

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Воронежский государственный технический университет»

Кафедра цифровой и отраслевой экономики

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

*по проведению практических занятий и самостоятельной
работы для студентов бакалавриата
направления 38.03.01 «Экономика» всех форм обучения*

Воронеж 2022

УДК: 657.6 (07)
ББК: 65.053я7

Составитель:
канд. экон. наук. А.В. Чугунов

Аудиторская деятельность: методические указания по проведению практических занятий и самостоятельной работы для студентов бакалавриата направления 38.03.01 «Экономика» всех форм обучения / ФГБОУ ВО «Воронежский государственный технический университет»; сост.: А. В. Чугунов. – Воронеж: Изд-во ВГТУ, 2022. – 30 с.

Методические указания предназначены для проведения практических занятий и самостоятельной работы с целью закрепления навыков в области независимой аудиторской проверки и оказания сопутствующих аудиту услуг предприятиям и организациям. В методических указаниях содержатся задания, ситуационные задачи и контрольные вопросы по каждой теме для выполнения практических занятий и самостоятельных работ. Предназначены для студентов направления 38.03.01 «Экономика».

Методические указания подготовлены в электронном виде и содержатся в файле МУ_АД_прак_СРС_2022.pdf.

Табл. 11. Библиогр.: 3 назв.

УДК: 657.6 (07)
ББК: 65.053я7

Рецензент – Н.И. Махоркин, канд. экон. наук, доц., генеральный директор ООО «МКС-Аудит»

*Издается по решению редакционно-издательского совета
Воронежского государственного технического университета*

ВВЕДЕНИЕ

Целью преподавания дисциплины «Аудиторская деятельность» является формирование у обучающихся теоретических знаний и практических навыков в области планирования, организации проведения аудиторских проверок, выполнения аудиторских процедур, получения аудиторских доказательств и формирования основных аудиторских отчетов и заключений, а также в области оказания сопутствующих аудиторских услуг.

Методические указания для проведения практических занятий и самостоятельной работы обеспечивают закрепление студентами понятий и категорий в области не только собственно аудита, понимания методики проведения аудиторских проверок и расчета основных показателей, но и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Материалы, представленные в методических указаниях, способствуют получению практических навыков работы с финансовой отчетностью, анализа и оценки важнейших ее показателей для формирования мнения о достоверности бухгалтерской информации, представленной в них, и правильности ведения учета предприятиями и организациями.

Содержат необходимые таблицы и разъяснения. Дают возможность применения полученных навыков в последующей производственной деятельности.

САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ

Тема 1. История появления и развития аудита. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности

Аудит (в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Родина современного аудита - Англия, где еще в 9 в. был дан толчок к «счету и мере». В те времена из общего понятия «бухгалтер» выделяется смежное понятие «аудитор», на которого были возложены функции контролера, проверяющего счета.

В 1844 году в Англии выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных обществ обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. Во Франции закон об обязательном аудите был принят в 1867 г., в США после Великой депрессии в 1937 г.

На дальнейшее развитие аудита оказывало влияние множество факторов политического, социального, религиозного, экономического, юридического и профессионального характера.

Так, например, в России должность аудитора появилась в армии. Введена она была Петром I, который в воинском уставе 1716 г. и в Табели о рангах к воинским чинам причислил и аудитора. Это название было заимствовано в Польше, где аудитором называли судью, следователя и лиц, участвующих в судебном слушании.

Становление и развитие аудита в России прошло несколько этапов, имеющих свою характеристику.

Первый этап (1987—1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987— создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой — стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990-1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» — август 2001 г.) — период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, Постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 1996 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» и ряд других документов.

Третий этап аудиторской деятельности в России начале принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности (7 августа 2001 г. №119-ФЗ в редакции Федерального от 14 декабря 2001 г. № 164-ФЗ). Принятие Федерального закона утвердило окончательное становление аудита в России, по: принять ряд нормативного регулирования аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции аудита в международную аудиторскую систему. С 2008 года действует новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Он действует и по сей день с учетом изменений и дополнений ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Четвертый этап (2015 – по настоящее время) связан с реформированием отечественной аудиторской деятельности. Данный этап характеризуется ужесточением требований к саморегулируемым организациям аудита и введением международных стандартов аудита. Именно в этот период времени были признаны утратившими силу отечественные Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и Федеральные стандарты аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. Основные правовые и законодательные документы по аудиторской деятельности в Российской Федерации приведены в библиографическом списке. Из приведенного перечня нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности можно выделить: кодексы и федеральные законы, постановления Правительства РФ, положения, утвержденные министерствами и ведомствами, международные стандарты.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии реформирования и развития. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций. Среди представленных концепций регулирования наиболее целесообразной представляется пятиуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности, представленная в табл. 1.

Система нормативного регулирования аудита. Стандарты аудиторской деятельности

Уровни регулирования	Виды и наименования нормативных документов	Степень разработанности	Область регулирования и использования
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ (в редакции от 29.12.2020 № 476-ФЗ, с учетом изменений и дополнений ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ» от 02.07.2021 № 359-ФЗ)	Закон принят, вступил в силу 31.12.2008 г. И действует по настоящий момент	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе
II	Международные стандарты аудита	Утверждено и действует более 50-ти стандартов	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг
III	Внутренние стандарты саморегулируемых организаций аудиторов	Разрабатываются и утверждаются саморегулируемыми организациями аудиторов	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне саморегулируемых организаций
IV	Нормативные документы министерств и ведомств	Разрабатываются и утверждаются Министерствами и ведомствами	Регулирование специфических особенностей аудита по видам: общий, страховой, инвестиционных институтов, банковский
V	Внутренние аудиторские стандарты	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами	При проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг

Самостоятельная работа и практические занятия 1

1. Охарактеризуйте каждый этап в развитии аудиторской деятельности
2. Объясните причины появления и развития аудиторской деятельности
3. Какие положительные моменты несет в себе аудиторская деятельность для предприятий и организаций?
4. Причины, обуславливавшие обращаемость к независимым аудиторам и аудиторским фирмам
5. Подробно опишите последний этап в развитии отечественной аудиторской деятельности

6. Дайте определение аудита в соответствии с Законом РФ «Об аудиторской деятельности»

7. В чем заключается цель аудиторской деятельности?

