского учета;
- обороты за период по дебету должны быть равны оборотам за период по кредиту;
- сальдо на конец периода по дебету счетов должно быть равно сальдо на конец отчетного периода по кредиту счетов бухгалтерского учета.

Отсутствие равенства в какой-либо из названных пар указывает на ошибку в записях или в подсчете записей по счетам. Равенство остатков и оборотов свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

## **Тема 5. Аудиторское заключение**

Содержание темы:

1. [Понятие и структура аудиторского заключения](#)
  2. [Виды аудиторских заключений](#)
  3. [Основные элементы аудиторского заключения и их краткая характеристика](#)
  4. [Отражение в аудиторском заключении событий произошедших после отчетной даты](#)
  5. [Порядок подписания и представления аудиторского заключения](#)
- [Вернуться к оглавлению](#)

### **1. Понятие и структура аудиторского заключения**

Аудиторское заключение – это 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.

Аудиторское заключение представляет собой мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, и никто не может трактовать его как-либо иначе.

Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтер и отчетность в Российской Федерации.

Если аудитор обнаружил, что из-за имущественного и финансового положения экономического субъекта возникают серьезные сомнения в его возможности продолжать свою деятельность и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев, эти сомнения должны быть отражены в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение имеет следующую структуру:

1. Реквизитная часть

2. Вводная часть
3. Аналитическая часть
4. Итоговая часть

Ныне действующая форма аудиторского заключения представляет собой неделимый документ, что является принципиальным отличием ее от ранее действовавшей формы, предусматривавшей наличие в качестве отдельных документов вводной части, аналитической части, заключительной части.

Реквизитная часть аудиторского заключения содержит следующие элементы:

1. Наименование адресата.
2. Следующие сведения об аудиторе:

- организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;

- место нахождения;

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

- номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;

- членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

3. Следующие сведения об аудируемом лице:

- организационно-правовая форма и наименование;

- место нахождения;

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации.

Требования к реквизитной части аудиторского заключения:

- аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров;

- аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и/или договором о проведении аудита; как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

Во вводной части аудиторского заключения содержится перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности с указанием отчетного периода и ее состава.

Здесь же отмечается распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности: экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность отчетности, аудиторская фирма – за высказанное мнение о ее достоверности.

Пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- пояснительной записки.

Аналитическая часть (часть, описывающая объем аудита). В аналитической части аудиторского заключения описывается объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами.

Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская), отчетность не содержит существенных искажений.

В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, описывающей объем аудита:

«Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

В итоговой части (части, содержащей аудиторское мнение) аудиторского заключения выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта. Возможно включение мнения по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В аудиторском заключении указывается дата, когда был завершен аудит. Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской фирмы или уполномоченным

руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия квалификационного аттестата, и заверяется печатью аудиторской организации. Если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, заключение должно быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение, которая датирована, подписана и скреплена печатью проверяемого экономического субъекта. Аудиторское заключение и отчетность брошюруются в единый пакет, прошнуровываются, опечатываются печатью аудитора.

Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и экономическим субъектом, однако и аудитор, и экономический субъект должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой отчетности.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***2. Виды аудиторских заключений***

В аудиторской практике применяются следующие виды аудиторского заключения:

1) аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения;

2) модифицированное аудиторское заключение:

- аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным;

- аудиторское заключение с отрицательным мнением;

- аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.

Безоговорочно положительное мнение должно выражаться аудитором тогда, когда он приходит к заключению о том, что 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 отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

1) факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

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

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

Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение, включив часть, указывающую на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица. Также аудитор должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения, включив часть, указывающую на иную значительную неопределенность, прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например, в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также может модифицировать аудиторское заключение посредством включения (после части с выражением мнения) части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- 1) имеется ограничение объема работы аудитора;
- 2) имеется разногласие с руководством относительно:
  - допустимости выбранной учетной политики;
  - метода ее применения;
  - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Эти обстоятельства могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (далее указываются обстоятельства).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор, выражая любое мнение, кроме безоговорочно положительного, должен четко описать все причины этого мнения в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудлируемое лицо может устанавливать ограничения объема работы аудитора могут (если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства РФ. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством РФ обязанностей аудитора. Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств. Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства РФ или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если же ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно содержать описание этого ограничения и возможных корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

