Международный консорциум «Электронный университет»
Московский государственный университет экономики, статистики и информатики
Евразийский открытый институт

Е. С. Соколова

Основы аудита

Учебно-методический комплекс

Москва, 2008

УДК – 657.6
ББК – 65.053
С – 594

Соколова Е.С. **ОСНОВЫ АУДИТА**: Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2008. – 239 с.

ISBN 978-5-374-00065-8
© Соколова Е. С., 2008
© Евразийский открытый институт, 2008

Содержание

Глава 1. Сущность аудита, его содержание. 5
Глава 2. Регулирование аудиторской деятельности..... 15
Глава 3. Организация подготовки аудиторской проверки 73
Глава 4. Планирование аудиторской проверки 93
Глава 5. Общие методические подходы к аудиторской проверки 101
Глава 6. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита..... 141
Глава 7. Специальные аспекты аудиторской проверки..... 169
Глава 8. Аудиторское заключение 215

ГЛАВА 1

Сущность аудита, его содержание

Аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее – аудируемые лица).

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

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.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Аудиторские организации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (индивидуальные аудиторы), могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

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.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50 процентов кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 75 процентов. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фон-

дом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 № 164-ФЗ);

3) объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения.

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

Аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответствен-

ность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);
6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за

проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

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.

Общие принципы аудита

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных ау-

диторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Объем аудита

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. 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.

Разумная уверенность

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.

Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, 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 подготовки 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.

Ответственность за подготовку и предоставление финансовой (бухгалтерской) отчетности для проведение аудита

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

ГЛАВА 2

Регулирование аудиторской деятельности

Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
4) 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 аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и Федеральному закону «Об аудиторской деятельности».

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;
2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передавать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

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

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
2) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;
3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;
2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
4) оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам;
6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Аудиторская тайна

1. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.
2. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

3. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности (далее – уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.
4. В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании настоящего Федерального закона и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности

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

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

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

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.

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

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Цели международных стандартов аудита

Международные стандарты аудита призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

В то же время, Международные стандарты аудита не отменяют национальные положения, существующие в ряде стран мировой экономики.

Так, например, в Англии, Канаде, США и Швеции существуют свои национальные стандарты. Однако требования МСА в этих странах все-таки принимаются к сведению в практической деятельности.

В ряде государств, в том числе и в России, МСА принимаются за основу при разработках своих национальных регламентирующих документов.

Кроме того, существуют государства (Кипр, Нигерия и др.), где МСА приняты в качестве национальных.

Потребность в международных стандартах аудита возрастает с каждым годом, так как в мире существует тенденция интеграции стран со своими национальными системами бухгалтерского учета и своей бухгалтерской (финансовой) отчетностью в мировую экономику.

Следует однако отметить, что МСА должны применяться только к существенным аспектам. При этом, в ряде случаев, мировая практика допускает возможность отступления от них с целью достижения наибольшей эффективности аудиторской

проверки. В этом случае аудитор, посчитавший возможность такого отступления, обязан обосновать его.

Разработкой Международных стандартов аудита в настоящее время занимается Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который является постоянным комитетом в рамках Совета Международной федерации бухгалтеров.

Данный Комитет преследует практически две основные цели:

- поднять уровень профессионализма аудиторов в странах, где он ниже общемирового;
- гармонизировать национальные правила и иные нормативные документы в области аудита с целью предоставления высококачественных услуг для всего мирового сообщества.

Основные факторы, влияющие на разработку международных стандартов аудита

Принятие различных экономических решений основано, главным образом, на использовании для этих целей достоверной бухгалтерской (финансовой) информации.

Бухгалтерская (финансовая) информация формируется и представляется различным заинтересованным в ней пользователям ежегодно в виде установленных форм отчетности.

Таким образом, основная масса заинтересованных пользователей опирается на бухгалтерскую (финансовую) отчетность как на основной источник информационного потока, так как они не имеют возможности получать дополнительную информацию как о самом экономическом субъекте, так и о различных аспектах его финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того вышеуказанную информацию заинтересованным пользователям приходится принимать за достоверную, ибо, по тем же причинам, они не могут удостовериться в ее полной достоверности даже по основным, но весьма существенным для принятия решений аспектам.

По этой причине у заинтересованных пользователей возникает потребность в услугах высокопрофессиональных

независимых аудиторов, которые по роду своей деятельности являются, можно сказать, посредниками между экономическим субъектом и заинтересованными в достоверной информации о нем пользователями.

Так как аудит является высокоинтелектульной деятельностью человека, то ему присуща определенная степень субъективности как в выражении своего мнения по вопросам достоверности бухгалтерской (финансовой) информации, так и по вопросам проверки этой достоверности.

Известно, что для формирования своего мнения о достоверности аудитор собирает достаточные и уместные аудиторские доказательства. Аудиторское мнение повышает степень доверия к бухгалтерской (финансовой) отчетности через выражение высокого, хотя и не всегда абсолютного уровня уверенности.

Достижение абсолютной уверенности невозможно по причине наличия таких факторов, как те или иные ограничения, присущие любой системе бухгалтерского учета, а также внутреннего контроля, применение тестирования, применение тех или иных доказательств, которые являются в большинстве своем убедительными, нежели окончательными, и многое другое.

В связи с вышеизложенным, критерием для определения качества аудиторских услуг, а также для единства организации, порядка и оформления результатов служат стандарты, позволяющие как аудитору, так и заинтересованному в его услугах пользователю быть уверенным, что не будет подтверждена заведомо недостоверная информация, а сама аудиторская проверка будет проведена добросовестно.

Внутренние факторы, влияющие на развитие МСА

Процесс концентрации мирового капитала, а также непрерывный процесс слияния в сфере аудиторских услуг, проводимый с целью обеспечения возможности предоставления более широкого спектра услуг в области аудита, бухгалтерского учета, консультаций в области инвестиций менеджмента, маркетинга, финансового анализа и управленческого учета, оказывает весьма значительное влияние на процесс унификации стандартов аудита, а также методик его проведения.

Именно этот непрерывно продолжающийся процесс ведет к единству стратегии, методологии аудита, а также выработки единых критериев качества, то есть общепризнанных стандартов.

Внешние факторы, влияющие на развитие МСА

В настоящее время, в силу усиления интеграционного процесса стран мирового сообщества, возрастает роль процесса гармонизации национальных систем бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что национальные требования точнее и полнее охватывают специфику экономических отношений и традиции отдельного государства, развитие внешнеэкономических связей государств, а также широкая инвестиционная политика постоянно требуют разработки единых подходов к формированию результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения как внутренних, так и международных экономических субъектов.

Только на основе единства методических подходов, унификации применяемых моделей учета возможно формирование и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, понятной и при этом одинаково трактуемой квалифицированными пользователями различных стран мирового сообщества.

Впервые международные стандарты учета и отчетности стали разрабатывать исходя из потребностей транснациональных компаний.

Имея дочерние предприятия, филиалы и представительства на территории различных государств с неодинаковым уровнем экономического развития, такие корпорации столкнулись с существенными различиями в порядке ведения бухгалтерского учета, налоговом законодательстве, оценке средств и формирования отчетности.

В большинстве случаев на практике приходилось, а порой приходится и сейчас, вести две бухгалтерии, что, в значительной мере, затрудняло определение финансовых результатов деятельности и составление сводных годовых отчетов по корпорации в целом.

Несопоставимость результативных показателей бухгалтерских (финансовых) отчетов и недостаточная их прозрачность не позволяли выявлять истинное финансовое положение партнеров различных стран, что, в свою очередь, приводило к значительным потерям и даже краху дочерних предприятий, филиалов и представительств и наносило значительный урон самой корпорации.

Исходя из вышеизложенного назрела необходимость наведения порядка в формировании финансовых показателей экономических субъектов на основе обобщенных проектов национальных положений и правил, регламентирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В то же время, являясь высокоинтеллектуальной отраслью сферы услуг, аудит развивается в тесной взаимосвязи основных направлений развития этой области.

Известно, что аудиторские услуги по традиции носят международный характер. Однако до настоящего времени, существует еще стремление национальных профессиональных аудиторских организаций не допустить на внутренний рынок международные аудиторские организации и, как следствие этого, установление различных барьеров на пути проникновения международных правил и требований к организации и проведению аудита.

Снятие таких ограничений, а также все вышеизложенное требует объективной необходимости в выработке единых «правил игры», регулирующих все существенные аспекты аудита.

Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке современной базы международного аудита

Согласно параграфу 2 Конституции Международной федерации бухгалтеров (МФБ) установлено, что ее миссия заключается во «всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизирован-

ными стандартами с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества». По этой причине при Совете МФБ был сформирован Комитет международной аудиторской практики (КМАП), который от лица Совета МФБ осуществляет разработку и публикацию стандартов и положений аудита и сопутствующих услуг.

Для обеспечения того, чтобы в разработке международных нормативных актов аудита учитывалась все широта мнений и подходов мирового сообщества, в состав подкомитетов КМАП входят представители стран как членов МФБ, так и не являющихся таковыми. В результате такого объединения КМАП способен уделить особое внимание национальным нормативным актам, их особенностям, что, в свою очередь, позволяет учитывать полученную информацию при разработке Международных стандартов аудита, предназначенных для принятия на международном уровне.

Процесс разработки международных стандартов и положений аудита и сопутствующих услуг заключается в следующем:

- КМАП отбирает определенные темы для подробного из изучения подкомитетами, созданными именно для этой цели;
- КМАП делегирует подкомитетам обязательства по предварительной подготовке и разработке проектов стандартов и положений аудита;
- подкомитет изучает предварительную информацию, состоящую из положений, рекомендаций, а также нормативных актов изданных в странах, являющихся членами МФБ, а также региональными и иными профессиональными организациями;
- подкомитет готовит проект стандарта или положения и передает его на рассмотрение КМАП;
- при утверждении нормативов КМАП данный проект передается на рассмотрение всем членам МФБ, а также международным организациям, не являющимся членами МФБ, но заинтересованным в принятии этих стандартов;

– полученные комментарии и предложения рассматриваются в КМАП и вносятся необходимые коррективы и изменения.

Следует особо отметить, что кворум для этого составляет 10 членов комитета. Причем необходимым условием является то, чтобы нормативные документы (стандарты, проекты и положения) были утверждены тремя четвертями голосов, присутствующих на заседании членов КМАП, при условии, что в поддержку подано не менее десяти голосов.

И, наконец, утвержденный вышеуказанным образом документ выпускается в качестве итогового и вступает в действие после публикации его Международной федерацией бухгалтеров на английском языке.

Концептуальная основа международных стандартов аудита и сопутствующих услуг

Рассмотренная краткая характеристика основных групп Международных стандартов аудита и сопутствующих услуг не позволяет понять общую концептуальную основу, в рамках которой разрабатываются МСА в отношении услуг, представляемых аудиторами мирового сообщества.

1) *Согласно предлагаемой концептуальной основе проведены границы между собственно аудитом и сопутствующими услугами*.

К сопутствующим аудиту услугам в данном случае относят:

– обзоры;
– согласованные процедуры;
– подготовку финансовой информации.

Обзор финансовой отчетности предполагает, что в результате проведенного опроса и аналитических процедур, не предоставляющих в полном объеме доказательств необходимых для проведения аудиторской проверки, аудитор, пытаясь охватить все существенные аспекты, может установить, что существует ряд признаков, позволяющих считать, что сфор-

мированная финансовая отчетность не соответствует требованиям либо Международных стандартов финансовой отчетности, либо национальных стандартов, либо иных установленных для этих целей нормативных положений.

Под *согласованными процедурами* понимается проведение аудитором процедур, оговоренных им с экономическим субъектом и любыми заинтересованными в них третьими лицами. При этом аудитор предоставляет отчет о фактических выводах, получатели отчета обязаны самостоятельно сделать по полученным данным выводы.

И, наконец, под *подготовкой финансовой информации* подразумевается сбор, классификация и обобщение финансовой информации в удобную и понятную форму, осуществляемые профессиональным практикующим бухгалтером, без подтверждения ее достоверности.

Предложенная концептуальная основа не включает услуги, связанные с:

- налогообложением;
- консультированием;
- рекомендациями по бухгалтерскому учету;
- рекомендациями по финансовым вопросам.

При этом следует отметить, что оказание сопутствующих услуг в виде согласованных процедур и подготовки финансовой информации не предполагает, что аудитор обязан выразить уверенность.

Под *уверенностью* в данном случае подразумевается выражение аудитором мнения в отношении утверждений, предоставленных одним экономическим субъектом и предназначенных для использования другим экономическим субъектом.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности **«ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА»** используются понятия, которые означают следующее:

- «руководитель аудиторской проверки» – аудитор, несущий основную ответственность за проведение аудита;
- «работники» – руководящие сотрудники и иные специалисты, участвующие в аудиторской деятельности

аудиторской организации (индивидуального аудитора), а также в оказании сопутствующих аудиту услуг;

- «ассистенты аудитора» – сотрудники, участвующие в проведении аудита и не являющиеся аудиторами.

Требования по обеспечению качества аудита

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с иными документами.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), зависят от таких факторов, как объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица, а также от факторов, связанных с соотношением затрат и выгод, в связи с чем методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), и объем документации будут меняться.

Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита представлены в приложении к настоящему правилу (стандарту) аудиторской деятельности. Они являются обязательными к исполнению всеми аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами).

Общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита, которые устанавливаются аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), должны предусматривать следующее:

а) работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) должны придерживаться принципов не-

зависимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;

б) работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) должны владеть надлежащими навыками и придерживаться их, а также обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью;

в) проведение аудита поручается работникам, имеющим специальную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях;

г) необходимо в достаточной мере направлять работу работников, осуществлять текущий контроль на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества;

д) в случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;

е) необходимо постоянно проводить работу как с потенциальными, так и с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжении сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица;

ж) необходимо проводить регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита.

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита необходимо довести до сведения работников аудиторской организации (индивидуального аудитора) так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

Требования по обеспечению внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки

Руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки.

Руководитель аудиторской проверки анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

Любое поручение должно даваться ассистентам аудитора таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудиторской проверки четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур.

При этом работники могут быть информированы о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита, а также смета затрат времени и общий план аудита являются важным средством для доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Во время проведения аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны:

а) осуществлять контроль за ходом аудита, с тем чтобы определить: обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий; понимают ли ассистенты аудитора указания по проведению аудита; выполняет-

ся ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;

б) получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения аудита, осуществлять оценку их важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита;

в) устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна проверяться работниками, имеющими, по крайней мере, равный уровень компетентности, по следующим вопросам:

а) была ли работа выполнена в соответствии с программой аудита;

б) были ли выполненная работа и полученные результаты надлежащим образом документально оформлены;

в) были ли все важные аспекты аудита урегулированы и отражены в аудиторских выводах;

г) были ли достигнуты цели аудиторских процедур;

д) соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

Необходимо своевременно проверять следующее:

а) общий план и программу аудита;

б) оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;

в) документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;

г) финансовую (бухгалтерскую) отчетность, предлагаемые поправки и аудиторское заключение.

Проверка работы по проведению аудита может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы работники, не участвующие в данной аудиторской проверке, выполнили дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Принципы и процедуры внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором)

Профессиональные требования

Принципы

Работник аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

Конкретные процедуры

1. Назначить отдельное лицо или группу лиц для осуществления руководства проведением конкретных процедур и разрешения вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, для чего:

а) определить обстоятельства, при которых было бы уместным документальное оформление принятых решений в отношении вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности;

б) требовать проведения необходимых профессиональных консультаций.

2. Доводить до сведения работников цели и процедуры, применяемые в отношении принципов независимости, чест-

ности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, для чего:

а) информировать работников об общих целях и конкретных процедурах, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также о том, что они должны знать эти цели и процедуры;

б) придавать особое значение независимости мышления в процессе обучения работников, а также в процессе контроля в ходе аудита;

в) своевременно информировать работников о тех аудируемых лицах, по отношению к которым должны выполняться требования независимости, в том числе:

- составить и вести список аудируемых лиц, лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, и других лиц (аффилированных, ассоциированных и т.д.);
- предоставить указанный список работникам, которым он будет необходим для определения ими своей независимости;
- установить процедуры по уведомлению работников об изменениях, внесенных в список.