8. Какие документы регулируют общие вопросы аудиторской деятельности в РФ?

Задача 1

При создании аудиторской организации ее учредители установили, что организационно-правовой формой будущей фирмы будет непубличное акционерное общество. При определении кадровой политики было решено, что в штате будет три аттестованных аудитора. Определите возможность работы данной аудиторской фирмы на рынке аудиторских услуг.

Задача 2

На основании данных таблицы «Виды аудиторских услуг», содержащих перечень сопутствующих аудиторских услуг, классифицируйте их на группы по основанию совместимости с обязательным аудитом, а также распределите указанные услуги на информационные, услуги действия и услуги контроля. Для удобства ответы можно оформить в табл. 2 с использованием символа «+» в графе, которая предполагает правильный ответ.

Таблица 2

Виды сопутствующих аудиторских услуг

Виды услуг	Совместимые с обязательным аудитом	Несовместимые с обязательным аудитом	Услуги действия	Услуги контроля	Информационные услуги
Постановка бухгалтерского учета					
Составление налоговых деклараций					
Налоговое консультирование					
Восстановление бухгалтерского учета					
Издание учебных материалов по аудиту					
Контроль начисления налогов и сборов					

Задача 3

Аудитор принимал участие в составлении годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Через год данная организация обратилась к этому аудитору с просьбой провести обязательную аудиторскую проверку. Аудитор принял предложение организации. Оцените действия аудитора, с точки зрения действующего законодательства.

Задача 4

Аудитор обсуждает со своим знакомым результаты проверки одного из своих клиентов и сообщает ему коммерческую информацию. Оцените действия аудитора.

Тема 2. Сущность аудита и аудиторской деятельности

Сущность аудита и аудиторской деятельности определена Международным стандартом аудита МСА 200.

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 31.12.2008 № 307-ФЗ так определяет понятие аудиторской деятельности: «Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти (проверка ГНИ – это не аудит).

Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов, функционирующая в любой организационно-правовой форме, за исключением АО, имеющая в своем составе не менее 3-х аттестованных аудиторов, которые, в свою очередь, владеют более 50% объема уставного капитала организации.

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой такая организация является.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово "аудиторская", а также производные слова от слова «аудит».

Понятие аудиторская организация – это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

На международном уровне определение аудита звучит следующим образом: «аудит – это независимое рассмотрение специально назначенным аудито-

ром финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом».

Более подробное и всеобъемлющее определение дает американская ассоциация бухгалтеров (ААА). По их мнению, аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Аудируемое лицо – организация, в которой силами индивидуальных аудиторов и аудиторских фирм осуществляется выполнение задания на аудиторские услуги.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам.

Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности – реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций (оценка прошлого).

Результатом аудиторских услуг является возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля (оценка будущего).

Как уже упоминалось выше, аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, являющийся членом саморегулируемой организации аудита.

Классификация видов аудиторской деятельности в РФ представлена на рис. 1.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в штате руководителей.

Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в фирме. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой деятельности хозяйствующего субъекта.

Внешний аудит в Российской Федерации с точки зрения направлений аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на: общий аудит; страховой аудит; аудит банков; аудит бирж; аудит внебюджетных фондов; аудит инвестиционных институтов.

Аудит бывает инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлении Правительства РФ.

Основная цель инициативного аудита:

✓ выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов, составлении отчетности, в налогообложении;

- ✓ провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности;
- ✓ оценить организацию делопроизводства в рамках бухгалтерского учета;
- ✓ оценить применяемые средства и методы автоматизации учета;
- ✓ оценить состояния расчетов по налогообложению и пр.