[Вернуться к началу темы](#)

### ***3. Основные элементы аудиторского заключения и их краткая характеристика***

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- название;
- адресат;
- вводный параграф, или введение, включая:
- описание проверенной бухгалтерской отчетности;
- положение об ответственности руководства субъекта и обязанности аудитора;

- параграф, описывающий объем (характер аудиторской проверки), включая:
  - ссылку на международные стандарты аудита или соответствующие национальные стандарты;
  - описание выполненной аудитором работы;
  - параграф, в котором выражено мнение аудитора о бухгалтерской отчетности;
  - дату выдачи аудиторского заключения;
  - адрес аудитора;
  - подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно иметь соответствующее название.

В названии следует использовать слова «независимый аудитор» с той целью, чтобы отличить аудиторское заключение от других отчетов, подготовка которых не требует соблюдения этических требований, установленных для независимого аудитора либо отчетов, составленных должностными лицами субъекта, внутренними аудиторами, советом директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно быть адресовано в соответствии с обстоятельствами договоренности (договором, контрактом) об аудите и местными нормативными актами.

Как правило, аудиторское заключение адресуется акционерам или совету директоров субъекта, бухгалтерская отчетность которого проверяется.

В аудиторском заключении должен быть представлен перечень проверенных форм бухгалтерской отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода.

Аудиторское заключение должно указывать на тот факт, что ответственность за бухгалтерскую отчетность лежит на руководстве субъекта и что обязанность аудитора заключается в выражении его мнения об этой бухгалтерской отчетности на основании проведенной им аудиторской проверки.

Вводный параграф может быть представлен в аудиторском заключении следующим образом:

«Мы провели аудиторскую проверку прилагаемого бухгалтерского баланса компании ABC на 31 декабря 200X года и соответствующих отчетов о финансовых результатах, об изменении капитала, движении денежных средств, пояснительной записки к бухгалтерскому балансу, за год, истекающий в указанную дату. Ответст-

венность за эти бухгалтерские отчеты несет руководство компании. В наши обязанности входит выражение мнения об этой бухгалтерской отчетности на основе проведенной нами аудиторской проверки».

В аудиторском заключении описывается объем аудиторской проверки, а также указывается в соответствии с какими стандартами (международными, национальными) была проведена проверка.

В аудиторском заключении должно содержаться указание о том, что аудиторская проверка была спланирована и проведена с целью обеспечения уверенности в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторское заключение должно содержать указание, что аудиторская проверка включала следующее:

- осуществляемый путем тестирования анализ доказательств, подтверждающих суммы в бухгалтерской отчетности и раскрываемые в ней сведения;
- определение принципов бухгалтерского учета, применяемого при подготовке бухгалтерской отчетности;
- исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством при подготовке бухгалтерской отчетности;
- оценку общего представления бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать подтверждение аудитора относительно того, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

Параграф, описывающий объем аудиторской проверки, может быть представлен в аудиторском заключении следующим образом:

«Мы провели аудиторскую проверку в соответствии с Международными стандартами аудита (или применимыми национальными стандартами). Эти стандарты обязывают нас планировать и проводить аудиторскую проверку таким образом, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудиторская проверка включает осуществляемый путем тестирования анализ доказательств, подтверждающих суммы в бухгалтерской отчетности и раскрываемые в ней сведения. Аудит также включает исследование принципов бухгалтерского учета, применяемых руководством, а также существенных учетных оценок, сделанных руководством, а также оценку общего представления бухгалтерской отчетности. Мы счи-

таем, что проведенная нами аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения».

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное мнение аудитора по поводу того, дает ли бухгалтерская отчетность достоверную и объективную картину (или представлена ли таковая объективно во всех существенных аспектах) в соответствии с основами бухгалтерской отчетности, а также, если это уместно, по поводу соответствия бухгалтерской отчетности законодательным требованиям.

Параграф, содержащий аудиторское мнение, может быть представлен в аудиторском заключении следующим образом:

«По нашему мнению, бухгалтерская отчетность представляет достоверную и объективную картину (или представлена объективно во всех существенных аспектах) финансового положения компании на 31 декабря 200X г., результатов ее хозяйственной деятельности и движения денежных средств за год, закончившийся в эту дату, в соответствии с ..... (и согласно .....).