3. Осуществлять регулярное наблюдение за соблюдением общих целей и конкретных процедур в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, определяемых в соответствии с кодексом профессиональной этики аудиторов, для чего:

а) обеспечить представление ежегодно работниками письменных заявлений, подтверждающих, что:

- работники ознакомлены с общими целями и конкретными процедурами, применяемыми аудиторской организацией (индивидуальным аудитором);
- запрещенные инвестиции не осуществляются и не осуществлялись в течение определенного периода;
- не существует запрещенных отношений и не осуществлялись операции, не соответствующие прин-

ципам аудиторской организации (индивидуального аудитора);

б) возложить ответственность за разрешение каких-либо исключительных ситуаций на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

в) возложить ответственность за получение письменных заявлений и проведение анализа на предмет полноты документации, подтверждающей соблюдение принципа независимости, на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

г) периодически анализировать взаимоотношения аудиторской организации (индивидуального аудитора) с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, с целью выявления тех случаев, которые наносят ущерб независимости или содержат признаки нанесения такого ущерба;

д) разработать процедуры, направленные на разрешение этических конфликтов и снижение (устранение) риска потери независимости;

е) проводить процедуры, предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) смену руководителя и ведущих работников, осуществляющих аудиторскую проверку одного и того же лица.

Профессиональная компетентность

Принципы

Персонал аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен состоять из работников, знающих требования законодательства Российской Федерации, а при необходимости и других государств, и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими своих обязанностей с должной тщательностью. Необходимо в соответствии с требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

обеспечить наличие в штате аудиторской организации определенного минимального количества работников, имеющих квалификационные аттестаты аудитора.

Конкретные процедуры

1. Реализовывать программу, разработанную аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) для привлечения квалифицированных работников, путем планирования потребностей в работниках, определения целей найма на работу и установления квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров, для чего:

а) определять потребность в работниках всех уровней, устанавливать количественные показатели для найма исходя из состава текущих аудируемых лиц и лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, ожидаемого развития аудиторской организации и увольнения работников;

б) разработать программу найма работников, которая предусматривает:
   - установление направлений поиска потенциальных работников;
   - методы установления контактов с потенциальными работниками;
   - методы привлечения потенциальных работников и ознакомления их с деятельностью аудиторской организации (индивидуального аудитора);
   - методы оценки и отбора потенциальных работников с целью направления им предложений о найме на работу;

в) информировать лиц, занимающихся вопросами найма, о потребностях в работниках и целях найма;

г) возложить на уполномоченных лиц ответственность за решение кадровых вопросов;

д) проводить анализ эффективности реализации программы найма на работу, в том числе:

- проводить периодически проверку выполнения программы найма для определения того, соблюдаются ли цели и методы найма квалифицированных работников;
- проверять периодически результаты найма с целью определения того, удовлетворяется ли потребность в работниках.

2. Установить квалификационные требования и разработать методические рекомендации для оценки потенциальных работников всех уровней, для чего:

а) определить качества, которыми должен обладать работник (интеллект, порядочность, честность и профессиональные способности);

б) определить профессиональные достижения и опыт, необходимые как для начинающих, так и для опытных работников (образование, служебный и профессиональный рост, опыт работы);

в) разработать методические рекомендации по найму работников в следующих ситуациях:
   - прием на работу лиц, состоящих в родственных отношениях с работниками аудиторской организации (индивидуального аудитора) или аудируемыми лицами;
   - повторный прием на работу лиц, ранее работавших в этой же аудиторской организации (у индивидуального аудитора);
   - прием на работу работников аудируемого лица;
   - прием на работу лиц, у которых возникает риск нарушения
   - принципа независимости в отношении аудируемых лиц;

г) собрать биографические данные и документы, подтверждающие квалификацию лиц, принимаемых на работу, в том числе:
   - получить анкетные сведения;
   - принять заявление о приеме на работу;

- провести собеседование;
- получить сведения об образовании;
- принять к сведению личные отзывы о заявителе;
- изучить рекомендательные письма от прежних работодателей;

д) определить квалификацию принятых работников, в том числе нанятых не по обычным каналам найма (например, поступление на работу в качестве руководящего сотрудника среднего звена или в результате приобретения или слияния организаций), для того, чтобы оценить, отвечают ли они требованиям аудиторской организации (индивидуального аудитора).

3. Ознакомить лиц, подавших заявление о приеме на работу, и принятых работников с целями и процедурами, применяемыми аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), имеющими к ним отношение, для чего:

а) использовать брошюры или другие способы распространения информации;
б) составить справочник, в котором излагаются цели и методы работы, для распространения среди работников;
в) проводить ознакомительные мероприятия для принятых работников.

4. Подготовить методические рекомендации и требования по непрерывному профессиональному образованию и довести их до сведения работников, для чего:

а) возложить ответственность за профессиональный рост работников на лицо или группу лиц, имеющих соответствующие полномочия;
б) обеспечить проверку квалифицированными специалистами разработанных аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) методических рекомендаций (учебных программ);
в) предоставить принятым работникам для ознакомления сведения о деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), в том числе:

- подготовить для принятых работников информационные материалы об их профессиональных обязанностях и правах;
- назначить работника, ответственного за проведение собраний, на которых разъяснялись бы профессиональные обязанности и цели деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора);

г) определить требования по непрерывному профессиональному обучению работников, в том числе:
- рассмотреть требования законодательства Российской Федерации, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и профессиональных аудиторских объединений при установлении требований аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- поощрять участие работников во внешних программах непрерывного профессионального обучения, включая курсы самостоятельного обучения;
- поощрять участие работников в деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, рассмотреть вопрос о полной или частичной оплате аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) соответствующих членских взносов и расходов;
- поощрять привлечение персонала к работе в аудиторских профессиональных советах и комиссиях, подготовке публикаций и участию в других профессиональных мероприятиях;

д) проводить анализ программ непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации работников и вести соответствующие записи, в том числе:
- периодически проверять документы по учету участия работников в указанных программах, чтобы определить соответствие такого участия требованиям аудиторской организации (индивидуального аудитора);

- периодически проверять отчеты об оценке и другие документы по учету участия, подготовленные в связи с программами непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации, с тем чтобы определить, насколько эффективно выполняются программы и способствуют ли они осуществлению задач аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- при необходимости рассмотреть вопрос о подготовке новой программы, пересмотре или прекращении реализации неэффективных программ.

5. Предоставлять работникам информацию о новшествах и изменениях профессиональных регламентирующих документов и материалов, в которых изложены цели и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также поощрять работников к самостоятельному повышению квалификации, для чего:

а) обеспечивать работников профессиональной литературой, информирующей о новшествах в области профессиональных регламентирующих документов, в том числе:
   - материалами общего характера, например нормативными актами по вопросам бухгалтерского учета и аудита и другим направлениям;
   - справочниками, содержащими информацию о целях и процедурах, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), при этом справочники следует периодически обновлять в соответствии с последними нововведениями и меняющимися условиями;

б) разработать или приобрести материалы для учебных программ, реализуемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), а также произвести отбор преподавателей, в том числе:
   - сформулировать цели учебных программ и требования к уровню образования и (или) опыту работы для участия в этих программах;

- обеспечить привлечение преподавателей с квалификацией, соответствующей как содержанию учебных программ, так и методике преподавания;
- предоставить участникам учебных программ возможность оценить содержание программ и преподавателей;
- предоставить преподавателям возможность оценить содержание учебных программ и уровень их участников;
- обновлять по мере необходимости учебные программы с учетом последних достижений, меняющихся условий и отчетов об оценке программ;
- обеспечить создание библиотеки или других информационных средств, содержащих необходимые нормативные акты и другие материалы по профессиональным вопросам.

6. По мере необходимости реализовать учебные программы, обеспечивающие потребность аудиторской организации (индивидуального аудитора) в работниках, обладающих специальными знаниями, для чего:

а) реализовывать программы по развитию и поддержанию надлежащего уровня компетентности работников в специализированных отраслях и областях, в том числе в вопросах компьютеризированного аудита и методах статистической выборки;

б) поощрять участие работников во внешних программах обучения, встречах и конференциях с целью приобретения экспертных знаний в сфере профессиональной деятельности, а также знаний в отдельных отраслях;

в) поощрять членство и участие в общественных организациях, имеющих отношение к специализированным областям и отраслям;

г) обеспечить работников технической литературой по специализированным областям и отраслям.

7. Определить квалификационные характеристики для различных уровней ответственности в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), для чего:

а) подготовить методические рекомендации с описанием обязанностей работников каждого уровня, ожидаемых результатов деятельности и квалификационных характеристик, необходимых для повышения в должности, включая:
   - наименование должности и связанные с ней обязанности;
   - опыт работы (который может быть выражен в виде стажа), необходимый для продвижения на следующий уровень;

б) определить критерии, которые будут приниматься во внимание при оценке результатов индивидуальной работы и профессионального уровня, в том числе:
   - знания в профессиональной сфере;
   - способность осуществлять анализ и выносить профессиональные субъективные суждения;
   - навыки общения;
   - способности лидерства и преподавательские способности;
   - установление взаимоотношений с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги;
   - личное отношение к работе и профессиональная манера поведения (характер, интеллект, мотивация и наличие стремления к профессиональному росту);
   - аудиторская квалификация, необходимая для повышения до уровня, позволяющего выполнять контрольные функции;

в) использовать справочник и другие информационные средства с целью доведения до сведения работников информации о процедурах повышения в должности.

8. Оценивать работу работников и доводить до их сведения результаты оценки, для чего:

а) собирать информацию о работе работников и проводить ее оценку, в том числе:

- определить ответственных за проведение оценки, а также требования по каждому уровню с указанием ответственных за подготовку оценочных листов и срока их подготовки;
- информировать работников о задачах оценки их работы;
- применять для оценки работы оценочные листы, которые могут быть стандартизированы;
- проводить обсуждение оценки работы вместе с лицом, подвергнутым оценке;
- требовать, чтобы начальник работника, проводившего оценку, проверил результаты оценки;
- проверить оценочные листы на предмет того, чтобы работники оценивались не своими начальниками;
- проверять, чтобы оценка работы проводилась своевременно;
- вести персональные дела работников, содержащие документацию, связанную с оценкой их работы;

б) периодически консультировать работников как в отношении их успехов, так и в отношении возможностей их служебного роста, в том числе:

— периодически проводить совместно с работниками оценку их работы, включая оценку их успехов, результатов деятельности, будущих целей аудиторской организации (индивидуального аудитора) и каждого работника, возможности служебного роста;

— периодически оценивать руководителей аудиторской организации на основе оценки, данной вышестоящими или равными по служебному положению работниками, и консультировать их на предмет наличия у них квалификации, необходимой для выполнения соответствующих обязанностей;

— периодически пересматривать систему оценки работы и проводить последующие консультации с целью удостовериться в том, что:

  • процедуры оценки работы и ведения документации осуществляются своевременно;

- требования, установленные для продвижения по службе, соблюдаются;
- решения, принимаемые в отношении работников, соответствуют результатам оценки их работы;
- работа более высокого качества получает соответствующее признание.

9. Назначить лиц, ответственных за принятие решений о повышении работников в должности, для чего:

а) возложить на назначенных лиц ответственность за принятие решений о повышении в должности или приостановке повышения, за проведение собеседований по оценке работы с лицами, рекомендованными к повышению в должности, за документальное оформление результатов собеседования и ведение надлежащей документации;

б) проводить при принятии решений о повышении в должности оценку получаемых данных, уделяя надлежащее внимание качеству выполняемой работы;

в) периодически изучать опыт продвижения по службе работников с целью удостовериться в том, что работникам, соответствующим установленным критериям, поручается выполнение более ответственной работы.

Поручение заданий

Принципы

Аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, а также отвечающим критерию независимости.

Конкретные процедуры

1. Изложить подход аудиторской организации (индивидуального аудитора) к поручению заданий, включая планирование общих потребностей аудиторской организации (индивидуального аудитора) и отдельных ее подразделений, а также меры, предпринимаемые с целью достижения баланса в

отношении потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников, в том числе:

а) определять потребность в кадрах как аудиторской организации в целом, так и ее отдельных подразделений;
б) своевременно определять потребность в работниках в связи с отдельными аудиторскими проверками;
в) определять затраты времени на проведение аудиторских проверок для установления потребности в работниках и составления графика аудиторской работы;
г) учитывать следующие факторы для достижения баланса с точки зрения потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников:
   – объем и степень сложности аудита;
   – наличие работников;
   – необходимость в специальных знаниях;
   – временные рамки планируемой работы;
   – преемственность в работе и периодическая ротация кадров;
   – возможность обучения работников на рабочем месте.

2. Назначить лицо или лиц, ответственных за назначение работников для проведения аудиторских проверок, для чего:

а) учитывать при назначении отдельных лиц:
   – требования к работникам и сроку выполнения работы при проведении конкретного аудита;
   – оценку квалификации работников с точки зрения опыта, занимаемой должности, образования и специальных экспертных знаний;
   – планируемый уровень контроля и участия работников, выполняющих контрольные функции;
   – предполагаемое время, которым располагают работники, назначенные для проведения аудита;
   – ситуации, когда возможно возникновение проблем, связанных с нарушением принципа независимости и конфликтом интересов, например назначение

работника для проведения аудита лица, являвшегося прежде его работодателем или являющегося работодателем родственника работника аудиторской организации (индивидуального аудитора);

б) при назначении работников следует уделять должное внимание преемственности и ротации кадров в целях рационального проведения аудита, а также учитывать возможность привлечения других работников, имеющих различный уровень подготовки и опыт работы.

3. Обеспечить утверждение графика проведения аудита и назначений работников для проведения аудита, для чего:

а) предоставить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) в случае необходимости для проверки и утверждения список работников, назначенных для проведения аудита, с указанием их квалификации;

б) принять во внимание опыт и профессиональную подготовку работников исходя из сложности аудита и других требований к нему, а также определить необходимый уровень контроля.

Контрольные полномочия

Принципы

Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно.

Конкретные процедуры

1. Предусмотреть процедуры для планирования аудита, для чего:

а) назначить лицо, ответственное за планирование аудита, привлечь к процессу планирования работников, назначенных для проведения аудита;

б) подготовить справочную информацию об аудируемом лице или проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок, а также внести соответствующие корректировки в процесс планирования аудита с учетом изменившихся обстоятельств;
в) определить вопросы, которые необходимо отразить в общем плане и программе аудита, в том числе:
   – составление предполагаемых программ работы по отдельным направлениям проверки;
   – определение потребности в работниках и в их специальных знаниях;
   – предварительное определение срока, необходимого для проведения аудита;
   – анализ текущих экономических условий, влияющих на аудируемое лицо или сферу его деятельности, и их возможное влияние на проведение аудита;
г) провести анализ факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора) и на работников, участвующих в проведении аудита.

2. Предусмотреть процедуры для поддержания стандартов качества аудиторской организации (индивидуального аудитора) при выполнении аудиторской работы, для чего:
а) обеспечить достаточный контроль на всех административных уровнях, принимая во внимание подготовку, способности и опыт работников;
б) составить методические указания в отношении формы и содержания рабочих документов;
в) использовать стандартизированные формы, контрольные перечни и вопросники в той мере, в какой это будет необходимо для проведения аудита;
г) предусмотреть методы решения вопросов, связанных с различиями в профессиональных суждениях работников, привлеченных к проведению аудита.

3. Предоставлять работникам возможность обучения на рабочем месте в процессе проведения аудита, для чего:

а) придавать особое значение обучению на рабочем месте, являющемуся важной частью профессиональной подготовки каждого работника, в том числе:
   – обсуждать с ассистентами аудиторов взаимосвязь выполняемой ими работы с аудитом в целом;
   – привлекать ассистентов аудиторов к выполнению как можно большего объема работы, связанной с аудитом, при условии обеспечения надлежащего контроля за качеством их работы;
б) придавать особое значение навыкам управления кадрами и включать данные вопросы в учебные программы;
в) стимулировать работников к обучению и повышению квалификации;
г) проводить анализ выполненных поручений для определения того, что работники:
   – отвечают требованиям в отношении опыта работы, установленным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, и профессиональными аудиторскими объединениями;
   – приобретают опыт в различных областях аудита и различных отраслях экономики;
   – выполняют работу, находясь в подчинении различных руководящих работников.

Консультирование

Принципы

В случае необходимости в аудиторской организации (у индивидуального аудитора) либо вне ее следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями.

Конкретные процедуры

1. Определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять работников к получению консультаций и использованию необходимых источников в случае возникновения сложных или необычных проблем, для чего:

а) информировать работников о процедурах проведения консультаций;

б) определить области аудита и особые ситуации, требующие проведения консультаций, включая:
   - применение новых нормативных правовых актов;
   - отрасли, где существуют особые требования к ведению;
   - бухгалтерского учета, проведению аудита либо составлению финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;
   - возникновение проблем в области практики проведения аудита;
   - требования по представлению документов, установленные органами государственной власти Российской Федерации, иностранных государств;

в) обеспечивать доступ к справочным материалам и авторитетным источникам, в том числе:
   - определить в каждом подразделении аудиторской организации лиц, ответственных за работу библиотеки справочной литературы;
   - хранить справочники и издавать документы, в том числе имеющие отношение к специализированным отраслям и областям;
   - заключать по мере необходимости соглашения с другими организациями и лицами с целью пополнения информационных ресурсов;
   - обращаться с вопросами в соответствующие подразделения профессиональных аудиторских объединений, созданные для их разъяснения;

г) определить ситуации, создающие угрозу независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора) и их работников и требующие проведения консультаций и выработки мер, направленных на снижение (устранение) риска утраты независимости.