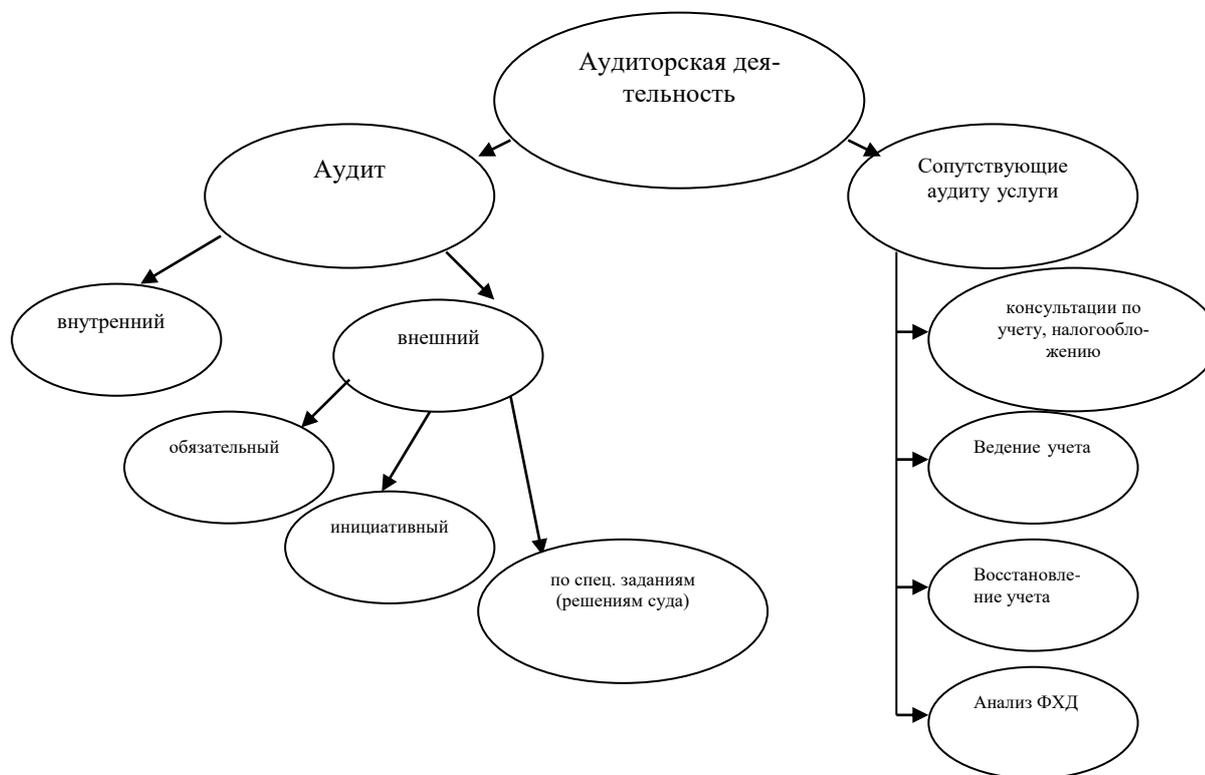


Рисунок 1 – Классификация видов аудиторской деятельности в РФ

Инициативный аудит может быть, как комплексным, так и тематическим.

При тематическом аудите контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Различной может быть и глубина проверки: полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных документов, проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Если инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели. Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита.

Федеральный закон №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяет обязательный аудит как ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

1. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится в случаях, установленных федеральными законами, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (т.е. основание или признак - допуск к обращению ценных бумаг организации на рынке);

2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, общества взаимного страхования, клиринговые компании, жилищные накопительные кооперативы, микрофинансовые организации, застройщики, политические партии и пр. (т.е. основание или признак - вид хозяйственной деятельности экономического субъекта, а организации, занимающиеся этими видами деятельности, носят в аудите понятие общественно значимых);

3) организаций, имеющих организационно-правовую форму акционерного общества или фонда (за исключением государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ "О международных компаниях и международных фондах"), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 миллиона рублей (т.е. основание или признак - организационно-правовая форма);

4) организаций (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации"), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:

а) доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, который определяется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет более 800 миллионов рублей;

б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 миллионов рублей (часть 1 в ред. Федерального закона от 29.12.2020 № 476-ФЗ) (т.е. основание или признак - имущественное положение, объемы хозяйственной деятельности экономического субъекта).

5) Организации, составляющие и публикующие консолидированную отчетность (т.е. основание или признак - консолидация отчетности)

Обязательный аудит проводится ежегодно.

В настоящее время аудиторская деятельность включает в себя два компонента: собственно аудит (обязательный аудит) и сопутствующие аудиту услуги. При этом последние начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам продаж в аудиторских организациях. И это не случайно. Именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета, права, налогообложения, финансов.

Сопутствующие аудиту работы и услуги – предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления:

- 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;
- 4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 6) оценочную деятельность;
- 7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по принципу их совместимости с различными видами аудита следующим образом.

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

- ✓ по ведению бухгалтерского учета;
- ✓ восстановлению бухгалтерского учета;
- ✓ составлению деклараций по налогам;
- ✓ составлению бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги по их содержанию могут быть условно подразделены на услуги действия, контроля и информационные.

Услуги действия - услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля - услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом: инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм.

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

Самостоятельная работа и практические занятия 2

1. Какой аудит называют обязательным?
2. Назовите объем выручки, при котором организация подлежит обязательному аудиту
3. При какой величине итога баланса коммерческая организация подлежит обязательному аудиту?
4. Организации каких организационно - правовых форм подлежат обязательному аудиту?
5. Какие организации по виду деятельности подлежат обязательному аудиту?
6. Может ли аудиторская фирма оказывать услуги по постановке в аудируемой организации автоматизированного бухгалтерского учета
7. Укажите основные права и обязанности аудиторов, их ответственность.

Задача 1

Сформулируйте суть основных отличий аудита от ревизионной деятельности по признакам, указанным в таблице «Сравнительная характеристика аудита и ревизии». Для наглядности и лучшего усвоения материала результаты сравнительного анализа можно представить в виде табл. 3.

Таблица 3

Отличительный признак	Аудиторская деятельность	Ревизионная деятельность
Цель		
Организационно-управленческие аспекты		
Принципы		
Результаты		

Задача 2

Фонд «Гражданское общество» получал в течение года благотворительные взносы от юридических и физических лиц и направлял их на поддержку отдельных региональных программ телевидения и отдельным образовательным учреждениям в качестве благотворительной помощи. Руководство организации по окончании отчетного года отказалось от проведения аудиторской проверки. Установите, не нарушает ли решение руководства требования законодательства об обязательности ежегодных аудиторских проверок.