Термины «дает достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах» являются эквивалентными и указывают на то, что для выражения мнения аудитор рассматривает только те вопросы, которые являются существенными для бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение должно быть датировано числом, когда была завершена аудиторская проверка.

Эта дата указывает на то, что аудитор учел влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение событий и операций, имевшие место до этой даты и известных аудитору.

[Вернуться к началу темы](#)

#### ***4. Отражение в аудиторском заключении событий произошедших после отчетной даты***

У аудитора существуют обязанности выполнения действий после составления аудиторского заключения, которые устанавливает ФПСАД № 10 «События после отчетной даты».

Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения событий, происходящих с даты окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также фак-

тов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

К событиям после отчетной даты относятся:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность (например, признание дебитора банкротом);
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность (например, пожар, наводнение и т.д.).

В соответствии с требованием стандарта аудитор при формировании аудиторского заключения должен выполнить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что все события до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены.

Указанные процедуры аудитор выполняет в дополнение к обычным процедурам как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения:

- анализ методов, установленных руководством организации для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на бухгалтерскую отчетность;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и других органов управления, проводимых после окончания периода;
- выполнение запросов руководству, юристам предприятия;
- изучение последней имеющейся промежуточной отчетности, смет и прогнозов движения денежных средств.

Аудитор должен принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторское заключение. Если аудитору становится известно о событиях, способных существенно повлиять на финансовую отчетность, то он должен выяснить, отражены ли эти события адекватно в бухгалтерской отчетности.

После окончания аудиторской проверки и формирования аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудитор не несет ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. В этот период ответственность за информирование аудитора о фактах, способных повлиять на бух-

галтерскую отчетность, несет руководство организации, поэтому аудитор не обязан выполнять процедуры либо направлять запросы руководству. Но если ему становится известно об этих фактах, то он должен определить, следует ли внести изменения в бухгалтерскую отчетность, и обсудить этот вопрос с руководством.

Если руководство вносит изменения в отчетность, аудитор должен выполнить необходимые в данных условиях аудиторские процедуры и предоставить руководству новое заключение по измененной отчетности, датировав его не ранее, чем дата подписания измененной отчетности. Если же руководство не вносит изменения в бухгалтерскую отчетность, а аудиторское заключение еще не представлено клиенту, то аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение было представлено до даты выявления последующих событий, то аудитор должен уведомить руководство аудируемого лица, что оно не должно предоставлять бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение третьим лицам. Если отчетность уже была передана до даты выявления последующих событий, то следует принять меры, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. В этом случае публикуется информация в соответствующих периодических изданиях по данной ситуации.

[Вернуться к началу темы](#)

## ***5. Порядок подписания и представления аудиторского заключения***

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

Аудиторское заключение должно содержать утверждение о том, что бухгалтерская отчетность была проаудирована аудитором. Аудиторское заключение подписывается:

- руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;

- индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

- бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;
- лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде.

К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

[Вернуться к началу темы](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

### ***Список литературы***

1. Подольский, В. И. Компьютерные информационные системы в аудите [Электронный ресурс]. – Москва : Юнити-Дана, 2015. – 160 с.

2. Ендовицкий, Д. А. Международные стандарты аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. – Москва : Юнити-Дана, 2015.

– 272 с.

3. Аудит [Текст] : учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / под ред. В. И. Подольского. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 744 с.

4. Яковлев, С. Аудит раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с корпоративными стандартами [Электронный ресурс]. – Москва : Лаборатория книги, 2010. – 64 с.

5. Абрамец, М. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами [Электронный ресурс]. – Москва : Лаборатория книги, 2010. – 46 с.

6. Гришин, Н. Г. Аудит учетной политики [Электронный ресурс]. – Москва : Лаборатория книги, 2010. – 58 с.

7. Молчанова, О. В. Аудит внешнеэкономической деятельности [Текст] : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О. В. Молчанова, Е. В. Пронина. – Москва : Финансы и статистика, 2011. – 336 с.

[Вернуться к оглавлению](#)