2. Назначать компетентных работников и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций, для чего:

а) назначать работников, ответственных за представление документов в органы государственной власти;

б) назначать работников, специализирующихся по определенным отраслям;

в) информировать работников об уровне полномочий в процессе выработки ими единого мнения и о процедурах для разрешения разногласий.

3. Определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, для чего:

а) информировать работников об объеме необходимой документации и об ответственности за ее подготовку;

б) определить случаи, требующие сохранения документации после проведения консультации;

в) сохранять документацию по результатам консультаций в качестве справочного материала и для исследовательских целей.

Работа с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги

Принципы

Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных аудируемых лиц и лиц, которым могут быть оказаны сопутствующие аудиту услуги, и анализ работы с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжения сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального ау-

дитора), ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица и лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги.

Конкретные процедуры

1. Установить методы оценки потенциальных аудируемых лиц, для чего:

а) исходить из того, что оценка включает в себя:
- получение и просмотр имеющейся финансовой (бухгалтерской) отчетности потенциального аудируемого лица, например годовых отчетов, промежуточных отчетов и налоговых деклараций;
- получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному аудируемому лицу, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого аудируемого лица. Вопросы могут быть адресованы сотрудникам банка, юристам, обслуживающим данное лицо, и другим представителям финансовых и деловых кругов;
- анализ контактов с предшествующим аудитором. Опрос может включать вопросы, касающиеся фактов, имеющих отношение к честности руководства, разногласиям с руководством в связи с учетной политикой, аудиторскими процедурами или другими важными проблемами, а также вопросы, касающиеся мнения предшествующего аудитора о причинах замены аудиторов;
- рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что аудиторская организация (индивидуальный аудитор) отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;
- оценку независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора) и их способности оказать услуги предполагаемому аудируемому лицу, включая оценку потребности в знаниях соответст-

вующей отрасли, а также в работниках, оценку ситуаций, оказывающих влияние на независимость, согласно кодексу профессиональной этики аудиторов;
- установление того факта, что заключение договора с клиентом не будет нарушать кодекс профессиональной этики аудиторов;

б) назначить лицо или группу лиц соответствующего уровня для оценки полученной информации о предполагаемом аудируемом лице и решения вопроса о сотрудничестве с ним, в том числе:
- рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не желают принять или могут принять только на определенных условиях;
- обеспечить документальное оформление сделанных выводов;
- установить процедуры проверки факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора), и лиц, назначаемых для участия в данной проверке;

в) информировать соответствующих работников о процедурах сотрудничества с аудируемыми лицами;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение и контроль соблюдения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении сотрудничества с аудируемыми лицами.

2. Оценить аудируемое лицо в случае наступления определенных событий с целью принятия решения о том, следует ли продолжать отношения с ним, для чего:

а) определить наступление такого события, включая:
- истечение какого-либо периода времени;
- значительное изменение, касающееся одного или нескольких из указанных факторов: руководящий состав, структура собственности, юридические консультанты, финансовое положение, результат участия в судебном процессе, объем задания, характер

деятельности аудируемого лица, наличие обстоятельств, которые могли бы побудить аудиторскую организацию (индивидуального аудитора) к отказу от сотрудничества с аудируемым лицом, если бы такие обстоятельства существовали во время первоначального принятия решения о сотрудничестве, истечение установленного срока работы руководителя аудиторской проверки и ведущих работников с одним и тем же аудируемым лицом, факторы, оказывающие влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора) и работников, принимающих участие в аудите;

б) назначить лицо или группу лиц для оценки полученной информации и принятия решения о продолжении работы с аудируемым лицом, в том числе:
   - рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудитор не будет продолжать выполнять или будет продолжать выполнять только на определенных условиях;
   - обеспечить документальное оформление сделанных выводов;

в) информировать работников о процедурах сохранения сотрудничества с аудируемым лицом;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение сохранения сотрудничества с аудируемым лицом, и обеспечить соответствующий контроль.

Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества

Принципы

Необходимо постоянно осуществлять наблюдение за уровнем эффективности принятых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) процедур внутреннего контроля качества.

Конкретные процедуры

1. Определить объем и содержание программы аудиторской организации (индивидуального аудитора) по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества, для чего:

а) установить процедуры, необходимые для обеспечения разумной уверенности в том, что цель и процедуры внутреннего контроля качества аудиторской организации (индивидуального аудитора) являются эффективными, в том числе:
   - определить цели, подготовить инструкции и программы проверки, используемые при наблюдении;
   - подготовить методические указания в отношении объема работ и критериев отбора аудиторских заданий, подлежащих обзорной проверке;
   - определить периодичность и сроки проведения мероприятий в ходе осуществления наблюдения;
   - установить методы разрешения разногласий, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за проведение проверки, работниками, участвующими в выполнении аудиторского задания, или руководящими работниками;

б) установить уровень компетентности работников, которые будут участвовать в наблюдении, и способы их отбора, в том числе:
   - определить критерии отбора, включая уровень ответственности работников и требования к наличию специальных знаний;
   - определить лиц, ответственных за отбор работников;

в) проводить наблюдение, в том числе:
   - проверять соблюдение принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора);
   - выборочно проверять аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам, применяемым

аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении внутреннего контроля качества аудита.

2. Сообщить об установленных фактах соответствующим представителям руководства аудиторской организации (индивидуальному аудитору), обеспечить планирование и осуществление мероприятий по наблюдению, а также общую проверку системы внутреннего контроля качества в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), для чего:

а) обсудить факты с соответствующими работниками;
б) обсудить выводы, сделанные по результатам отобранных для проверки аудиторских заданий, с руководящими работниками, отвечающими за такие задания;
в) сообщить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) об установленных фактах и дать рекомендации в целом и по отобранным для проверки аудиторским заданиям, а также сообщить о проведенных или планируемых мероприятиях по устранению недостатков;
г) установить, что запланированные мероприятия действительно проводились;
д) определить необходимость изменения и (или) уточнения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) в отношении внутреннего контроля качества, исходя из результатов наблюдения и других значимых факторов.

Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки своими силами или же делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной настоящим Федеральным законом, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов осуществляется в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА» Ниже приведены функции сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита

1. Профессиональные сотрудники аудиторской организации с точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, могут быть разделены на следующие категории:

а) руководители аудиторской организации;

б) руководители аудиторских проверок;

в) старшие аудиторы (руководители звеньев или групп);

г) рядовые участники аудиторских проверок.

2. Под руководителем аудиторской организации для целей настоящих правил (стандартов) понимается сотрудник, входящий в состав администрации и (или) собственников аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от имени этой организации.

3. Руководитель аудиторской организации:

а) ведет переговоры с руководством экономического субъекта;

б) назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов, направляемую на аудит экономического субъекта;

в) выражает мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

4. Руководитель аудиторской организации должен быть осведомлен о всех существенных причинах, определивших содержание выданного этой организацией аудиторского заключения.

5. Руководителем аудиторской организации может быть, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

6. Руководителем аудиторской проверки является сотрудник аудиторской организации, которому поручено проводить проверку и руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке конкретного экономического субъекта. Руководитель проверки назначается руководителем аудиторской организации и подотчетен ему.

7. Руководитель аудиторской проверки несет ответственность:

а) за организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;

б) за процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);

в) за соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;

г) за доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

8. Руководителем аудиторской проверки может быть только лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по аудиторской специализации, соответствующей требованиям данного аудиторского задания.

9. Старший аудитор является сотрудником аудиторской организации, которому поручено или может быть поручено в ходе данной аудиторской проверки руководить рядовыми участниками этой проверки. Старший аудитор подотчетен руководителю аудиторской проверки и по отношению к нему является исполнителем.

10. Старший аудитор несет ответственность:

а) за подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;

б) за организацию и контроль работы подотчетных ему рядовых участников проверки.

11. Старшим аудитором может быть, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

12. Рядовой участник проверки – это сотрудник, подотчетный старшему аудитору или непосредственно руководителю проверки и по отношению к данным лицам являющийся исполнителем. К рядовым сотрудникам могут быть отнесены аудиторы, младшие аудиторы, ассистенты, стажеры и прочие специалисты, не относящиеся к техническому персоналу, но те, кому не может быть доверена самостоятельная работа без руководства старшего аудитора. Рядовые сотрудники аудита несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита.

13. Аудиторские организации вправе установить другую структуру управления, чем та, которая описана выше в при условии, что такая структура будет обеспечивать надлежащее распределение ответственности сотрудников за качество аудита и обеспечивать достоверность его результатов.

14. Аудиторские организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления: руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые участники проверки.

15. Аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, несут ответственность за качество выполняемого аудита в соответствии с действующим законодательством. В том случае, если такие аудиторы используют в своей работе помощников, они обязаны использовать организационную структуру, предложенную аудиторских организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства.

Требования к контролю качества работы внутри аудиторской организации

1. В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы, для того чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

2. Особенности системы контроля качества работы аудиторской фирмы, ее внутреннее содержание и затраты времени и ресурсов на ее функционирование могут зависеть от таких факторов, как:

а) размер аудиторской организации;

б) ее специализация;

в) ее организационная структура;

г) наличие филиалов и подразделений аудиторской организации и их пространственная удаленность;

д) экономическая эффективность применяемой системы контроля качества (получение осязаемых преимуществ при разумных затратах).

3. Система контроля качества работы аудиторской организации должна включать:

а) соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

б) укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;

в) поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

г) выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

д) получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;

е) разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;

ж) осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;

з) принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

4. Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения каждого профессионального сотрудника такой организации.

Обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки

1. Руководитель аудиторской организации обязан утвердить до начала аудита руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита.

Руководитель проверки и старшие аудиторы обязаны проанализировать профессиональные способности рядовых участников проверки, спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ. Руководитель проверки обязан применять в ходе аудита те средства контроля качества работы, установленные аудиторской организацией, которые наилучшим образом подходят к данной конкретной аудиторской проверке.

2. Любое поручение работы старшим аудиторам и рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

3. Направляющие указания в отношении старших аудиторов и рядовых участников проверки включают информацию об их обязанностях и целях процедур, которые им надлежит выполнять. Эти указания также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого экономического

субъекта и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

4. При подготовке руководящих указаний следует принимать во внимание общий план аудита и расчеты затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит программа аудита.

5. Текущий контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы. Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, выполняют следующие функции в ходе аудита:

а) проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями, умениями и навыками для выполнения порученной им работы;

б) проверяют, понимают ли исполнители соответствующие направляющие указания;

в) выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;

г) выявляют существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дают оценку таким проблемам и принимают в связи с этим в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;

д) принимают в пределах своих полномочий решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости прибегнуть к консультациям.

6. Проверка результатов выполненной работы должна осуществляться в отношении каждого исполнителя и сотрудниками, по крайней мере не уступающими в знаниях, умениях и навыках тем, кого они проверяют. При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

а) выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;

б) документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

в) все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

г) достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

д) вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

7. Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

8. В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

а) следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита;

б) производить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения, и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;

в) следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;

г) выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

9. Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только

членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее – аттестация) – проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются: наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании; наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет. Дополнительные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, а также порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, ко-

личество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) установлен факт несоблюдения требований ст. 8 и 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности;

4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;

6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установ-

ленное ст. 15 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный федеральный орган выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора .

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Лицензирование аудиторской деятельности

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

Если в соответствии с законодательством Российской Федерации оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии.

Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством Российской Федерации. Положение о федеральном органе утверждает Правительство Российской Федерации.

Основными функциями уполномоченного федерального органа являются:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о совете по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Члены совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений. В состав совета по аудиторской деятельности включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51 процента общего состава совета.

В состав совета по аудиторской деятельности должны входить представители государственных органов, Центрального банка Российской Федерации (Банка России) и пользователей аудиторских услуг.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение – саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Профессиональное аудиторское объединение, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в

уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации. Для целей настоящего Федерального закона под аккредитацией в уполномоченном федеральном органе понимаются официальное признание и регистрация этим органом профессиональных аудиторских объединений.

Порядок получения аккредитации, отказа в выдаче и отзыва аккредитации, права и обязанности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений определяются уполномоченным федеральным органом с учетом требований настоящего Федерального закона и рекомендаций совета по аудиторской деятельности.

Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами по крайней мере одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом; в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;
- по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулирова-

нии квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;
- обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора эта аудиторская организация или этот индивидуальный аудитор исключаются из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членами которых они состоят, без права повторного вступления как в эти аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, так и в другие аккредитованные объединения на срок, установленный уполномоченным федеральным органом, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии у данной аудиторской организации или данного индивидуального аудитора.

Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом.

ГЛАВА 3

Организация подготовки аудиторской проверки

Для правильного понимания условий проведения аудиторской проверки аудиторская организация составляет письмо-согласие.

Письму-согласию должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо-согласие направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора.

Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки. Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, письмо-согласие может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Письмо-согласие аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения, назначение ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание писем о проведении аудита для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в письме о проведении аудита указываются:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания оказанной услуги и порядок расчетов.

В письме о проведении аудита могут также быть указаны:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организа-

циям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;
- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При необходимости (письме о проведении аудита или приложениях к нему) могут быть также приведены:
- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, направлять ли отдельное письмо о проведении аудита, с указанными дочерними организациями, влияют следующие факторы:
- порядок назначения аудитора дочерних организаций;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
- требования законодательства Российской Федерации;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- доля собственности головной организации;
- степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требования законодательства Российской Федерации.

Рекомендуемая форма письма-согласия аудиторской организации о проведении аудита представлена ниже.

Бланк или угловой штамп аудиторской организации
Официальное наименование экономического субъекта, фамилия, имя, отчество и должность ответственного лица

Исходящий №___
«____» _____ 200 _ г.

Письмо-согласие о проведении аудита

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит

проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в

зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора	*Принимается от имени хозяйствующего субъекта*
Фамилия, имя, отчество,	*Фамилия, имя, отчество,*
должность, дата	*должность, дата*
(подпись)	*(подпись)*

При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен обладать соответствующими знаниями или получить знания о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Данная информация должна использоваться аудитором также при оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица, приведен в приложении 1.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудитор должен получить предварительные сведения об отрасли и структуре собственности, руководстве и собственниках аудируемого лица и определить, может ли он получить объем информации о деятельности аудируемого лица, необходимый для проведения аудита.

После заключения договора оказания аудиторских услуг следует расширить объем и степень детализации инфор-

мации. По мере возможности аудитор должен получить требуемый объем информации в начале аудита. В ходе аудита полученная ранее информация оценивается, обновляется и пополняется.

Приобретение информации о деятельности аудируемого лица – это непрерывный процесс сбора и оценки информации, а также соотнесения ее с аудиторскими доказательствами и полученными сведениями на всех стадиях аудита. Например, информация, собранная на стадии планирования, уточняется и дополняется на более поздних стадиях аудита по мере того, как аудитор получает больше информации об аудируемом лице.

При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских заданиях аудитор обновляет и оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие годы. Аудитор также должен выполнить процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности аудируемого лица, произошедшие после проведения предыдущего аудита.

Аудитор может получать сведения о сфере деятельности и аудируемом лице из нескольких источников, например, таких, как:

- предыдущий опыт работы с данным аудируемым лицом и в сфере деятельности этого лица;
- информация, полученная от сотрудников аудируемого лица (например, руководителей и ведущих специалистов);
- информация, полученная от внутренних аудиторов аудируемого лица и из отчетных документов внутренних аудиторов;
- информация, полученная от других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной сфере деятельности;
- информация, полученная от специалистов, не являющихся сотрудниками данного аудируемого лица (на-

пример, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков, представителей аналогичных организаций);

- публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг);
- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица;
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- документы периода деятельности аудируемого лица (например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий План счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж).

Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального суждения аудитора. Понимание деятельности и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогает аудитору:

1. Оценивать риски и выявлять проблемные области;
2. Эффективно планировать и проводить аудит;
3. Оценивать аудиторские доказательства;
4. Обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор вырабатывает профессиональные суждения по вопросам, для решения которых важно знание деятельности аудируемого лица, на таких стадиях аудита, как:

- оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- рассмотрение коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;
- разработка общего плана аудита и программы аудита;
- определение уровня существенности и оценка того, является ли он надлежащим;
- сбор аудиторских доказательств для определения их надлежащего характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценка официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных им оценочных значений;
- определение областей деятельности аудируемого лица, где могут потребоваться специфические знания и навыки;
- выявление аффилированных лиц и операций с ними;
- выявление противоречивой информации (например, заявлений, противоречащих друг другу);
- обнаружение необычных обстоятельств (например, фактов недобросовестных действий или несоблюдения нормативных правовых актов);
- подготовка квалифицированных запросов и оценка характера ответов на них;
- анализ надлежащего характера учетной политики и раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен проконтролировать, чтобы сотрудники, назначенные выполнять аудиторское задание, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющий выполнить порученную работу. Кроме того, аудитор должен добиться осознания этими сотрудниками необходимости запрашивать дополнительную информацию и обмениваться ею с аудитором и членами аудиторской группы.