Задача 2

Непубличное акционерное общество «Торговый дом» имеет следующие финансовые результаты, представленные в отчете о прибылях и убытках – табл. 4 (в укрупненном виде, тыс. р). Руководитель НАО «Торговый дом» принял

решение о необходимости проведения обязательной аудиторской проверки. Оцените правильность решения руководителя.

Таблица 4

Наименование показателя	За предшествующий отчетному год	За отчетный год
Выручка от продажи	418661	322 950
Себестоимость продаж	314997	286 400
Валовая прибыль (убыток)	103664	36 550
Коммерческие расходы	3032	200
Управленческие расходы	56400	1000
Прибыль (убыток) от продаж	44232	35 350
Доходы от участия в других организациях	1610	430
Проценты к получению	142	26
Проценты к уплате	86	-
Прочие доходы	2351	890
Прочие расходы	230	560
Прибыль (убыток) до налогообложения	48019	36136
Текущий налог на прибыль	9604	7227
Чистая прибыль (убыток)	38415	28 909

Задача 3

Аудиторская организация получила предложение от экономического субъекта на проведение аудиторской проверки. Бухгалтерский учет клиента организован с применением компьютерных технологий на основе программы «Галактика». В аудиторской организации нет специалистов, владеющих данной программой. Определите, должна ли аудиторская фирма принимать данное предложение.

Задача 4

Главный бухгалтер НАО «Витязь» имеет высшее экономическое образование и в данной должности работает с 2018 г, при этом два последних года работает по совместительству в аудиторской организации. В сентябре 2020 г. она представила в единую аттестационную комиссию необходимые документы для получения аттестата аудитора. Определите, какое решение должны были принять на тот момент сотрудники единой аттестационной комиссии.

Задача 5

ПАО «АТЛАНТ» является одним из учредителей аудиторской фирмы «Контур» и торговой организации НАО «Светлана». По результатам работы за предшествующий отчетному год НАО «Светлана» по критерию «объем выручки» подлежит обязательному аудиту и пригласило для проведения аудиторской проверки по рекомендации своего учредителя аудиторскую фирму «Контур», которая приняла данное предложение. Оцените правильность решения аудиторской организации.

Тема 3. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Само-регулирование аудиторской деятельности

Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган – Министерство финансов РФ, Центробанк РФ в функции которых применительно к аудиту входит:

1. Выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности.
2. Нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности,
3. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.
4. Анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации и иные функции, предусмотренные законом.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ создан и функционирует совет по аудиторской деятельности. Он осуществляет следующие функции:

1. Рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности.
2. Одобряет порядок разработки правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене
3. Оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности.

4. Вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

5. Рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа.

6. Осуществляет иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

В состав совета по аудиторской деятельности, который утверждается руководителем уполномоченного федерального органа входят:

- ✓ 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

- ✓ два представителя уполномоченного федерального органа;

- ✓ по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности;

- ✓ два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организа-

циями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание совета по аудиторской деятельности считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета.

Решения совета по аудиторской деятельности принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

Саморегулирование аудиторской деятельности

Одно из основных требований к аудиторам в части осуществления аудиторской деятельности – это членство в саморегулируемой организации аудиторов. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01 декабря 2007 г. (ред. от 07 июня 2013) и Федеральный закон №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. определяет, что саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

В ст. 17 закона говорится, что некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

- ✓ объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10000 физических лиц или не менее 2000 коммерческих организаций;
- ✓ наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;
- ✓ обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

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

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с требованиями, установленными ФЗ № 315-ФЗ, имеет право:

- ✓ устанавливать требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов;
- ✓ устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности;
- ✓ разрабатывать и устанавливать дополнительные меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерально-

го закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

✓ организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных ФЗ № 315-ФЗ:

✓ участвует в установленном порядке в создании и функционировании единой аттестационной комиссии;

✓ сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр;

✓ сообщает о дополнительных требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

✓ представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

✓ подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;

✓ не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

✓ оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

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

Аттестация аудиторов

Федеральным законом №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г., Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 12 сентября 2002 г. № 93н (с изменениями от 23 марта 2005 г., 11 мая 2006 г., 27 ноября 2007 г., от 27 июля 2009 г.) и Приказом Министерства финансов РФ от 19 марта 2013 г. №32н «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора», установлено, что аттестация проводится в форме экзамена, по итогам которого выдаются единый квалификационный аттестат на все виды аудита.

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов.

Лицам, успешно сдавшим экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора соответствующего типа без ограничения срока действия по форме, утвержденной Приказом Минфина РФ от 6 декабря 2010 г. №161Н «Об утверждении порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора».

К аттестации допускаются лица, получившие высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе. Претендент должен иметь ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом.

Для обеспечения проведения аттестации Единая аттестационная комиссия разрабатывает и обновляет программы квалификационных экзаменов и программ повышения квалификации аудиторов, а также формирует и обновляет экзаменационную базу билетов и тестов.

Экзамен проводится в три этапа. На первом этапе, его еще называют базовым уровнем, проверяются компетенции, обеспечивающие понимание теоретических основ каждой области знаний, а также умение применять эти знания в обычных условиях аудиторской деятельности. На этом уровне претендент должен продемонстрировать свои начальные компетенции и пройти компьютерное тестирование по пяти отдельным модулям: «Основы бухучета», «Основы аудиторской деятельности», «Финансы и финансовый анализ», «Основы законодательства РФ», «Основы налогового законодательства РФ». Каждый модуль включает 40 вопросов. На ответы отводится 2 часа. Сдавать можно как по одному, так и по несколько модулей в один день.