Для надлежащего использования информации о деятельности аудируемого лица аудитор должен проанализировать, каким образом характер данной деятельности влияет на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом и соответствуют ли предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности знаниям аудитора об этой деятельности.

Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица

Перечень охватывает круг вопросов, имеющих отношение ко многим аудиторским заданиям. Не все вопросы уместны для каждого задания. Настоящий перечень не является исчерпывающим.

1. Общие экономические факторы:

- общий уровень развития экономики (например, спад или рост);
- процентные ставки и наличие финансовых ресурсов;
- инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты;
- политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого аудируемое лицо, его филиалы и представительства ведут деятельность (денежная, налоговая, тарифная, торговые ограничения, программы правительственной помощи);
- курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля.

2. Особенности отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица:

- рынок и конкуренция в отрасли;
- цикличная или сезонная деятельность;
- изменения в технологии производства;

- коммерческий риск (например, новая технология, применяемая в производстве продукции, легкий доступ на рынок новых конкурентов);
- сокращение или расширение деятельности;
- неблагоприятные условия деятельности (например, снижение спроса, неиспользуемые производственные мощности, серьезная ценовая конкуренция);
- экономические показатели в отрасли;
- проблемы отрасли и отраслевые особенности бухгалтерского учета;
- экологические требования и проблемы;
- требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица;
- доступность и стоимость энергоресурсов;
- особенности деятельности (например, в отношении трудовых договоров, порядка финансирования, порядка ведения бухгалтерского учета).

3. Управление и структура собственности аудируемого лица:

- корпоративная и организационная структура (включая любые недавние или запланированные изменения);
- акционеры и их аффинированные лица (их деловая репутация и опыт);
- структура капитала (включая любые недавние или запланированные изменения);
- цели, принципы, стратегические планы руководства;
- приобретения организаций, реорганизация аудируемого лица или ликвидация отдельных видов деятельности (запланированные или недавно произошедшие);
- источники и методы финансирования (текущие, первоначальные);
- совет директоров (состав, деловая репутация и профессиональный опыт отдельных членов, независимость, периодичность заседаний, наличие комитета по аудиту и

масштаб его деятельности, факты замены внешних консультантов, например, юристов);

- руководители (опыт работы и деловая репутация, текучесть кадров, основной финансовый персонал и его статус в организации, укомплектованность бухгалтерии кадрами, планы стимулирования или премирования как элемента вознаграждения, например, в зависимости от полученной прибыли, использование прогнозов и смет, стиль работы, поддержка курса акций аудируемого лица, наличие и качество управленческих информационных систем);
- наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита;
- отношение руководства аудируемого лица к системе внутреннего контроля.

4. Продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность аудируемого лица:

- характер деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);
- местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений;
- характеристика персонала (например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности деятельности профессиональных союзов, особенности социального обеспечения);
- рынки сбыта продукции или предоставления услуг (например, основные заказчики и договоры, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, гарантии, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия, производственные процессы);
- поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки);

- товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);
- лицензии, патенты;
- основные виды расходов;
- научные исследования и разработки;
- активы, обязательства и операции в иностранной валюте – по типам валюты;
- действующие информационные системы;
- особенности полученных займов.

5. Факторы, относящиеся к финансовому положению аудируемого лица, включающие основные финансовые показатели и тенденции их изменения.

6. Условия, в которых осуществляется подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, в том числе внешние факторы, оказывающие воздействие на руководство в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Особенности законодательства:

- требования нормативных правовых актов, применяемых в процессе деятельности аудируемого лица, в том числе в сфере налогообложения;
- требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности;
- требования к аудиторскому заключению;
- возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Карта предварительной экспертизы предприятия заказчика (*Извлечение*)

№	Содержание вопроса	Содержание ответа
	Определение лица для ведения переговоров по проведению аудиторской проверки и контактного телефона	
	Наименование организации	
	Реквизиты организации (карточка клиента)	
	Существование дочерних и зависимых организаций, обособленных подразделений	
	Организационно-управленческая структура экономического субъекта (2-х, 3-х ступенчатая или комбинированная)	
	Имя фамилия отчество руководителя организации	
	Имя фамилия отчество Главного бухгалтера организации	
	Основные виды деятельности.	
	Технологические особенности производства продукции (работ, услуг)	
	История организации (краткие сведения полученные в ходе беседы)	
	Количество работников бухгалтерии и закрепленных за ними участков бухгалтерского учета	
	Автоматизация бухгалтерского учета (используемая программа)	
	Форма ведения бухгалтерского учета	
	Объем документооборота (Согласно разработанной на предприятии методики)	
	Принципы формирования оплаты труда персонала (повременная, сдельная и др.)	
	Количество работников организации	
	Период, за который необходима проверка	
	Финансовые показатели за аудируемый период в (тыс. руб.), или за последний отчетный период	
	– валюта баланса	
	– стоимость основных фондов	
	- выручка от реализации	
	- прибыль (убыток) от хозяйственной деятельности	
	- сумма целевого финансирования	
	- сумма дебиторской и кредиторской задолженности	
	Метод аудиторской проверки	
	Дополнительная информация	

Генеральный директор аудиторской фирмы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)

В договоре на оказание аудиторских услуг отражаются положения письма-согласия о проведении аудита. Также в договор целесообразно включить все дополнительные соглашения между аудиторской организацией и руководством экономического субъекта.

Приведем форму типового договора на оказание аудиторских услуг и алгоритм расчета стоимости аудиторских услуг.

Д О Г О В О Р № _____

Город_____ *«___»_____200__год*

Аудиторская фирма [наименование аудиторской организации], именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании Устава, с одной стороны, и [наименование экономического субъекта], именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании [документ, определяющий полномочия], с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение следующих работ:

а) проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика за период с [дата начала отчетного периода] по [отчетная дата] и составление аудиторского заключения о достоверности этой отчетности, а также письменной информации (отчета) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

б) оказание сопутствующих аудиту услуг [перечень услуг] и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных этапов работы) [сроки].

2. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Проводит аудит бухгалтерской отчетности Заказчика, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07 августа 2001 г. N 119- ФЗ и Федеральными правилами (стандар-

тами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и дополнениями).

2.2. *Самостоятельно определяет формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с Заказчиком.*

2.3. *Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.*

2.4. *Имеет право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку.*

2.5. *Имеет право привлекать к участию по выполнению работ, предусмотренных в договоре, дополнительных аудиторов (специалистов), сторонних консультантов или экспертов.*

2.6. *Имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления Заказчиком необходимой документации.*

2.7. *Обязан неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов.*

2.8. *Обязан квалифицированно проводить аудиторскую проверку, а также оказывать иные аудиторские услуги.*

2.9. *Обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) Заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, независимо от продолжения или прекращения отношения с Заказчиком и без ограничения сроком давности.*

2.10. *Составляет аудиторское заключение и письменную информацию (отчет) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита на русском языке, все стоимостные показатели выражаются в валюте Российской Федерации.*

2.11. *Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика один экземпляр аудиторского заключения в составе вводной, аналитической (отчета) и итоговой частей и один экземпляр заключения в составе вводной и итоговой частей, а также один экземпляр письмен-*

ной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

2.12. *Передает Заказчику итоговую часть заключения только после официального получения в полном объеме составленной и подписанной бухгалтерской отчетности Заказчика.*

3. Права и обязанности Заказчика

3.1. *Имеет право получать от Исполнителя информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе об основаниях для замечаний и выводов, сделанных аудитором.*

3.2. *Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в орган, выдавший Исполнителю лицензию на осуществление аудиторской деятельности.*

Обязан создавать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, давать по запросу Исполнителя разъяснения и объяснения в устной и письменной форме, а также выполнять необходимые копировально-множительные работы.

3.4. *Обязан оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.*

3.5. *Не может предпринимать каких-либо действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих аудиту услуг.*

3.6. *Не может оказывать давления на Исполнителя в любой форме с целью изменения его мнения о достоверности бухгалтерской отчетности Заказчика.*

4. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов

4.1. *Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон в соответствии со статьей 424 Гражданского кодекса Российской Федерации.*

4.2. *Стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет [сумма цифрами и прописью], в том числе НДС [...].*

4.3. *Оплату аудиторских услуг Заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого Исполнителем.*

4.4. *Оплата работ производится в следующем порядке: [...]% от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней с даты начала работ, [...]% от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение*

трех дней после подписания приемо-сдаточного акта. За каждый день просрочки Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере [...]% от суммы платежа.

5. Ответственность сторон, порядок разрешения споров

5.1. *Каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом, в соответствии с требованиями настоящего договора, а также оказывать другой стороне всевозможное содействие в выполнении его обязанностей.*

5.2. *В случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров.*

5.3. *В случае если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением настоящего договора, а также в случае его нарушения или расторжения, будут разрешаться судом [указание конкретного судебного органа].*

5.4. *За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.*

5.5. *Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством.*

5.6. *Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством, в том числе положениями главы 39 Гражданского кодекса Российской Федерации.*

6. Конфиденциальность

6.1. *Объем не подлежащей разглашению информации определяется Заказчиком и согласовывается с Исполнителем отдельным приложением к договору.*

6.2. *Стороны обязуются сохранять строгую конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения настоящего договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения.*

6.3. *Передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия настоящего договора.*

6.4. *Ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не*

по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны.

6.5. *Исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством Российской Федерации.*

7. Заключительные положения

7.1. *Все дополнения и изменения к настоящему договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.*

7.2. *Настоящий договор вступает в силу со дня его подписания.*
Настоящий договор подписан [дата] в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон. Место исполнения сделки [...].

8. Срок действия договора и юридические адреса сторон

8.1. *Срок действия договора [срок].*

8.2. *Договор может быть расторгнут по желанию одной из сторон с письменным извещением другой стороны за 15 дней до даты расторжения.*

Адреса и расчетные счета сторон.

Исполнитель:	*Заказчик*
[Юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды; номер лицензии на ведение аудиторской деятельности и дата ее выдачи; наименование органа, выдавшего лицензию Исполнителю]	*[Юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды]*
[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]	*[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]*

Алгоритм расчета стоимости аудиторских проверок

В основе расчета стоимости аудиторских работ лежит определение документооборота аудируемого лица. Вам необходимо рассчитать количество проверяемых аудитором документов. Проверка одного документа оценивается в 60 рублей. В перечень документов, включаемых в рассчитываемый документооборот, входят:

- Приходный кассовый ордер;
- Расходный кассовый ордер;
- Платежные поручения по поступлению и перечислению денежных средств;
- Авансовые отчеты;
- Договоры (заключенные с поставщиками и покупателями);
- Среднесписочная численность х на количество проверяемых месяцев.
- Другие документы.

ГЛАВА 4

Планирование аудиторской проверки

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

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

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.

Общий план аудита

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. 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 томчисле:
- 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 мошеннических 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.

Программа аудита

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 уверенности, 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.

Изменения в общем плане и программе аудита

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществля-

ется 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.

Существенность в аудите

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

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в от-

ношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при: определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур; оценке последствий искажений.

Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском

При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, вопрос о том, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, то есть 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, 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.

Существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

Оценка последствий искажений

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;
- наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

ГЛАВА 5

Общие методические подходы к аудиторской проверке

В соответствии с ПРАВИЛОМ (СТАНДАРТОМ) «ОЦЕНКА АУДИТОРСКИХ РИСКОВ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫЙ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ» установлены единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей.

Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Термин «неотъемлемый риск» означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут

быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

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

Термин «риск необнаружения» означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Термин «система бухгалтерского учета» означает упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
б) организационная структура аудируемого лица;
в) распределение ответственности и полномочий;
г) осуществляемая кадровая политика;
д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

а) подотчетность одних работников другим;
б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за из-

менениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

ж) ограничение доступа к активам и записям;

з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

В процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

а) определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;

в) разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят во внимание в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

Неотъемлемый риск

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности. При разработке программы ауди-

та аудитору следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку неотъемлемого риска с существенными остатками по счетам бухгалтерского учета и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение для того, чтобы учесть следующие факторы:

- на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности
  а) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период (например, неопытность руководства может повлиять на подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица);
  б) необычное давление на руководство (например, обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности, такие, как большое число банкротств организаций в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности аудируемого лица; банкротство головной организации (если аудируемое лицо является дочерней организацией) или банкротство дочерней организации (если аудируемое лицо является головной организацией); банкротство крупных акционеров (участников) аудируемого лица);
  в) характер деятельности аудируемого лица (например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность струк-

туры капитала, значимость аффилированных лиц, а также количество производственных площадей и их территориальное расположение);

г) факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли);

- на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций

д) счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям (например, статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки);

е) сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

ж) роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета;

з) подверженность активов потерям или незаконному присвоению (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, таких, как денежные средства);

и) завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

к) операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

а) осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;
б) своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;
в) возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;
г) регулярное сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

По причине существования неотъемлемых ограничений системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. Указанные ограничения включают:

а) требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;
б) ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;
в) потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора, по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;
г) возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними или внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;
д) возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;
е) возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности, и эффективность указанных процедур поэтому может снизиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить сквозной тест, то есть проследить прохождение нескольких операций через всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквозных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе от:

а) объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;
б) соображений, связанных с понятием существенности;
в) применяемых средств внутреннего контроля;
г) формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;
д) аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретается на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

а) запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица наряду с использованием документации аудируемо-

го лица, такой, как пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей;

б) изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

а) основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;

б) способы инициирования таких операций;

в) основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;

г) процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной сре-

дой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Риск средств контроля

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

После того как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

а) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
б) оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

а) может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с

определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения;

б) планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

В рабочих документах аудитору необходимо изложить следующее:

а) свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

б) оценку риска средств контроля.

В случае если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем документации аудитора.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности:

а) структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

б) средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Некоторые процедуры, выполняемые с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Если аудитор приходит к выводу о том, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, также предоставляют аудиторские доказательства в части обеспечения соблюдения некоторой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может использовать такие аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

Тесты средств контроля включают:

- проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например проверку наличия разрешения на проведение операции;
- направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;
- повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, кото-

рая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективного применения средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ их применения, последовательность их применения в течение определенного периода времени, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность появления отклонений.

Отклонения от установления средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе работников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает специальные запросы в отношении данных аспектов, в частности в отношении периодичности изменений в составе сотрудников, выполняющих основные функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим образом охватывают период, в течение которого произошли изменения или колебания.

Цели тестов средств контроля компьютерных информационных систем остаются теми же, что и при выполнении операций вручную, однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или может предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Использование подобных методов, например инструментов по исследованию электронных файлов, может быть уместным в том случае, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими.

Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру контроля, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

При определении надлежащего аудиторского доказательства для подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудиторских проверок. В случае проведения аудиторских проверок на протяжении нескольких лет аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как будет обладать сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему необходимо обновлять полученные знания и рассмотреть необходимость получения

дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, примененные в ходе предыдущих аудиторских проверок, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам. Аудитору необходимо получить аудиторские доказательства в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем больше времени проходит с момента выполнения таких процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего проверяемого периода. Если в разное время в течение проверяемого периода применялись средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент проверяемого периода требует отдельного анализа характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения аудируемого лица до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тестов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. В данном случае во внимание принимаются следующие факторы:

- результаты промежуточных тестов;
- длительность оставшегося периода;
- наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;

- характер и величина операций и других событий, а также соответствующих остатков на счетах бухгалтерского учета;
- контрольная среда, в особенности средства контроля, применяемые сотрудниками аудируемого лица в порядке текущего контроля;
- процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

Перед окончанием аудиторской проверки, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

Взаимосвязь между оценками неотъемлемого риска и риска средств контроля

Чтобы избежать ситуаций, связанных с неотъемлемым риском, руководство аудируемого лица, как правило, разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В данной ситуации аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Риск необнаружения

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских

процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Если аудитору придется проверить все остатки по счетам бухгалтерского учета или все однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, потому что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи аудитор рассматривает:

а) характер процедур проверки по существу, например проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон, не связанных с аудируемым лицом, а не на его сотрудников или документацию, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;
б) временные рамки выполнения процедур проверки по существу, например проведение таких процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;
в) объем процедур проверки по существу, например использование большего объема выборки.

Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В приложении к настоящему правилу (стандарту) показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения (оценки, приведенные в девяти правых нижних клетках таблицы) может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Несмотря на то, что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других процедур. Искажения, обнаруженные в ходе процедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

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

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, например в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таком случае аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до

приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности применительно к существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Информирование о недостатках

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах.

Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении управленческих целей.

Аудиторские доказательства

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

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

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

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно ауди-

тор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля; существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

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

- организация – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

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

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – это сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности – принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение – относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

- точное измерение – точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие – объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И, напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Процедуры получения аудиторских доказательств

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения ука-

занных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

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

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

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

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и не-

формальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

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

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Документирование аудита

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются – аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Форма и содержание рабочих документов

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы

по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и / или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

Конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть

предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Аудит в условиях компьютерной обработки данных

Общие требования по применению компьютеров при проведении аудита

При проведении аудита с использованием компьютеров сохраняются цель и основные элементы методологии аудита. Использование аудитором компьютера возможно как в случае ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом вручную, так и при использовании средств автоматизации бухгалтерского учета. При ведении бухгалтерского учета экономическим субъектом вручную аудитор должен решить проблему наличия необходимого программного обеспечения для анализа базы данных бухгалтерских записей по всем учитываемым хозяйственным операциям или по итоговым записям бухгалтерских регистров. В том случае, если у экономического субъекта весь бухгалтерский учет или отдельные его участки автоматизированы, наличие в распоряжении аудитора базы учетных данных экономического субъекта (отдельных ее компьютерных файлов) позволяет применить для ее анализа эффективные методы современных информационных технологий.

Основное назначение использования компьютеров при аудите – организация аудита как последовательности выполняемых аудиторских процедур с целью повышения эффективности при взаимодействии человека с компьютером. Аудиторской организации целесообразно вести постоянную работу по освоению новых информационных технологий автоматизации аудиторской деятельности.

Основные требования к информационному, программному и техническому обеспечению применения компьютеров в аудите

Информационное обеспечение аудита с применением компьютеров включает два основных источника:

а) данные бухгалтерского учета экономического субъекта на бумажных носителях или в виде базы данных бухгалтерии;
б) нормативно-справочную базу и систему форм рабочей документации аудитора.

Возможность использования базы данных экономического субъекта или отдельных ее массивов должна быть обеспечена:

а) организационно – в договоре о проведении аудита желательно отразить согласие экономического субъекта на использование базы данных или ее фрагментов в процессе аудита;
б) технически – в договоре о проведении аудита при необходимости следует отразить состав, форму и срок предоставления аудитору для анализа базы данных или ее фрагментов;
в) программно – система аудита с применением компьютеров при необходимости должна иметь в своем составе блок, обеспечивающий конвертацию (преобразование) базы данных экономического субъекта в данные, обработка которых возможна средствами программного обеспечения, используемого аудитором.

Аудитор может использовать для анализа не саму базу данных или фрагменты рабочей базы данных, а ее копию. Сформированная или полученная для анализа копия базы данных должна быть идентична той, на основании которой экономический субъект формирует все бухгалтерские регистры и отчетные документы. Прежде чем приступить к анализу ее содержания, аудитор должен убедиться в таком соответствии или сделать копию базы данных самостоятельно. Для

проверки соответствия должна применяться специальная система тестов.

Нормативно – справочные данные системы, используемой аудитором для проведения аудита, должны соответствовать проверяемому периоду.

Аудитор должен обеспечить конфиденциальность как полученной информации, так и информации, созданной в ходе аудиторских процедур, а также ее защиту от несанкционированного доступа.

Программные средства системы, используемой аудитором при проведении аудита, должны обеспечивать:

а) анализ содержания формируемой в бухгалтерии экономического субъекта базы данных, если таковая существует и доступна;
б) контроль показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета экономического субъекта;
в) тестирование алгоритмов, используемых в автоматизированной системе бухгалтерского учета;
г) контроль соответствия показателей, содержащихся в формах бухгалтерской отчетности, данным бухгалтерских регистров или базы данных, формируемой в бухгалтерии при обработке первичных документов;
д) использование возможностей поисково-справочных информационных систем в области нормативных и законодательных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и аудит в Российской Федерации;
е) формирование аудиторской документации (рабочей и итоговой).

Основные требования, предъявляемые к экспертам и (или) специалистам аудиторской организации

Основными задачами эксперта (специалиста) является оказание помощи аудитору при проведении проверки с использованием компьютера в части:

а) конвертирования данных экономического субъекта в форму, доступную для обработки в компьютерной и программной системе, используемой аудитором;
б) выполнения нестандартных процедур анализа;
в) тестирования системы, применяемой аудитором;
г) формирования на компьютере необходимых аудитору рабочих аудиторских документов.

В случае использования аудиторской организацией работы эксперта (специалиста) необходимо, чтобы аудитор имел достаточное представление о компьютерной системе ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта в целом с тем, чтобы планировать, регулировать и контролировать работу эксперта (специалиста), сохраняя при этом главенствующее положение.

При использовании работы эксперта аудиторская организация должна следовать требованиям, установленным стандартом аудиторской деятельности «Использование работы эксперта».

Особенности планирования аудита с применением компьютеров

При составлении плана аудиторской проверки с применением компьютеров в соответствии со стандартом «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы компьютерной обработки данных (КОД). Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

При планировании проведения аудита с применением компьютеров следует учесть:

а) наличие в аудиторской организации необходимого обеспечения (информационного, программного, технического) как для проведения аудита, так и для оказания сопутствующих аудиту услуг с применением компьютеров;

б) дату начала аудиторской проверки, которая должна соответствовать дате представления аудитору данных в виде, согласованном с экономическим субъектом;
в) факт привлечения к работе экспертов в области информационных технологий;
г) знания, опыт и квалификацию аудитора в области информационных технологий;
д) целесообразность использования тестов, производимых без использования компьютеров;
е) эффективность использования компьютера при проведении аудита.

В программе аудита целесообразно отметить, какие аудиторские процедуры будут выполнены с применением компьютеров.

Для планирования аудита с использованием компьютеров важно оценить систему КОД экономического субъекта, изучив следующие моменты:

а) особенности информационного, программного и технического обеспечения экономического субъекта;
б) особенности организационной формы обработки данных у экономического субъекта;
в) разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;
г) способ передачи данных (с использованием каналов связи, через внешние носители (например, дискеты), ввод данных с клавиатуры);
д) особенности обеспечения архивирования и хранения данных;
е) особенности размещения: являются ли рабочие места локальными или они объединены в сеть.

Аудиторские доказательства и документирование в условиях применения аудиторской организацией компьютеров

В ходе сбора аудиторских доказательств в условиях, когда аудитор применяет компьютер при проведении аудита, такой аудитор обязан следовать требованиям, установленным

стандартом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в электронной среде экономического субъекта в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета экономического субъекта.

Аудитор имеет возможность применять их, их копии, в том числе фотокопии, в качестве рабочей документации аудита, сопровождая обработку этих документов ссылками, пометками, специальными символами. В случае работы аудитора непосредственно в электронной среде экономического субъекта (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтверждающие факт сбора аудиторских доказательств, составляются аудитором самостоятельно.

Аудитору необходимо убедиться в том, что:

а) база данных бухгалтерского учета, сформированная системой КОД экономического субъекта, соответствует данным первичного учета (наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни);

б) отсутствуют несанкционированные изменения базы данных бухгалтерского учета экономического субъекта (коррективы, вносимые в связи с изменением хозяйственного или налогового законодательства, должны быть в соответствии с установленными требованиями согласованы, одобрены и проверены, надлежащим образом задокументированы).

Рабочие документы, формирующиеся в процессе аудита с применением компьютера (например, документы, подготовленные в виде компьютерных файлов), могут храниться в аудиторской организации обособленно в архивах на машинных носителях.

Аудиторская организация в соответствии с стандартом аудиторской деятельности «Документирование аудита» должна обеспечить сохранность данных на машинных носи-

телях, их оформление и сдачу в архив. Система идентификации рабочих документов на машинном носителе устанавливается аудиторской организацией.

В аудиторской организации целесообразно иметь внутрифирменные стандарты, регламентирующие применение компьютеров при проведении аудита на этапах:

а) планирования;
б) проведения аудита, включая сбор и отражение аудиторских доказательств;
в) подготовки отчета аудитора.

Процедуры аудита с применением компьютеров

Эффективность аудиторских процедур может быть повышена благодаря использованию компьютеров при проведении аудита при получении и оценке некоторых аудиторских доказательств в тех случаях, когда:

а) проверке подвергаются большие однородные массивы данных по участкам и операциям бухгалтерского учета;
б) у проверяемого экономического субъекта используется унифицированная стандартная система оформления бухгалтерских операций;
в) имеется и используется информационно-поисковая система для расшифровки и подтверждения наличия соответствующих первичных документов, регистров бухгалтерского учета;
г) имеется и используется автоматизированная система контроля исполнения утвержденного регламента решения соответствующих учетных задач.

Применение компьютеров позволяет аудитору провести следующие процедуры:

а) тестирование операций и остатков по счетам в компьютерной базе данных;
б) аналитические процедуры с целью выявления отклонений от обычно принятых параметров в компьютерной базе данных;

в) тестирование базы данных проверяемого экономического субъекта;
г) тестирование информационного, математического, программного и технического обеспечения проверяемого экономического субъекта.

Процедуры, выполняемые аудиторской организацией при использовании компьютеров для контроля, могут включать:

а) контроль последовательности проверяемых данных, которые проходят несколько этапов обработки;
б) контроль предварительных данных;
в) прогнозирование и планирование результатов проверки данных и сопоставление их с контрольными данными для отдельных операций и в целом по видам деятельности;
г) подтверждение работоспособности и соответствия современным требованиям программного и аппаратного обеспечения работы аудитора при проведении аудита с использованием компьютера;
д) подтверждение соответствия используемого компьютерного обеспечения проверяемого экономического субъекта действующему законодательству;
е) подтверждение использования компьютеров у проверяемого экономического субъекта в период проведения аудита.

При применении машинно-ориентированных процедур руководитель аудиторской проверки или лицо, которому он это поручил, должен обеспечить контроль за работой, выполняемой персоналом, имеющим специальные знания и навыки работы в условиях КОД, и другим персоналом, занятым в аудите.

Проведение аудитором машинно-ориентированных процедур в отношении копий компьютерных файлов допускается при условии, что аудитор имеет достаточную уверенность в том, что они действительно полностью соответствуют оригиналам файлов экономического субъекта.

Аудитор может проводить машинно-ориентированные процедуры в отношении компьютерных файлов, полученных от третьего лица, осуществляющего по договору КОД экономического субъекта.

При использовании для проведения аудита компьютеров повышается эффективность проведения таких аудиторских процедур, как проверка арифметических расчетов и составление альтернативного баланса.

Использование компьютеров при аудиторской проверке субъектов малого предпринимательства (малых экономических субъектов)

Общие принципы использования компьютеров в аудиторской проверке применимы для субъектов малого предпринимательства. При этом аудиторской организации необходимо принимать во внимание следующие особенности таких экономических субъектов:

а) субъекты малого предпринимательства в отдельных случаях не применяют лицензированного программного обеспечения, используя программные продукты сомнительного качества <*>, вследствие чего аудитор может оценить риск средств внутреннего контроля как высокий, что повлечет за собой дополнительные процедуры оценки качества программного обеспечения;

б) у субъекта малого предпринимательства могут отсутствовать достаточные технические средства, например объем памяти компьютера для размещения программного обеспечения аудитора.

В соответствии со стандартом аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» в субъектах малого предпринимательства (малым экономическим субъектам) доверие аудитора к эффективности системы внутреннего контроля обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных эко-

номических субъектов, по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Вся база данных субъекта малого предпринимательства должна быть исследована с помощью контрольного программного обеспечения.

ГЛАВА 6

Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита

Использование работы эксперта

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого эксперта. Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

а) соответствующую квалификацию, как правило подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.);
б) соответствующий опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило подтвержденную соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным. Аудиторская организация, как правило, не должна использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

а) эксперт – физическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов), либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;
б) эксперт – юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта – юридического лица. Если после назначения эксперта возникли или стали известны обстоятельства, указанные в настоящем пункте, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого эта организация проводит аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть совершен в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора возмездного оказания услуг, заключаемого между экономическим субъектом, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и экспертом либо между аудиторской фирмой и экспертом.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

а) цели и объем работы эксперта;
б) описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;
в) описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;
г) конфиденциальность информации экономического субъекта;
д) сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
е) форму и содержание заключения эксперта.

Оформление результатов работы эксперта

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным с тем, чтобы опытный аудитор и (или) другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

а) наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;
б) объект проведенной работы;
в) объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;
г) применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
д) принятые экспертом предположения при проведении работы, в том числе их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
е) любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;
ж) результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять, как правило, из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Сведения, включенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования.

Заключение эксперта должно быть подготовлено на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность сведений, содержащихся в них, в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату документа;

в) личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта – юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй – аудиторской организации.

Использование результатов работы эксперта

Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

а) информации, на которой основывается заключение эксперта;

б) предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

в) общих результатов проведенного аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) экономического субъекта, либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то такие разъяснения должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

Аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

Перечень работ для выполнения которых аудиторской организации может потребоваться использовать работу эксперта

1. Оценка отдельных видов имущества (земля, здания, машины и оборудование, произведения искусства, драгоценные камни и др.).
2. Определение количества и (или) состояния имущества (запасы полезных ископаемых в месторождениях, срок службы машин и оборудования и др.).
3. Производство расчетов специальными приемами и способами (актуарные оценки и др.).
4. Измерение объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам,

для целей признания реализации (строительных, геолого-разведочных, проектных и др.).

5. Юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

СОДЕРЖАНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ЭКСПЕРТА

Вводная часть

В вводной части заключения эксперта указываются:

а) наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;

б) наименование работы, проведенной экспертом, и описание предмета этой работы;

в) сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество; квалификация;

г) дата поступления материалов на исследование;

д) наименование материалов, поступивших на исследование;

е) обстоятельства аудита и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения;

ж) вопросы, поставленные на разрешение эксперта.

Вопросы экспертом приводятся в той формулировке, в какой они даны в договоре оказания услуг эксперта. При необходимости уточнить их эксперт должен изложить вопрос, а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией.

Если эксперт считает некоторые вопросы выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении.

Эксперт вправе сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечивает наиболее целесообразный порядок исследования.

Если вопрос ставится по инициативе эксперта, он также излагается в вводной части.

Исследовательская часть

В исследовательской части заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается объяснение установленным фактам.

Каждому вопросу, разрешенному экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. При необходимости одновременного исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, результаты излагаются в одном разделе.

В исследовательской части излагаются:

а) методы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими специальных познаний, и настолько подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив данные исследования;

б) обоснование и объяснение принятых при исследованиях предположений;

в) справочно-нормативные документы (издания), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов, с указанием даты издания и органа, издавшего их;

г) экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

Специальные термины должны разъясняться.

Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможности дать ответ, в исследовательской части эксперт указывает причины этого.

Выводы

Выводы эксперта излагаются в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой вопросы изложены в вводной части заключения.

На каждый из поставленных вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения в ходе исследования по тем или иным причинам.

Выводы об обстоятельствах, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в процессе исследования, излагаются в конце заключения.

Если вывод не может быть сформулирован без подробного описания результатов исследования, изложенных в исследовательской части, может быть сделана ссылка на исследовательскую часть заключения.

ИЗУЧЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Место внутреннего аудита в управлении экономическим субъектом

Внутренний аудит – один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, а именно его руководством и (или) собственниками, в зависимости от:

а) содержания и специфики деятельности экономического субъекта;
б) объемов показателей финансово – экономической деятельности экономического субъекта;
в) сложившейся системы управления экономического субъекта;
г) состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками и (или) руководством экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Работа внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информаци-

онное и консультационное значение; она призвана содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Как правило, функции внутреннего аудита включают:

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

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта.

Это требование к внутреннему аудиту, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Изучение и оценка внутреннего аудита

Аудиторская организация должна сформировать мнение о деятельности внутреннего аудита, необходимое для планирования предстоящей проверки.

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить аудиторской организации, хотя и не может исключить необходимость проведения таких процедур полностью.

Аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора, которая была протестирована, изучена и оценена.