Второй этап, его называют основным уровнем, призван проверить профессиональные компетенции претендента и заключается в проверке углубленного понимания каждой области знаний и способности находить решение при выполнении конкретных видов аудиторских заданий. Претенденту предстоит выполнить письменные ситуационные задания на компьютере по шести модулям:

- аудиторская деятельность и профессиональные ценности;
- бухучет и бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- анализ и оценка устойчивости бизнеса;
- управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль;
- правовое регулирование экономической деятельности;
- налоги и налоговое администрирование.

На решение всех заданий каждого из модулей отводится по 3 часа. Экзаменационная сессия будет проводиться два раза в год в течение трех дней. В каждый день претендент сможет сдать не более двух модулей.

Каждый модуль предполагает проверку профессиональной этики аудитора и умения применять IT-технологии. Использование нормативной базы на втором этапе не предусмотрено.

На третьем этапе сдающие экзамен получают комплексную ситуационную задачу, которая позволит проверить их способность совмещать компетенции из разных областей аттестации. На решение задачи отводится 4 часа. Сессия также будет проводиться два раза в год.

Минимальный срок сдачи нового экзамена может составить год-полтора, а максимальный ограничен семью годами с даты регистрации претендента. Если за это время претендент не справляется с заданиями модулей, его результаты аннулируются. Данный срок может быть продлен при наличии обстоятельств, препятствующих своевременному участию в экзамене.

На основании ст. 11 п. 9 Федерального закона №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Самостоятельная работа и практические занятия 3

1. Когда было отменено лицензирование и введено саморегулирование аудиторской деятельности?

2. Назовите уполномоченный федеральный орган, осуществляющий регулирование аудиторской деятельности в РФ?

3. Права и обязанности Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, саморегулируемых организаций и единой аттестационной комиссии?

4. Перечислите требования к претендентам на получение квалификационного аттестата на право заниматься аудиторской деятельностью?

5. На какой срок выдается аттестат на право заниматься аудиторской деятельностью?

6. Перечислить случаи, при которых квалификационный аттестат на право ведения аудиторской деятельностью аннулируется

7. Описать механизм сдачи экзамена на получение аттестата на право заниматься аудиторской деятельностью.

Задача 1

В сентябре 2018 г. аудиторская фирма, в штате которой было три аттестованных аудитора, была зарегистрирована в саморегулируемой организации «Российская Коллегия аудиторов». Через год один сотрудник фирмы, имеющий аттестат аудитора, уволился по собственному желанию. На начало 2020 г. в аудиторской фирме работали два аттестованных аудитора. Определите, имеет ли право аудиторская организация продолжать осуществлять аудиторскую деятельность.

Задача 2

Аудиторская организация разработала внутрифирменные стандарты, опираясь на МСА (международные аудиторские стандарты), мотивируя такое положение тем, что оказывает аудиторские услуги как на российском рынке, так и за рубежом. Определите, соответствует ли это требованиям российского законодательства.

Задача 3

Аудиторская организация имеет договор о долгосрочном сотрудничестве с НАО «ТДТ», которое обратилось с предложением оценить налоговые последствия предлагаемой ему крупной сделки. Определите и четко сформулируйте предмет договора.

Задача 4

На основании приведенных в табл. 5 данных произведите оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации. Для наглядности можно использовать 5-балльную шкалу оценки.

Таблица 5

Тестирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Содержание вопроса	Содержание ответа	Оценка
Доступность посторонних лиц к активам организации	Ограничена	
Учет обеспечивает сохранность активов	Активы правильно классифицированы, операции с ними документально обоснованы, договоры о материальной ответственности заключены	
Организация учета бланков строгой отчетности	Отсутствует	
Учетная политика разработана в соответствии с нормативными актами	Раскрывает все существенные аспекты, предусмотренные нормативными актами	
Организация документооборота	Частично, имеются графики по отдельным учетным работам	

Тема 4. Начальная стадия аудиторской проверки. Планирование аудита

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» механизм взаимодействия следующий:

В результате примененной системы отбора потенциальной организацией-клиентом, у которой есть потребность в аудите, была выбрана аудиторская фирма или индивидуально работающий аудитор. Какие действия предпринимаются дальше?

1 действие – организация клиент пишет официальное письмо-обращение к аудиторской фирме.

2 действие – аудиторская организация, применяя систему отбора, рассматривает возможность участия в проверке.

3 действие – организация клиент пишет письмо-подтверждение о согласии с условиями аудита изложенного в письме.

4 действие – заключение договора на аудит.

Письма об аудиторском задании готовятся аудиторской организацией согласно Международному стандарту аудита МСА 210.

Письмо-обязательство должно содержать обязательные указания:

- ✓ по условиям аудиторской проверки;
- ✓ по обязательствам аудиторской организации;
- ✓ по обязательствам экономического субъекта.

Письмо-обязательство составляется во всех случаях проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг при первоначальном аудите. Если же цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, то письмо-обязательство может не составляться либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Однако, даже при наличии повторяющегося аудита и долгосрочного взаимодействия аудитора с организацией-клиентом составление нового письма-обязательства целесообразно:

- ✓ в случае неправильного понимания аудируемым лицом целей и объема аудита;
- ✓ если произошли существенные изменения в основных положениях имеющегося письма-обязательства;
- ✓ если произошли изменения в составе высшего руководства, совета директоров или изменения в структуре собственности;
- ✓ в случае значительного изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- ✓ если произошли изменения в действующем законодательстве, регулирующим аудиторскую деятельность.