При формировании оценки внутреннего аудита на стадии планирования следует учитывать его:

а) организационный статус: положение службы внутреннего аудита в системе управления экономического субъекта, ее возможности и способность соблюдать объективность и независимость, наличие или отсутствие иных обязанностей, действие сдерживающих факторов и ограничений, накладываемых руководством и (или) собственниками экономического субъекта на внутренний аудит;

б) компетентность: профессиональное образование и навыки (опыт работы) аудиторов, политика найма, обучения и повышения квалификации сотрудников службы внутреннего аудита, степень понимания ими стоящих задач и проблем;
в) профессиональный уровень: состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и содержание соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабочих программ и рабочей документации;
г) функциональные рамки: содержание и объем работы, которую выполняет служба внутреннего аудита;
д) уровень значимости: рассматриваются и принимаются ли к исполнению руководством и (или) собственниками экономического субъекта рекомендации внутреннего аудита.

После оценки деятельности внутреннего аудита на стадии планирования аудиторская организация должна решить: может или не может быть использована работа внутреннего аудита для целей внешнего аудита.

Если аудиторская организация решит использовать работу внутреннего аудита, она должна продолжить ее изучение, ознакомиться с рабочими документами внутреннего аудита и убедиться в том, что:

а) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора;
б) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;
в) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам выполненной ими работы;
г) зоны повышенных рисков, известные специалистам экономического субъекта, учитываются при планировании работ и проверяются внутренним аудитом;

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

Содержание, сроки и объем проверок конкретной работы внутреннего аудита зависят от оценки внешним аудитором аудиторского риска, существенности объекта проверки и предварительной оценки службы внутреннего аудита. Такие проверки могут включать тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом, проверку других интересующих объектов, наблюдение за процедурами внутреннего аудита, иные приемы проверки по усмотрению аудитора.

Взаимодействие аудиторской организации со службой внутреннего аудита экономического субъекта

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

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

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

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

б) определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

в) заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах оп-

ределения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

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

а) взаимная координация планов аудиторской проверки;
б) обмен отчетами;
в) регулярные рабочие встречи;
г) свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
д) совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;
е) общий порядок документирования аудита.

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

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

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

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по

результатам проведения аудита, а также и за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

Использование работы другой аудиторской организации

Основы взаимодействия основной и другой аудиторских организаций

Если в бухгалтерскую отчетность экономического субъекта включаются показатели одного или нескольких подразделений, аудит которых проводится аудиторской организацией (аудиторскими организациями), отличной от основной аудиторской организации, проводящей аудит этой бухгалтерской отчетности, то основная аудиторская организация должна оценить влияние работы другой аудиторской организации на аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основной аудиторской организацией признается аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, включающей показатели одного или нескольких подразделений этого субъекта, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация.

Другой аудиторской организацией считается любая отличная от основной аудиторская организация (независимо от ее отношений с основной аудиторской организацией), отвечающая за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделения, которые включаются в бухгалтерскую отчетность, аудит в отношении которой проводит основная аудиторская организация;

Под подразделением понимается часть экономического субъекта, показатели которой включаются в бухгалтерскую

отчетность этого субъекта, а в отношении самой бухгалтерской отчетности субъекта основная аудиторская организация проводит аудит. Подразделением могут быть филиал, представительство, иное подразделение юридического лица, дочернее и зависимое общество (товарищество) и т.д.

При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли проводимая ею работа для подготовки аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в состав которого входят подразделения. Для этого необходимо оценить:

а) существенность той части показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит сама основная аудиторская организация, и соответственно той части показателей подразделений, аудит в отношении которых она не проводит;
б) уровень собственных знаний деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация;
в) риск существенных искажений показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация;
г) возможность при необходимости выполнить дополнительные процедуры в отношении показателей подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация, что должно обеспечить существенное участие основной аудиторской организации в аудите бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация непосредственно уведомляет другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты работы последней при проведении аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Получив уведомление основной аудиторской организации, другая аудиторская организация должна сотрудничать с первой. Она должна спланировать и провести свою работу с учетом того, что показатели подразделения, аудит которых она проводит, входят в бухгалтерскую отчетность экономиче-

ского субъекта, аудит которой проводит основная аудиторская организация.

При необходимости основная аудиторская организация имеет право знакомиться с работой другой аудиторской организации по аудиту показателей подразделения. Ознакомление с работой другой аудиторской организации может осуществляться в следующих формах (в том числе при посещении другой аудиторской организации):

а) обсуждение с другой аудиторской организацией аудиторских процедур, применимых при аудите показателей подразделения;
б) изучение процедур, осуществленных другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения (описания, вопросники и т.п.);
в) изучение рабочей документации другой аудиторской организации, связанной с аудитом показателей подразделения, и т.п.

Выбор формы, объема и времени ознакомления с работой другой аудиторской организации зависит от характера и объема проводимого аудита и оценки профессиональной компетентности другой аудиторской организации, а также предыдущего опыта сотрудничества с ней.

Другая аудиторская организация обязана обеспечить возможность и условия для ознакомления основной аудиторской организации со своей работой по аудиту показателей подразделения.

Если при проведении аудита другая аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы основной аудиторской организации, то другая аудиторская организация должна уведомить об этом основную аудиторскую организацию. Это может быть сделано путем, в частности, непосредственной передачи основной аудиторской организации соответствующей информации или раскрытия соответствующих обстоятельств в аудиторском заключении.

Передача другой аудиторской организацией основной аудиторской организации информации о подразделении должна быть согласована с руководством этого подразделения.

Если руководство подразделения не согласно на то, чтобы другая аудиторская организация передала соответствующую информацию о подразделении основной аудиторской организации, то другая аудиторская организация должна непосредственно уведомить о данном обстоятельстве основную аудиторскую организацию.

О любом ограничении объема аудита другая аудиторская организация должна непосредственно уведомить основную аудиторскую организацию.

Основная аудиторская организация не обязана предоставлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную в ходе аудита экономического субъекта.

Если при проведении аудита основная аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы другой аудиторской организации в отношении подразделения, то основная аудиторская организация должна обсудить возможные действия с руководством экономического субъекта.

Такие действия могут, в частности, заключаться в непосредственной передаче основной аудиторской организацией соответствующей информации другой аудиторской организации или в передаче руководством экономического субъекта соответствующей информации подразделению или другой аудиторской организации.

Передача основной аудиторской организацией другой аудиторской организации информации, полученной в ходе аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, должна быть согласована с руководством экономического субъекта.

Действия основной аудиторской организации

Планируя использовать работу другой аудиторской организации, основная аудиторская организация должна оценить профессиональную компетентность (квалификацию, опыт, ресурсы) другой аудиторской организации с точки зрения проводимого основной аудиторской организацией аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для оценки профессиональной компетентности другой аудиторской организации основная аудиторская организация может использовать, в частности, сведения об участии первой в соответствующих профессиональных объединениях, ее сотрудничестве с другими аудиторскими организациями, мнения других аудиторских организаций и третьих лиц о ней и т.п.

Основная аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что работа, выполненная другой аудиторской организацией, адекватна целям и задачам основной аудиторской организации в отношении проводимого ею аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации:

а) условия независимости последней от экономического субъекта и подразделения;
б) применимые требования в отношении бухгалтерского учета, аудита и отчетности.

Другая аудиторская организация должна письменно подтвердить основной аудиторской организации соблюдение этих условий и требований. Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы работа последней и результаты ее, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальной стадии планирования аудита. Для этого основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации, в частности:

а) вопросы, требующие особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения;
б) процедуры, необходимые для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри экономического субъекта с участием подразделения, аудит показателей которого проводит другая аудиторская организация;
в) сроки проведения и завершения аудита.

Основная аудиторская организация должна рассмотреть все существенные факты, выявленные другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения. При необходимости основная аудиторская организация:

а) обсуждает эти факты, равно как и иные факты, оказавшие или способные оказать влияние на показатели подразделения, с другой аудиторской организацией и / или руководством подразделения;
б) запрашивает копии письменной информации (отчетов) другой аудиторской организации руководству подразделения по результатам проведения аудита;
в) проводит сама или поручает другой аудиторской организации провести дополнительные тесты в отношении учетных записей или показателей подразделения и т.д.

Основная аудиторская организация документирует использование работы другой аудиторской организации в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита». В рабочих документах основной аудиторской организации подлежат отражению, в частности:

а) перечень подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация, степень существенности их показателей для бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
б) наименования других аудиторских организаций;
в) выводы относительно несущественности показателей подразделений для бухгалтерской отчетности экономического субъекта;

г) процедуры, выполненные основной аудиторской организацией в отношении работы, проведенной другой аудиторской организацией, и результатов, полученных другой аудиторской организацией.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, как правило, не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита работы другой аудиторской организации.

В случае невозможности использовать результаты работы другой аудиторской организации и осуществить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, основная аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно положительного аудиторского заключения или отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в связи с ограничением объема аудиторской проверки.

Если другая аудиторская организация составила или намеревается составить аудиторское заключение о показателях подразделения, отличное от безусловно положительного либо содержащее специальный поясняющий параграф, то основная аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о необходимости и целесообразности составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, отличного от безусловно положительного. При этом основная аудиторская организация должна исходить из того, насколько обстоятельства, повлекшие составление другой аудиторской организацией аудиторского заключения о показателях подразделения, отличного от безусловно положительного либо содержащего специальный поясняющий параграф, существенны (по характеру и величине) для бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В исключительных случаях, когда основная аудиторская организация не имеет возможности осуществить все действия, предусмотренные настоящим правилом (стандартом), она может подготовить аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта исключительно на основе аудиторского заключения о показателях подразделения (подразделений). В таких исключительных случаях аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно ясно раскрывать данный факт и включать указание на величину (существенность) той части показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудит в отношении которых проводила другая аудиторская организация. Раскрытие такой информации в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как какая-либо оговорка основной аудиторской организации в отношении выраженного ею мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аффилированные лица

Под аффилированными лицами понимаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, признаваемые таковыми в соответствии с Законом РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». Операцией между аудируемым лицом и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, осуществляемая между аудируемым лицом и аффилированным лицом.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся аффилированных лиц и раскрытия информации о них, а также влияния операций между ауди-

руемым лицом и аффилированным лицом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции с аффилированными лицами.

Вследствие неопределенности, присущей предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно полноты информации об аффилированных лицах, процедуры, определенные в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности, предоставят достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких предпосылок при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые повышают риск искажения отчетности сверх ожидаемого уровня или указывают на то, что имело место существенное искажение информации об аффилированных лицах.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуется ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и отрасли в целом, позволяющими ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Наличие аффилированных лиц и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

а) применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности может предусматривать раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;
б) наличие аффилированных лиц или операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
в) источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от неаффилированных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
г) операции с аффилированными лицами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Наличие аффилированных лиц и раскрытие информации о них

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации и полноты ее раскрытия:

а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;
б) проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;
в) запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их аффилированности в отношении других хозяйствующих субъектов;
г) изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

д) изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
е) запросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц;
ж) запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;
з) провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние, невысок, указанные процедуры следует модифицировать.

Если применяемый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие информации об аффилированных лицах и отношениях с ними, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является достоверным и полным.

Операции с аффилированными лицами

Аудитор должен провести детальное изучение информации об операциях с аффилированными лицами, представленной руководством аудируемого лица, а также быть готовым обнаружить другие существенные операции с аффилированными лицами.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска средств контроля аудитор должен проанализировать достоверность процедур контроля учета операций с аффилированными лицами и формирования информации о них.

В ходе аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных аффилированных лиц, в том числе:

- операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия, например нестандартные цены, процентные ставки, поручительства и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых отличается от их формы;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большой объем операций или значительные по сумме операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе аудиторской проверки аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций с аффилированными лицами.

Подобные процедуры включают:

- детальные процедуры в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских поручительств. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций с аффилированными лицами;

- анализ инвестиционных сделок, например, приобретение илиреализация доли участия в совместной или иной деятельности.

Проверка операций с аффилированными лицами

При проверке операций с аффилированными лицами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты.

С учетом характера взаимоотношений с аффилированными лицами доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у аффилированного лица на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало инструкции дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения следующих процедур:

- подтверждение условий и суммы денежных средств, затраченных на операцию с аффилированным лицом;
- изучение доказательств, имеющихся у аффилированного лица;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, гарантами,
- агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Заявление руководства аудируемого лица

Аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

а) полноты представленной информации относительно определения круга аффилированных лиц;

б) достоверности раскрытия информации об аффилированных лицах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

ГЛАВА 7

Специальные аспекты аудиторской проверки

Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита

Влияние соблюдения экономическим субъектом нормативных актов на достоверность его бухгалтерской отчетности

В состав нормативных актов, соблюдение которых является предметом данного правила (стандарта), входят законодательные и иные нормативные документы органов законодательной и исполнительной власти, которые регулируют хозяйственную и финансовую деятельность экономических субъектов.

При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан установить соответствие финансовых или хозяйственных операций экономического субъекта действующим в Российской Федерации нормативным актам. Аудитор проверяет соответствие совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Цель проводимого ауди-

та не состоит в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности экономического субъекта применяемому законодательству.

Выявленные аудитором нарушения могут влиять:

а) существенно на величину показателей бухгалтерской отчетности;

б) несущественно на величину показателей бухгалтерской отчетности, но могут нанести ущерб экономическому субъекту, его участникам, государству или третьим лицам.

В случае неоднозначной трактовки аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом нормативных документов аудитору следует произвести оценку существенности влияния спорного нормативного документа на оценку достоверности отчетности в целом в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности».

Если влияние спорного нормативного документа существенно, аудитор может по согласованию с экономическим субъектом предпринять одно или несколько из следующих действий:

а) направить письменный запрос от своего имени в орган, являющийся источником спорного нормативного документа, если при этом не существует лимита времени на получение ответа на запрос;

б) письменно предупредить руководство проверяемого экономического субъекта о невозможности выдачи безусловно положительного аудиторского заключения.

Если влияние спорного нормативного документа несущественно, то факт разногласий может быть отмечен в письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Ответственность руководителей экономического субъекта за несоблюдение нормативных актов

Аудиторская организация не несет ответственности за невыполнение руководством экономического субъекта и его экономическими и производственными подразделениями требований нормативных актов Российской Федерации. Ответственность за соблюдение установленных этими актами норм и правил несет руководство экономического субъекта. В ходе проверки аудитор должен исходить из того, что экономический субъект руководствуется в своей деятельности установленными нормативными актами до тех пор, пока не получит доказательств противного.

При проверке соблюдения нормативных актов экономическим субъектом аудитор должен установить:

а) обеспечивается ли персонал экономического субъекта необходимыми нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;
б) привлекаются ли специалисты аудиторских и юридических организаций для получения работниками экономического субъекта необходимых консультаций по бухгалтерскому учету, налогообложению и применению хозяйственного и иного законодательства Российской Федерации;
в) разработаны ли внутренние рабочие документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота и визирования совершаемых хозяйственных и финансовых операций, установлен ли контроль за их соблюдением;
г) применяются ли меры воздействия (и какие) на персонал экономического субъекта при несоблюдении требований нормативных актов;
д) осуществляется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с обязательным участием юриста, а также с выработкой решения по отражению планируемой сделки в учете и порядка ее налогообложения.

Проверка аудитором соответствия деятельности экономического субъекта требованиям нормативных актов

При планировании аудиторской проверки аудитор должен, исходя из особенностей проверяемого экономического субъекта, определить требования законодательства, которым должна удовлетворять деятельность этого субъекта, а также получить достоверное представление о том, в какой степени экономическим субъектом выполняются эти требования.

Аудитор должен обратить особое внимание на такие нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности экономического субъекта. В этой связи аудитору необходимо:

а) изучить имеющуюся информацию и нормативно-правовую базу, касающуюся экономического субъекта;
б) получить у руководителей экономического субъекта сведения о приемах и методах, используемых им для обеспечения выполнения требований нормативных актов;
в) обсудить спорные вопросы, неоднозначно решенные в нормативных актах, имеющие существенное значение для оценки результатов аудиторской проверки, с руководством экономического субъекта;
г) проверить наличие документов о регистрации экономического субъекта, необходимых лицензий и других документов, без которых проверяемый экономический субъект не вправе осуществлять хозяйственную и финансовую деятельность.

Как и в других вопросах, в части, касающейся проверки соблюдения экономическим субъектом требований нормативных актов, аудитор должен планировать и проводить аудит с достаточной степенью профессионального скептицизма.

Аудитор должен иметь в виду, что при проведении аудиторских проверок существует риск необнаружения, несмотря на то что проверка качественно спланирована и квалифицированно проведена в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности. Вероятность

этого риска значительно возрастает при наличии следующих факторов:

а) значительного количества нормативных актов, имеющих непосредственное отношение к проверяемому экономическому субъекту, но не учитываемых и (или) не используемых им в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
б) ограниченности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые не могут отразить всю хозяйственную и финансовую деятельность экономического субъекта;
в) низкой квалификации персонала, занятого организацией систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля у экономического субъекта;
г) получения аудитором большинства сведений от экономического субъекта, которые носят не объективный (доказательный), а информативный характер.