Договор о проведении аудита

Договор о проведении аудита является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед аудируемым лицом, а также формой аудиторского заключения и иных отчетов.

Форма и содержание договора на аудит практически не отличается от договора на любые другие виды услуг. Это указание сторон договора, предмет договора, права и обязанности сторон, ответственность сторон, оплата и приемка сдачи работ, разрешение споров, форс-мажорные обстоятельства

Форма и содержание договоров о проведении аудита для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности.

Оценка стоимости аудиторских услуг

Все имеющиеся в настоящее время в России формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг можно условно разделить на следующие группы: аккордная, повременная, сдельная и комбинированная оплата.

При аккордной оплате сумма оплаты заранее определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют ее произвольно, в зависимости от финансовых возможностей клиента, или, например, в размере годовой зарплаты главного бухгалтера клиента.

Повременная оплата наиболее широко распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. Появление непредвиденных обстоятельств лишь увеличивает трудоемкость и, соответственно, стоимость работ. Повременная оплата базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора. Стоимость одного часа (дня) работы аудитора зависит и от его квалификации.

Сдельная оплата применяется, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета или составлении отчетности. Расчет производится исходя из определения стоимости одной операции, выполняемой аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности.

Иногда при оплате аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов. Обычно устанавливается определенный процент от экономии (не были учтены какие-то льготы при начислении налога).

Комбинированная оплата – это различные комбинации из перечисленных форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства и т.п.

Планирование аудиторской проверки

Сроки проверок всегда ограничены (чем быстрее, тем лучше – в среднем около 2-х недель), а объем проверяемых документов и осуществляемых процедур всегда большой (особенно на крупных предприятиях). В связи с этим аудитору необходимо все четко спланировать и расписать.

Планирование – это обязательный этап аудита, в процессе которого определяется стратегия и тактика аудиторской проверки, составляется план и программа, определяются аудиторские процедуры и сроки их проведения.

Порядок планирования аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 300.

Планирование осуществляется в 3 этапа:

1-й этап. Предварительное планирование

Этот этап начинается до написания письма-обязательства о согласии на проведение аудита руководству экономического субъекта и заключение договора (уже рассматривали).

- ✓ знакомство с ФХД, отчетностью и другой информацией;
- ✓ согласование вопросов взаимодействия;
- ✓ предварительное формирование штата;
- ✓ определение целей, задач проверки и пр.

2-й этап. Подготовка и составление общего плана

Данный этап предусматривает выполнение аналитических процедур с целью областей, значимых для аудита.

На стадии подготовки общего плана аудитор оценивает эффективность системы внутреннего контроля, собирает достаточное количество аудиторских доказательств и тщательно их документирует.

Система внутреннего контроля – это система мер, методик, процедур, направленных на выявление и устранение финансовых, правовых, производственных рисков, а также фактов нарушения сотрудниками своих обязанностей, повлекшим за собой ухудшение финансового состояния или деловой репутации предприятия. То есть система, позволяющая выявить и не допустить ошибок в бухучете и отчетности и пр.

В общем плане аудитор должен:

1. Определить сроки проведения аудита.
2. Подготовить календарный план.
3. Определить объем работ согласно требованиям законодательства и пожеланиям клиента (это перечень форм и основных показателей финансовой отчетности)
4. Определить методы, способы, приемы, применяемые аудитором (об этом подробнее позже).
5. Подготовить сведения о практической реализации аудиторских процедур и определить бюджет времени для каждого этапа (подготовительного, основного, заключительного).
6. Решить вопрос о привлечении экспертов или других аудиторов.
7. Определить состав аудиторской группы и распределить отдельных специалистов по участкам учета. При планировании состава аудиторской группы аудиторская организация должна учитывать: предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; квалификационный уровень членов группы и пр.
8. Оценить существенность информации и аудиторский риск.

Общий план рекомендуется составлять в виде таблицы с указанием планируемых видов работ, порядка их проведения и пр.

В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, свидетельствующие о необходимости пересмотра отдельных положений общего плана. Изменения и их причины также должны быть тщательно задокументированы. Таким образом, общий план аудиторской проверки может изменяться и пересматриваться на всех этапах процесса аудиторской проверки.

3-й этап. Подготовка и составление программы аудита

Программа общего аудита составляется в развитии общего плана. Она служит подробной инструкцией, средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы для аудиторов и содержит перечень необходимых для аудита процедур. В программе аудита указывается: способ проведения аудита; перечень аудиторских процедур; метод их проведения; исполнители (определяются должностные обязанности и ответственность каждого члена группы); рабочие документы аудитора; примечания и пр.

Самостоятельная работа и практические занятия 4

1. Чем отличается план и программа аудита?

2. Можно ли изменять пункты плана и программы на этапах аудиторской проверки?

3. Как определяется уровень существенности и аудиторский риск, рассчитываемые на этапе планирования аудита?

4. Что необходимо предпринять аудитору на этапах планирования аудиторской проверки?

5. Обязательным ли является процедура планирования аудиторской проверки?

Задача 1

На этапе предварительного планирования аудиторская организация запросила у потенциального клиента следующую информацию: учредительные и регистрационные документы; материалы налоговых проверок и судебных разбирательств; внутрифирменные планы и отчеты. Определите достаточность информации для принятия решения о возможности проведения аудита

Задача 2

Определите основные направления аудиторских работ при составлении общего плана финансового аудита и укажите причины возможной его корректировки.

Задача 3

Определите, следует ли аудиторской организации включать в программу аудита хозяйственные операции, нехарактерные для аудируемого лица, доля которых крайне низка, а их влияние на показатели финансовой отчетности незначительно.

Задача 4

При проведении аудиторской проверки был установлен единый уровень существенности — 5 % суммы валюты баланса на конец отчетного года. Определите существенные суммы искажений для отдельных групп статей бухгалтерского баланса на основании данных табл. 6.

Таблица 6

Агрегированный баланс на конец отчетного года

Наименование статей баланса	Значение статей, в т.р.	Существенная сумма, руб.
АКТИВ		
Основные средства	400,5	
Долгосрочные финансовые вложения	89,0	
Запасы	133,5	
Дебиторская задолженность	178,0	
Прочие активы	89,0	
Валюта баланса	890,0	
Пассив		
Капитал и резервы	445,0	
Займы и кредиты	267,0	
Кредиторская задолженность	133,5	

Прочие пассивы	44,5	
Валюта баланса	890,0	

Задача 5

В результате аудиторской проверки были обнаружены следующие количественные искажения бухгалтерской отчетности:

- первоначальная стоимость основных средств завышена на 20 000 р.
- стоимость запасов занижена на 3000 р.,
- сумма капитала и резервов (раздел III бухгалтерского баланса) завышена на 12 000 руб.

Какие из перечисленных искажений будут признаны существенными, если использовать данные об уровне существенности из задачи 4? Кратко сформулируйте итоговое аудиторское заключение в части оценки достоверности финансовой отчетности данной организации.

Задача 6

На основании требований международных стандартов определите максимальное значение риска необнаружения, допустимое при следующих сочетаниях неотъемлемого риска и риска средств контроля, представленного в табл. 7. Обоснуйте установленные величины и их взаимосвязь.

Таблица 7

Компонент аудиторского риска	Величина риска								
	В	В	С	Н	С	Н	Н	В	С
Неотъемлемый риск	В	В	С	Н	С	Н	Н	В	С
Риск средств контроля	С	В	Н	В	С	Н	С	Н	В
Риск необнаружения									

Условные обозначения:

В — высокий риск; С — средний риск; Н — низкий риск; СВ — самый высокий риск; БВ — более высокий риск; БН — более низкий риск; СН — самый низкий риск.

Тема 5. Аудиторские доказательства: методы, виды и процедуры их получения

Основой процесса аудиторской проверки является комплекс мероприятий по сбору, оценке и анализу аудиторских доказательств относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля, правильности ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности организации-клиента.

Аудиторские доказательства – это любая информация, полученная аудитором в ходе проверки экономического субъекта и третьих лиц, а также результат ее анализа, являющиеся базой для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета.

Описанию аудиторских доказательств, процедур и методов отбора элементов для их получения посвящена группа стандартов МСА 500–599 «Аудиторские доказательства».

Выделяют следующие методы отбора элементов для получения аудиторских доказательств: сплошной, выборочный, комбинированный, документальный и фактический.

Сплошной метод (отбор всех элементов) предполагает детальное изучение всей совокупности первичной бухгалтерской документации, регистров аналитического и синтетического учета, содержания бухгалтерской отчетности.

Выборочный метод – вид не сплошного наблюдения, позволяющего получить достаточно точные данные о генеральной совокупности по её относительно малой, отобранной части. Важным условием метода выборочной проверки является то, что выборка должна быть репрезентативной, то есть представительной, имеющей свойства генеральной совокупности.

Комбинированный метод – предполагает сочетание сплошного и выборочного методов.

Документальный метод – изучение документов бухгалтерского учета (первичных и сводных) и бухгалтерской или налоговой отчетности экономического субъекта.

Фактический метод предполагает участие в проведении инвентаризации, проведение устного и письменного опроса персонала, руководства клиента и осуществляется, как правило, с выходом на проверяемый объект.

Аудиторские доказательства бывают внутренними, внешними и смешанными.

Внутренние включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменной или устной форме.

Внешние включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде.

Смешанные – полученные как из внутренних, так и внешних источников.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить достаточные и надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов и выражения мнения.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны. Достаточность – это количественная сторона (мера) аудиторских доказательств (т.е. достаточно ли их для обоснованных выводов).

Надлежащий характер – качественная сторона.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника получения (внутреннего или внешнего), а также от формы их представления (визуальной, документальной или устной).

Степень надежности аудиторских доказательств:

1. Документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
2. Документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (смешанная информация);

3. Документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Таким образом, аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

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.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудиторские процедуры – определенный порядок действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита. В аудите применяются следующие аудиторские процедуры: инспектирование; наблюдение; запрос; подтверждение; пересчет; аналитические процедуры.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов (их фактическое наличия и отсутствия).

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

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

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

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

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица.

Аналитические процедуры могут применяться при планировании аудита, при проведении процедур проверки по существу, а также качестве завершающей обзорной проверки при конечной стадии аудита.

Все аудиторские процедуры делятся на тесты средств контроля и аудиторские процедуры, по существу. Тесты средств контроля – аудиторские процеду-

ры по проверке функционирования и надежности конкретного средства контроля.

Полученные аудиторские доказательства аудитору в обязательном порядке следует зафиксировать в рабочих документах.

Самостоятельная работа и практические занятия 5

1. Понятие аудиторских доказательств, их виды
2. Назовите методы получения аудиторских доказательств
3. Понятие встречной проверки
4. Какие документы относят к рабочей документации аудитора?
5. Кто и как создает рабочие документы аудитора?
6. Какие документы составляет аудитор на заключительной стадии аудиторской проверки?