При выяснении аудитором того, выполняет ли экономический субъект требования нормативных актов, аудитор при необходимости может использовать в ходе проверки экспертов, владеющих юридическими и другими специальными знаниями в областях, не относящихся к профессиональной компетенции аудитора. При этом необходимо руководствоваться правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта».

Аудитор должен добиваться того, чтобы руководство экономического субъекта принимало меры по выявлению, предупреждению и устранению нарушений требований нормативных актов, которые могут исказить бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Действия аудитора при обнаружении нарушений требований нормативных актов

При обнаружении аудитором фактов невыполнения экономическим субъектом требований нормативных актов, он должен более тщательно изучить обстоятельства, при которых

были допущены нарушения, а также оценить, как повлияют выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности. При оценке влияния выявленных нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности аудитор должен учесть возникновение таких последствий, как:

а) взыскание с проверяемого экономического субъекта штрафных санкций в проверяемом отчетном периоде;
б) появление угрозы отчуждения имущества, стоимостная оценка которого отразится на структуре имущества проверяемого экономического субъекта;
в) прекращение деятельности экономического субъекта;
г) появление сомнений в правдивости и достоверности данных, отраженных в бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудитору необходимо учесть, что к нему могут быть применены меры ответственности в случае сокрытия им обнаруженных фактов, подтверждающих наличие состава преступления в действиях (бездействии) экономического субъекта. При наступлении подобных обстоятельств аудитору следует руководствоваться правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», а также целесообразно получить консультацию у юриста о возможных последствиях.

В тех случаях, когда получить информацию о действительном или предполагаемом нарушении требований нормативных актов невозможно, аудитор должен реально оценить влияние отсутствия необходимых документов на достоверность выводов, содержащихся в аудиторском заключении.

Аудитору следует учесть влияние невыполнения требований нормативных актов экономическим субъектом на другие аспекты аудита, в особенности на достоверность сведений, представленных руководством экономического субъекта. В случае если нарушения не были обнаружены системой внутреннего контроля или не были включены в сведения, которые представило руководство, аудитор вправе пересмотреть оценку возможных рисков, а также степень достоверности сведений, представляемых руководством экономического субъекта.

Если невыполнение требований нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению является существенным, то аудитор обязан сделать следующее:

а) отразить все такие нарушения в своей рабочей документации;
б) учесть влияние отмеченных нарушений на надежность аудиторских доказательств и дальнейшее планирование процедур аудита;
в) сообщить руководству экономического субъекта о замеченных нарушениях в своей письменной информации;
г) сообщить пользователям бухгалтерской отчетности о замеченных нарушениях (отразить в аудиторском заключении, выступить на собрании акционеров и т.п.).

Если аудитор пришел к выводу, что руководство экономического субъекта, включая и работников экономических служб, причастно к фактам невыполнения требований нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению, то аудитор должен сообщить об этом высшему органу управления экономического субъекта.

Факты невыполнения требований нормативных актов должны быть учтены аудитором при составлении аудиторского заключения следующим образом:

а) если аудитор пришел к выводу, что факты невыполнения требований нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению существенно повлияли на достоверность бухгалтерской отчетности, то аудитор должен представить модифицированное аудиторское заключение;
б) если руководство и (или) персонал экономического субъекта препятствуют аудитору в получении достаточной информации о том, что факты невыполнения нормативных актов существенно исказили бухгалтерскую отчетность, аудитор должен составить отрицательное заключение или отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении;

в) если аудитор не может установить факты нарушения требований нормативных актов из-за ограничений, причиной которых были случайные обстоятельства, а не действия руководства и (или) персонала экономического субъекта, то аудитор может дать модифицированное аудиторское заключение либо отказаться от выражения своего мнения в аудиторском заключении;
г) если персонал экономического субъекта исправил все выявленные нарушения и внес необходимые исправления в бухгалтерскую отчетность и данные по налогообложению, то аудитор вправе дать безоговорочно положительное заключение.

Аудитор может прийти к выводу о необходимости прекратить или приостановить проверку, если руководство и персонал экономического субъекта не принимали меры по устранению фактов нарушения требований нормативных актов, даже если такие нарушения не оказывали существенного влияния на бухгалтерскую отчетность, но могут существенно повлиять на нее в дальнейшем.

Выявленные факты нарушений требований нормативных актов следует довести до сведения руководства проверяемого экономического субъекта в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письменная информация руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита». В письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита должны иметься ссылки на нормативные акты и на те их разделы (параграфы, статьи, пункты и т.п.), по которым допущены нарушения.

Проверка прогнозной финансовой информации

Принципы проверки прогнозной финансовой информации

Под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении

денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является сопутствующей аудиту услугой. Она может оказываться аудиторской организацией наряду с проведением аудита бухгалтерской отчетности данного экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации не может проводиться аудиторской организацией, оказывавшей экономическому субъекту сопутствующие услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, а именно: услуги по сбору, обработке, обобщению информации, а также в случае, если аудиторская организация осуществляла выбор допущений, лежащих в основе данной прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза. В основе одновариантного прогноза лежат допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта. В основе многовариантного прогноза-допущения о различных возможных будущих событиях и действиях руководства экономического субъекта для получения различных путей развития экономического субъекта.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для:

а) внутренних управленческих нужд, например для оценки величины необходимых финансовых вложений;
б) предоставления третьим лицам, например потенциальным инвесторам, кредиторам.

В зависимости от целей подготовки прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде отдель-

ных показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта.

Ответственность за выражение мнения несет аудиторская организация.

Проверка прогнозной финансовой информации аудиторской организацией проводится для того, чтобы установить:

а) применимость принятых при ее подготовке допущений, т.е. их надежность, реалистичность и возможность использования для подготовки данной прогнозной финансовой информации;
б) правильность ее подготовки на основе принятых допущений;
в) адекватность ее представления.

В связи с тем, что в основу прогнозной финансовой информации заложены события и действия, которые могут произойти в будущем, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о том, будут ли достигнуты прогнозируемые результаты. В том случае, если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, такое мнение может быть выражено.

Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта».

Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности использования прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

Порядок проверки прогнозной финансовой информации

Проверка прогнозной финансовой информации включает оценку:

а) допущений, лежащих в основе прогнозной финансовой информации;
б) правильности подготовки прогнозной финансовой информации;
в) формы представления прогнозной финансовой информации.

При выборе процедур проверки прогнозной финансовой информации и определении их объема аудиторская организация должна опираться на свое профессиональное суждение.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, как правило, определяются:

а) вероятностью наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений;
б) знанием аудиторской организацией финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, например полученным при оказании ему каких-либо услуг в предыдущие периоды;
в) степенью использования профессионального суждения при подготовке прогнозной финансовой информации;
г) другими факторами.

При определении вероятности наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений аудиторской организации следует рассмотреть:

а) особенности процесса подготовки прогнозной финансовой информации;
б) наличие оговорок в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период;
в) возможность использования данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период, аудит которой не проводился;
г) другие обстоятельства.

При изучении особенностей процесса подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация должна обратить внимание на:

а) квалификацию лиц, ответственных за подготовку прогнозной финансовой информации;
б) систему внутреннего контроля за подготовкой прогнозной финансовой информации;
в) рабочую документацию, составленную в процессе подготовки прогнозной финансовой информации;
г) методы подготовки прогнозной финансовой информации (математические, компьютерные);
д) методы оценки и отбора допущений;
е) наличие и причины отклонений фактических данных о деятельности экономического субъекта от данных прогнозной финансовой информации, подготовленной в предыдущие периоды;
ж) другие сведения о подготовке прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация должна убедиться, что принятые допущения отвечают целям подготовки прогнозной финансовой информации и, следовательно, потребностям ее потенциальных пользователей.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна опираться на фактическую информацию о деятельности экономического субъекта, рассматриваемой с точки зрения экономической ситуации в стране (регионе) в целом и ее отраслевых особенностей.

Аудиторская организация должна учитывать, что чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация использует следующие процедуры: выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

Аудиторская организация должна обратить особое внимание на те показатели, искажения которых могут существенно повлиять на прогнозируемые результаты.

При выявлении существенных искажений в расчетах аудиторская организация должна оценить их влияние на правильность прогнозируемых результатов. Аудиторская организация должна учитывать взаимосвязь отдельных показателей прогнозной финансовой информации.

В случае, если фактическая информация приведена как часть прогнозной финансовой информации, аудиторская организация, основываясь на профессиональном суждении, должна определить, в какой степени фактическая информация должна быть проверена и какие процедуры в отношении нее должны быть проведены.

Аудиторская организация должна получить от руководства экономического субъекта письменные разъяснения в отношении целей использования прогнозной финансовой информации и применимости допущений, лежащих в основе прогнозной финансовой информации.

Письменные разъяснения руководства экономического субъекта должны подтверждать ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация представлена адекватно, если:

а) она изложена ясно и непредвзято;
б) допущения и их реалистичность раскрыты в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
в) учетная политика экономического субъекта в части, относящейся к прогнозируемым показателям, раскрыта в пояснениях к прогнозной финансовой информации;
г) изменения учетной политики в части, относящейся к прогнозируемым показателям, по сравнению с последним отчетным периодом и причины этих изменений, а также их влияние на данные прогнозной финансовой информации раскрыты в пояснениях к ней;

д) прогнозная финансовая информация содержит дату ее подготовки, и письменные разъяснения руководства экономического субъекта подтверждают применимость допущений на эту дату.

В случае, если результат прогноза представлен диапазоном значений, аудиторская организация должна убедиться, что в прогнозной финансовой информации раскрыто обоснование границ диапазона и прогноз, сделанный исходя из данных границ, не вводит в заблуждение потенциальных пользователей.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

В отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должна содержаться следующая информация:

а) название документа – «Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации»;
б) адрес и телефоны аудиторской организации;
в) дата отчета;
г) адресат отчета;
д) указание на то, что проверка прогнозной финансовой информации проводилась в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности;
е) указание на ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации;
ж) указание на отсутствие или наличие фактов, свидетельствующих о неприменимости допущений, принятых при подготовке прогнозной финансовой информации;

з) указание на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых;
и) мнение аудиторской организации в отношении правильности подготовки прогнозной финансовой информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления;
к) подпись аудиторской организации, осуществившей проверку прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация может включить в отчет мнение о возможности использования прогнозной финансовой информации в определенных экономическим субъектом целях, а также рекомендации по ограниченному использованию и распространению прогнозной финансовой информации. Возможно включение в отчет и иной информации, имеющей отношение к работе, проведенной аудиторской организацией.

Если аудиторская организация установила, что:
а) допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации, неприменимы;
б) прогнозная финансовая информация неверно подготовлена на основе принятых допущений;
в) прогнозная финансовая информация представлена неадекватно, то в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должны быть изложены обстоятельства, обусловившие мнение аудиторской организации.

Если по каким-либо причинам аудиторская организация не в состоянии провести необходимые процедуры, аудиторская организация должна отказаться в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации от выражения своего мнения и изложить в нем обстоятельства, вызвавшие ограничение объема работ.

Примерная форма отчета о результатах проверки прогнозной финансовой информации

[Бланк или угловой штамп
аудиторской организации]

*Официальное наименование
экономического субъекта*

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации

1. Нами проведена проверка прогнозной финансовой информации [наименование экономического субъекта] на 200[ ] г. в составе [перечислить отдельные формы]. Мы проводили проверку данной прогнозной финансовой информации в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации». Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет исполнительный орган [наименование экономического субъекта].

2. В результате проведенной нами проверки данной прогнозной финансовой информации мы не обнаружили фактов, свидетельствующих о неприменимости допущений, принятых при ее подготовке.

3. Обращаем Ваше внимание на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых, так как ожидаемые события и действия могут не произойти.

4. По нашему мнению, проверенная нами прогнозная финансовая информация подготовлена на основе принятых допущений правильно и представлена адекватно.

*Руководитель аудиторской организации
(аудитор, работающий самостоятельно)
Аудитор
(Дата)*

Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность

Действия аудиторской организации в отношении прочей информации

Когда проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудиторская организация должна рассмотреть такую прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной бухгалтерской отчетности.

Под документом, содержащим проаудированную бухгалтерскую отчетность, понимается предусмотренный законодательством или иными нормативными актами либо подготовленный по инициативе экономического субъекта с целью предоставления заинтересованным пользователям документ (кроме документов в электронной форме), в состав которого включается проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта.

Документом, содержащим проаудированную бухгалтерскую отчетность, может быть, в частности, годовой отчет акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) или проспект эмиссии.

Под прочей информацией понимаются любые включенные в документ, данные (сведения), отличные от бухгалтерской отчетности экономического субъекта, содержащейся в этом же документе.

Примеры прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность, приведены ниже.

При проведении аудита, целью которого является выражение мнения аудиторской организации о достоверности

бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская организация не несет ответственность за достоверность прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, не может и не должно трактоваться экономическим субъектом, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность (включая уполномоченные государственные органы), как мнение аудиторской организации о достоверности прочей информации или документа в целом.

Аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству экономического субъекта о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения.

Прочая информация подлежит рассмотрению аудиторской организацией, как правило, до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Когда прочая информация не может быть получена аудиторской организацией для рассмотрения до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, она подлежит рассмотрению сразу после получения от экономического субъекта.

Руководство экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого аудиторская организация проводит (проводила) аудит, обязано создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного рассмотрения прочей информации.

Если руководство экономического субъекта отказывается предоставить аудиторской организации прочую информацию и документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, для рассмотрения в соответствии с настоя-

щим правилом (стандартом), то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии соответствующих мер.

Аудиторская организация документирует рассмотрение прочей информации в соответствии с правилом(стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

При необходимости вопросы, связанные с рассмотрением прочей информации, аудиторская организация включает в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности не должно содержать указаний на рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, кроме случаев, предусмотренных настоящим правилом (стандартом).

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, должен включать аудиторское заключение о достоверности этой отчетности, если иное не предусмотрено законодательством и иными нормативными актами.

В случаях, предусмотренных законодательством и иными нормативными актами, аудиторская организация делает соответствующую отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность. Отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, делается в форме, предусмотренной законодательством и иными нормативными актами (подпись уполномоченного лица аудиторской организации, оттиск печати аудиторской организации и т.п.).

Сделанная в любой форме и выраженная любым содержанием отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, означает, что аудиторская организация рассмотрела прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной бухгалтерской отчетности. Отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, не

может и не должна трактоваться экономическим субъектом, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность (включая уполномоченные государственные органы), как-либо иначе.

Когда документ содержит проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта за несколько отчетных периодов (в том числе отчетность, аудит которой проводила другая аудиторская организация), аудиторская организация должна рассмотреть прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной бухгалтерской отчетности за каждый отчетный период.

Если документ содержит бухгалтерскую отчетность за несколько отчетных периодов, аудит которой проводили разные аудиторские организации, то обязанность рассмотреть прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной бухгалтерской отчетности за каждый отчетный период несет аудиторская организация, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период, кроме случаев, когда между экономическим субъектом и аудиторскими организациями существует соглашение о том, что каждая аудиторская организация самостоятельно рассматривает прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной бухгалтерской отчетности за соответствующий отчетный период.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, бухгалтерской отчетности, аудит которой проводила другая аудиторская организация, не может и не должно трактоваться экономическим субъектом, заинтересованными пользователями и другой аудиторской организацией как выражение мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудит кото-

рой проводила другая аудиторская организация, равно как о работе другой аудиторской организации.

Если законодательством или иными нормативными актами предусмотрена отметка на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, то такая отметка должна быть сделана аудиторской организацией, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период.

Если по соглашению между экономическим субъектом и аудиторскими организациями, проводившими аудит бухгалтерской отчетности, включенной в документ, каждая аудиторская организация рассматривает прочую информацию, то отметка на документе делается каждой аудиторской организацией либо аудиторской организацией, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период. В последнем случае каждая аудиторская организация должна письменно уполномочить аудиторскую организацию, которая проводит (провела) аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период, сделать отметку на документе. Примерная форма письменного уполномочения сделать соответствующую отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, приведена ниже.

Установление непротиворечивости прочей информации проаудированной бухгалтерской отчетности

Прочая информация считается не противоречащей во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности, если в ней отсутствуют существенные данные (сведения), прямо или косвенно противоречащие данным, содержащимся в проаудированной бухгалтерской отчетности или вытекающим из нее.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации включает ознакомление с ее содержанием, сравне-

ние данных (сведений), проверку сделанных экономическим субъектом на основе проаудированной бухгалтерской отчетности расчетов, результаты которых отражены в прочей информации, и другие необходимые действия.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не является аудиторской процедурой, в результате которой могут быть получены аудиторские доказательства в смысле правила(стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью, то аудиторская организация:

а) определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность;
б) уведомляет руководство экономического субъекта о необходимых корректировках.