Задача 1

Классифицируйте перечисленные ниже аудиторские процедуры проверки по существу на группы в соответствии с требованиями международных стандартов. Результаты оформите в табл. 8.

Таблица 8

Аудиторские процедуры	Группы процедур					
	инспектирование	наблюдение	запрос	подтверждение	пересчет	аналитические процедуры
1. Контроль первичных документов по формальным признакам						
2. Проверка арифметических расчетов в калькуляции себестоимости готовой продукции						
3. Наблюдение за проведением инвентаризации						
4. Направление писем партнерам аудируемого лица для получения информации о сальдо взаимных расчетов						
5. Получение ответов от контрагентов аудируемого лица						
6. Сопоставление структуры бухгалтерского баланса за отчетный и предыдущий годы						
7. Анкетирование бухгалтеров аудируемого лица для определения уровня квалификации						
8. Сверка данных синтетического и аналитического учета						

Задача 2

Аудитор оценил неотъемлемый риск на уровне 40%, а риск средств контроля — на уровне 30 %. Каково максимально допустимое значение риска необнаружения, если общий аудиторский риск запланирован на уровне 8 %?

Задача 3

В выборке из 150 элементов выявлено 3 искажения. Суммарное искажение в этих трех элементах — 225 р. Суммарная балансовая стоимость 150 отобранных элементов — 15300 р. Суммарная балансовая стоимость генеральной совокупности — 1492000 р. Оценить суммарное искажение в генеральной совокупности.

Задача 4

Оцените следующие виды аудиторских доказательств о сумме кредиторской задолженности, которые аудитор получил в ходе проверки, по степени их надежности и отразите их в табл. 9

Таблица 9

Аудиторское доказательство	Ранг доказательства
Письменные подтверждения от поставщиков о суммах кредиторской задолженности аудируемого лица за приобретенный товар	
Журналы-ордера аудируемого лица по счетам учета расчетов за периоды, когда в организации отсутствовала система внутреннего контроля	
Журналы-ордера аудируемого лица по счетам учета расчетов за периоды, когда в организации функционировала и была признана аудитором эффективной система внутреннего контроля	
Устные свидетельства бухгалтера аудируемого лица о суммах задолженности	

Задача 5

Определить влияние следующих факторов на объем выборки и отразите это влияние в табл. 10:

Таблица 10

Фактор	Влияние на объем выборки
Доверие к системе внутреннего контроля клиента	Выше доверие —
Величина определенной аудитором допустимой ошибки	Больше допустимая ошибка —
Размер ожидаемой ошибки	Больше ожидаемая ошибка —
Необходимая степень уверенности (надежности)	Выше необходимая уверенность —
Применение группировки (стратификация)	Применяется стратификация —
Число единиц генеральной совокупности	Больше генеральная совокупность —

Задача 6

Генеральная совокупность имеет «книжную стоимость» 600000 рублей. Аудитор хочет быть на 90% уверен, что обнаружит искажения в генеральной совокупности, если они превышают 20 000 рублей. Определи при этих условиях объем выборки. Данные по фактору уверенности представлены в табл. 11.

Таблица 11

Уровень уверенности, %	80,0	90,0	95,0	97,5	99,0	99,5
Уровень риска, %	20,0	10,0	5,0	2,5	1,0	0,5
Фактор уверенности (ФУ)	1,61	2,31	3,0	3,69	4,61	5,30

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Арабян, К.К. Аудит: теория, организация, методика и практика : учебник / К. К. Арабян. - Москва : Юнити-Дана, 2020. - 480 с. : табл. - Библиогр: 409-426. - ISBN 978-5-238-03310-5. URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=615684>
2. Аудит : учебник для бакалавров / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова, В. Ю. Савин [и др.]. - Аудит ; 2024-08-23. - Москва : Дашков и К, 2020. - 374 с. - Текст. - Гарантированный срок размещения в ЭБС до 23.08.2024 (автопродлонгация). - ISBN 978-5-394-03454-1. URL: <http://www.iprbookshop.ru/110907.html>
3. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса : учебник / Р. П. Булыга; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : Юнити, 2021. - 345 с. : схем., табл, ил. - (Magister). - Библиогр.: с. 300-306. - ISBN 978-5-238-03434-8. URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=682405>
4. Горбатова, Е.Ф. Внутренний контроль и аудит [Электронный ресурс] : Учебное пособие / Е. Ф. Горбатова, Н. С. Узунова. - Симферополь : Университет экономики и управления, 2017. - 84 с. - ISBN 2227-8397. URL: <http://www.iprbookshop.ru/73264.html>

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Тема 1. История появления и развития аудита. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности.....	3
Тема 2. Сущность аудита и аудиторской деятельности.....	6
Тема 3. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Саморегулирование аудиторской деятельности.....	13
Тема 4. Начальная стадия аудиторской проверки. Планирование аудита...	19
Тема 5. Аудиторские доказательства: методы, виды и процедуры их получения.....	24
Библиографический список	29

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

по проведению практических занятий и самостоятельной работы для студентов бакалавриата направления 38.03.01 «Экономика» всех форм обучения

Составитель:
Чугунов Андрей Валентинович

В авторской редакции

Компьютерный набор А.В. Чугунова

Подписано к изданию 00.01.2022.

Уч.-изд. л. 1,1.

ФГБОУ ВО «Воронежский государственный технический университет»
394026 Воронеж, Московский просп., 14