Если корректировке подлежит проаудированная бухгалтерская отчетность, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно положительного аудиторского заключения или отказе в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Когда корректировке подлежит прочая информация, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности специального поясняющего параграфа или предпринять иные соответствующие меры.

Специальный поясняющий параграф в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности должен раскрывать все существенные противоречия между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчет-

ностью. В аудиторском заключении этот параграф помещают после параграфа, выражающего мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Примерная форма специального поясняющего параграфа приведена ниже.

Иные меры, которые аудиторская организация может предпринять, определяются конкретной ситуацией, характером и существенностью противоречия. Они могут заключаться, в частности, в задержке предоставления экономическому субъекту аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, рассмотрении вопроса о расторжении договора об оказании аудиторских услуг, передаче вопроса для юридического рассмотрения.

Если при рассмотрении прочей информации в ней обнаруживается существенное искажение какого-то факта (неверное отражение или представление в прочей информации данных (сведений), не связанных прямо или косвенно с проаудированной бухгалтерской отчетностью экономического субъекта), то аудиторская организация должна обсудить это с руководством экономического субъекта.

При наличии разногласий между руководством экономического субъекта и аудиторской организацией по поводу обнаруженного в прочей информации существенного искажения факта аудиторская организация должна предложить руководству экономического субъекта передать данный вопрос на рассмотрение независимому эксперту (например, юридическому консультанту экономического субъекта) или соответствующему третьему лицу и принять во внимание результаты такого рассмотрения.

Когда, по мнению аудиторской организации, прочая информация подлежит корректировке в связи с существенным искажением факта, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии дальнейших соответствующих мер. Они могут заключаться, в частности, в письменном уведомлении органа (должностных лиц) экономиче-

ского субъекта, осуществляющего общее руководство деятельностью этого субъекта, о сложившейся ситуации, в получении соответствующей юридической консультации.

Если аудиторская организация рассматривает прочую информацию после даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и обнаруживает существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью или существенное искажение в прочей информации какого-либо факта, то аудиторская организация определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность.

При необходимости скорректировать проаудированную бухгалтерскую отчетность аудиторская организация руководствуется правилом аудиторской деятельности «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности».

При корректировке прочей информации аудиторская организация должна предпринять меры, обеспечивающие достаточную уверенность в том, что руководство экономического субъекта внесло необходимые исправления и заинтересованные пользователи документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность, уведомлены об этом.

Если, по мнению аудиторской организации, прочая информация подлежит корректировке, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о принятии дальнейших соответствующих мер. Они могут заключаться, в частности, в письменном уведомлении органа (должностных лиц) экономического субъекта, осуществляющего общее руководство деятельностью этого субъекта, о сложившейся ситуации, в получении соответствующей юридической консультации.

Примеры прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность

1. Отчет исполнительного органа экономического субъекта, сопровождающий бухгалтерскую отчетность этого экономического субъекта за отчетный год.

2. В годовом отчете акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) – характеристика и результаты деятельности общества за отчетный год.

3. В проспекте эмиссии – данные об эмитенте, сведения о предыдущих выпусках ценных бумаг, сведения о размещаемых ценных бумагах.

Примерная форма письменного уполномочения сделать отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность

[Бланк или угловой штамп другой
аудиторской организации]
*[Адресуется соответствующему должностному лицу
аудиторской организации, уполномочиваемой сделать отметку]*

В соответствии с соглашением между [наименование экономического субъекта] и нашими аудиторскими организациями мы рассмотрели прочую информацию, включенную в проспект эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта] за 200_ год, аудит которой проводила наша аудиторская организация.

Рассмотрение прочей информации, включенной в проспект эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], проводилось в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность». В соответствии с этим правилом (стандартом) рассмотрение нами прочей информации, включенной в проспект эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], не может и не

должно трактоваться [наименование экономического субъекта], а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности проаудированной нами бухгалтерской отчетности и проспекта эмиссии облигаций (включая уполномоченные государственные органы), как мнение нашей аудиторской организации о достоверности прочей информации или проспекта эмиссии облигаций в целом. Рассмотрение нами прочей информации не является аудиторской процедурой в смысле правила(стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства». Мы не несем ответственность за достоверность прочей информации, включенной в проспект эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], содержащий проаудированную нами бухгалтерскую отчетность [наименование экономического субъекта] за 200-- год.

При рассмотрении прочей информации, включенной в проспект эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], нами не обнаружены никакие существенные данные (сведения), прямо или косвенно противоречащие данным, содержащимся в проаудированной нами бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта] за 200-- год, а также существенные искажения фактов.

Настоящим письмом уполномочиваем Вас, не возлагая при этом на Вас никакой ответственности, сделать отметку на проспекте эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта], предусмотренную [наименование соответствующего нормативного акта], по форме, установленной данным нормативным актом. Сделанная Вами отметка на проспекте эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта] будет означать, что мы рассмотрели прочую информацию на предмет ее непротиворечивости, во всех существенных аспектах, проаудированной нами бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта] за 200-- год. Сделанная Вами отметка на проспекте эмиссии облигаций [наименование экономического субъекта] не может и не должна трактоваться [наименование экономического субъекта], а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности проаудированной нами бухгалтерской отчетности и проспекта эмиссии облигаций (включая уполномоченные государственные органы), как-либо иначе.

Руководитель другой аудиторской организации
(аудитор, работающий самостоятельно)
Дата

Примерная форма специального поясняющего параграфа в аудиторском заключении о существенном противоречии между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью

Прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность включена руководством [наименование экономического субъекта] в годовой отчет общества за 200-- год общему собранию акционеров.

Среди прочего в этом годовом отчете приведена оценка ликвидности [наименование экономического субъекта] по состоянию на 31 декабря 200__ года, сделанная руководством его. Однако оценка ликвидности [наименование экономического субъекта] в годовом отчете общества не подтверждается данными бухгалтерской отчетности, прилагаемой к настоящему Заключению.

События после отчетной даты

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «События после отчетной даты устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты. В настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:

а) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
б) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Данные процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении остатков на счетах бухгалтерского учета на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

а) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

б) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода, направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы, изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

в) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

г) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

д) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, содержащих, в частности, следующие вопросы:

- текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;
- принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;
- имела ли место или планируется продажа активов;
- имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;
- имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;
- произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

- были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;
- произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудит дочернего общества аудируемого лица или структурного подразделения аудируемого лица, такого как представительство или филиал, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания отчетного периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате подписания аудиторского заключения.

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по ранее подготовленной финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское за-

ключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности

После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством ауди-

руемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и соответственно процедуры должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Необходимость в пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Осуществление эмиссии ценных бумаг

В случае осуществления эмиссии ценных бумаг, сопровождающейся регистрацией проспекта ценных бумаг, в том числе при публичном размещении эмиссионных ценных бумаг, аудитор должен принять во внимание соответствующие требования законодательства Российской Федерации и требования, связанные с ними. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг. Это включает выполнение процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «ПРИМЕНИМОСТЬ ДОПУЩЕНИЯ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА», разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность.

Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-

хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности

Поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обязанность руководства аудируемого лица заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом.

Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа.

Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этой связи следует принимать во внимание, что:

- как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;
- любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, поэтому последующие события могут вступать в противоречие с

профессиональным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;

- размер и сложная структура аудируемого лица, характер и условия его деятельности, а также степень воздействия на аудируемое лицо внешних факторов оказывают влияние на профессиональное суждение о влиянии условных фактов.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

а) финансовые признаки:
   - отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных требований в отношении чистых активов;
   - привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
   - изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);
   - существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений;
   - неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;
   - неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
   - значительные убытки от основной деятельности;

- трудности с соблюдением условий договора о займе;
- задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
- экономически нерациональные долговые обязательства;
- признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;

б) производственные признаки:
- увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
- потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
- существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
- существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его;

в) прочие признаки:
- несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации;
- судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, не выполнимым для данного лица;
- внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Указанный перечень признаков не является окончательным. Кроме того, наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Значение перечисленных признаков может снижаться под воздействием других признаков. Например, неспособность

аудируемого лица производить выплаты в обычном порядке может быть ликвидирована при помощи действий его руководства по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников, например за счет активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет возврата займов или привлечения дополнительных инвестиций. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть компенсирована появлением альтернативного источника поставок.

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор рассматривает надлежащий характер использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если требования к составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривают обязанности руководства аудируемого лица специально оценивать способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией ее непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обусловливают значительные сомнения в способно-

сти аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за тем, имеются ли доказательства существования факторов, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких факторов аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли они на проведенную аудитором оценку компонентов аудиторского риска.

Аудитор рассматривает факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, в ходе планирования аудита, поскольку такое рассмотрение позволяет своевременно обсудить их с руководством аудируемого лица, а также в ходе проведения аудита.

В некоторых случаях работники аудируемого лица сами могут провести предварительную оценку применимости допущения непрерывности деятельности на первоначальных этапах аудита. В этом случае аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство аудируемого лица какие-либо факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, и если выявило, то каковы связанные с этим планы руководства.

Если аудируемое лицо еще не проводило предварительной оценки применимости допущения непрерывности деятельности, то аудитор запрашивает у него, существуют ли какие-либо финансовые, производственные и другие факторы. Аудитор может обратиться к аудируемому лицу с просьбой произвести такую оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил факторы, влияющие на допущение непрерывности деятельности.

Аудитор анализирует последствия выявленных факторов при проведении предварительной оценки компонентов аудиторского риска.

Наличие таких факторов может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Аудитор должен проанализировать данную руководством аудируемого лица оценку способности аудируемого

лица продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Оценка руководством аудируемого лица способности аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность является основным фактором при анализе аудитором возможности допущения непрерывности деятельности.

При анализе оценки, данной руководством аудируемого лица, аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, на которых основывалась такая оценка, и планы руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения аудиторских процедур.

Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода в 12 месяцев со дня отчетной даты и которые могут обусловливать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования известных событий (запланированных или иных) или условий, которые могут иметь место в будущем и которые могут поставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитору может стать известно о таких факторах в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе аудиторских процедур, касающихся событий, произошедших после отчетной даты.

Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо факторов, повышается по мере их отдаленности во времени, постольку аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности аудируемого лица, являются значительными. Аудитор вправе потребовать от аудируемого лица оценить потенциальную значимость условных факторов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением направления запроса аудируемому лицу) с целью проверки признаков наличия факторов, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода как минимум в 12 месяцев со дня отчетной даты.

Дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица

В случае выявления факторов, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

- проверить планы аудируемой организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения непрерывности деятельности;
- путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов аудируемого лица и возможных смягчающих ситуацию обстоятельств;
- потребовать от руководителей аудируемого лица представить в письменном виде информацию, касающуюся их планов деятельности в будущем.

Факторы, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур. Процесс рассмотрения таких факторов продолжается по мере проведения аудита. В случае когда аудитор считает, что такие факторы обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, определенные процедуры приобретают дополнительное значение. Аудитор запрашивает у аудируемого лица ин-

формацию относительно его деятельности в будущем, в том числе планов получения доходов, заемных средств и реструктуризации долга, снижения или отсрочки расходов или увеличения размера уставного капитала. Аудитор также рассматривает вопрос о том, появились ли какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения аудируемым лицом собственной оценки перспектив непрерывности деятельности. Аудитор должен стремиться получить достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

В число аудиторских входят:

- анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и др.;
- анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- анализ условий получения и возврата займа и выявление нарушений условий возврата займа;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов с целью выявления в них упоминания о финансовых трудностях;
- опрос юристов и других специалистов аудируемого лица с целью выявления информации, касающейся наличия судебных исков и правильности оценки руководством влияния этих исков на финансовое состояние аудируемого лица;
- проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о начале или продолжении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка
- способности указанных лиц предоставить дополнительные средства;
- изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;
- изучение условных фактов хозяйственной деятельности;

- анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события воздействие на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

В случае когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором, влияющим на непрерывность деятельности аудируемого лица, аудитор должен проанализировать:

- надежность информационных систем аудируемого лица, предоставляющих информацию о движении финансовых потоков;
- обоснованность допущений, на которых основываются прогнозы аудируемого лица.

Кроме того, аудитор сравнивает:

- прогнозные данные за предшествующие периоды с фактическими результатами;
- прогнозные данные за текущий период с результатами, достигнутыми на дату проведения аудита.

Выводы аудитора и аудиторское заключение

Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как поручительство аудитора в том, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

В случае если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но тем не менее при этом

имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает:

- описываются ли адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;
- указывается ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обусловливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обусловливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) от-

четности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. Если на основе выполненных дополнительных процедур, полученной информации и с учетом планов руководства аудитор считает, что аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитор делает вывод о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение о непрерывности деятельности нельзя считать соблюдаемым, и выражает отрицательное мнение.

В случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена в соответствии с предусмотренным законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядком. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу о соблюдении такого порядка, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может счесть необходимым включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к ситуации, с тем, чтобы обратить внимание пользователя на особый порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся использования допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недостаточная аналитическая работа со стороны руководства аудируемого лица, как прави-

ло, не может помешать аудитору удостовериться в способности аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность, если у аудируемого лица есть долговременный опыт прибыльной деятельности и беспрепятственный доступ к финансовым ресурсам.

Подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты

В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае если задержка могла быть связана с событиями или условиями, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

ГЛАВА 8

Аудиторское заключение

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с настоящим правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются – аудитор) о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Основные элементы аудиторского заключения:

а) наименование;
б) адресата;
в) 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;
г) следующие сведения об аудируемом лице:
   - организационно-правовая форма и наименование;
   - место нахождения;
   - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
   - сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
д) вводная часть;
е) часть, описывающая объем аудита;
ж) часть, содержащая мнение аудитора;
з) дата аудиторского заключения;
и) подпись аудитора.

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

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.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации
во вводной части аудиторского заключения:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения

бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

Аудиторское заключение должно описывать 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 был 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 значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку общего представления о 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 (указать наименование и дату утверждения); внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение); правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях...».

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы (применяемый порядок) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, содержащей аудиторское мнение:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. И результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгал-

терскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

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

Безоговорочно положительное мнение

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ»
«Адресат.
Аудитор
Наименование: *общество с ограниченной ответственностью «XXX»*.
Место нахождения: *индекс, город, улица, номер дома и др.*
Государственная регистрация: *номер и дата регистрационного свидетельства.*
Лицензия: *номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.*
Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо
Наименование: *открытое акционерное общество «YYY»*.
Место нахождения: *индекс, город, улица, номер дома и др.*
Государственная регистрация: *номер и дата регистрационного свидетельства.*
Лицензия (если имеется): *номер, дата, наименование органов, предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия.*

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:
бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:
Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях фи-

нансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. И результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора».

Модифицированное аудиторское заключение

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 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 посредством включения 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 посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), 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.

Пример аудиторского заключения в части, привлекающей внимание:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. И результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «YYY» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «YYY».

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 должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не раскрытой (недостаточно полно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изменения или дополнения, аудитор может включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Такая часть также может быть включена при наличии дополнительных установленных законодательством Российской Федерации требований в отношении подготовки аудиторского заключения.

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:

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

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...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

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.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным

Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необ-

ходимыми). 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 Российской Федерации. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством Российской Федерации обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации 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 ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «YYY».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных

отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами).

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «YYY» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

дебиторской задолженности;

выручки от реализации товаров, работ, услуг;

кредиторской задолженности;

нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики и ненадлежащего метода учета:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки

финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно: в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а в составе оборотных активов по строке 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно по строке 621 «Поставщики и подрядчики» не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно раскрытия информации:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку

принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» не раскрыта существенная информация:

об обеспечении обязательств и платежей в размере XXX тыс. рублей;

об арендованных основных средствах в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки

финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Литература и Internet-ресурсы

Список основной литературы

1. Закон РФ «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.01 г.
2. Федеральные правила (стандарты) аудита.
3. Гражданский кодекс РФ (часть I от 30.11.94 № 51 ФЗ, в ред. Федерального закона от 15.05.01 № 54; часть II от 26.01.96 № 14 ФЗ, в ред. Федерального закона от 17.12.99 № 213-ФЗ).
4. Налоговый кодекс РФ (часть I от31.07.97 № 1-ФЗ, в ред. Федерального закона от 24.03.01 № 118-ФЗ, часть II от 05.08.00 № 117-ФЗ в ред. Федерального закона от 30.05.01 № 71-ФЗ).
5. Трудовой кодекс РФ.
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ.

Интернет-ресурсы

1. www/minfin.ru
2. www/minfin.ru/buh.htm
3. www/minfin/ru/audit.htm
4. www/garant/ru