

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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

Кафедра цифровой и отраслевой экономики

АУДИТ

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

*по проведению 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

Аудит: методические указания по проведению 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. – 31 с.

Методические указания предназначены для проведения самостоятельной работы по закреплению навыков в сфере экономики предприятий и организаций, финансов, денежного обращения. В методических указаниях содержится материал для самостоятельной работы в области осуществления аудиторской деятельности, включающей общий аудит и оказание сопутствующих аудиту услуг.

Предназначены для студентов направления 38.03.01 «Экономика» (профиль «Экономика предприятий и организаций», «Финансы, кредит, страхование», «Цифровая экономика») всех форм обучения.

Методические указания подготовлены в электронном виде и содержатся в файле МУ_АУДИТ_СРС_2022.pdf.

Табл. 1. 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 «Аудит» является формирование у обучающихся теоретических знаний и практических навыков в аудиторской деятельности в области планирования аудита, проведения аудиторской проверки, выполнения аудиторских процедур, получения аудиторских доказательств и формирования основных аудиторских отчетов и заключений.

Методические указания для проведения самостоятельной работы обеспечивают закрепление студентами понятий и категорий в области аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг, методики проведения аудиторских проверок и расчета основных показателей.

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, тесты, разъяснения и формы различных аудиторских документов. Дают возможность применения полученных навыков в последующей производственной деятельности.

Тема 1. История появления и развития аудита. Необходимость аудита

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.

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. Аудиторы в армии занимались слушанием дел, связанных с имущественными спорами. В отдельных случаях должность аудитора совмещала обязанности прокурора, делопроизводителя и секретаря. С введением в России военно-судебной реформы 1867 г. должность армейского аудитора была упразднена. Попытки создать институт аудита в России предпринимались в 1831 (институт присяжных бухгалтеров), 1889, 1909 (институт бухгалтеров), 1912 и 1928 гг. (институт государственных бухгалтеров-экспертов), но все они закончились провалом из-за отсутствия механизма действия этих органов финансового кон-

троля, а также юридических гарантий и экономических предпосылок аудиторской деятельности.

Система государственного финансового контроля в России появилась около двухсот лет назад и была призвана осуществлять ведомственный финансовый контроль за законностью расходования государственных средств, полнотой и своевременностью исполнения обязательств, в том числе по налогам и другим обязательным платежам, правильностью ведения учета и составления отчетности. Формирование рыночной экономики заставило предъявить новые требования к системе финансового контроля и ознаменовало переход от ведомственных проверок, цель которых сводилась к выявлению допущенных ошибок, к независимым вневедомственным проверкам финансового состояния экономических субъектов с целью повышения эффективности их управления.

Зарождение аудита в бывшем СССР с конца 80-х годов было обусловлено появлением новых форм предпринимательской деятельности: появлением акционерных обществ, товариществ с ограниченной ответственностью, коммерческих банков и других предприятий.

Следует отметить, что в период становления аудита фактически отсутствовала нормативная база регулирования аудиторской деятельности, поскольку аудит возник вместе с рыночными отношениями.

Потребность в услугах аудиторских фирм возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- ✓ возможностью необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между нею и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- ✓ зависимостью последствий принятых решений от качества информации;
- ✓ необходимостью специальных знаний для проверки информации;
- ✓ отсутствием у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Первыми аудиторскими организациями в бывшем СССР стали представительства и дочерние предприятия акционерного общества «Инаудит», основанного осенью 1987 г. Вначале аудит проводился на совместных предприятиях, созданных с участием иностранного капитала, так как зарубежные партнеры требовали предоставления им бухгалтерской отчетности, подтвержденной независимой аудиторской организацией. Со временем рынок аудиторских услуг расширился. Сейчас в этой сфере занято более 30 тысяч аттестованных аудиторов, действует несколько тысяч аудиторских фирм, созданы профессиональные объединения аудиторов, саморегулируемые организации аудиторов и аудиторских организаций.

Становление и развитие аудита в России прошло несколько этапов.

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 ауди-

торской 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 связан с принятием 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 РФ».

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.

Потребность в услугах аудитора, необходимость обращения к независимым специалистам данной области возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- 1) вероятность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- 2) зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;
- 3) необходимость специальных знаний для проверки информации;
- 4) отсутствие у пользователей информации доступа к ней.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. По сути, аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Правильные, точные, достоверные данные нужны:

- ✓ государству для принятия решений в области экономики и налогообложения;
- ✓ правительству, которое заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.
- ✓ судьям, прокурорам и следователям — для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности;
- ✓ акционерам, инвесторам, кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов;

✓ поставщикам, которых интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность;

✓ работникам предприятия, которые заинтересованы в стабильности и рентабельности его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат.

Кроме того, существует еще одна довольно обширная группа пользователей финансовой отчетности, которые непосредственно не заинтересованы в результатах деятельности предприятия, но представляют и защищают интересы первой группы потребителей и других клиентов. К ним относятся: аудиторы и аудиторские фирмы; консультанты по финансовым вопросам; специалисты в области ценных бумаг и фондовых бирж (брокеры и дилеры); юристы и юридические фирмы; регулирующие органы; пресса и информационные агентства; торгово-производственные агентства; профсоюзы; научно-исследовательские организации; общественность.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

✓ возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

✓ упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;

✓ упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

✓ упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;

✓ возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем (аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами)

Тема 2. Правовые основы регулирования 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 мировой практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности.

Первая из них получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия, где аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность здесь регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии реформирования и развития, которую целесообразно представить в виде пяти уровней. Представим ее в табл. 1.

Таблица 1

Система нормативного регулирования 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	При проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг

Как видим, система включает 5 основных уровней, расположенных сверху вниз. Каждый уровень включает определенные виды документов с областями регулирования и степенью их разработанности.

В настоящее время для регулирования аудиторской деятельности широко применяются как международные стандарты аудиторской деятельности.

Международные стандарты выпускает Международная федерация бухгалтеров, в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия в этой организации представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ. Международные стандарты аудита включают 10 разделов и 51 стандарт.

Международные стандарты аудита (МСА) предназначены для применения при аудите финансовой отчетности и иной бухгалтерской информации, а также предоставлении сопутствующих услуг.

Внутренние стандарты саморегулируемых организаций аудиторов предназначены для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, входящих в соответствующую СРО. Они:

- ✓ определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

- ✓ не могут противоречить международным стандартам аудиторской деятельности;

- ✓ не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

- ✓ являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов

Внутрифирменные стандарты – это набор внутрифирменных инструкций и руководств к действию, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения. Они утверждаются приказом руководителя аудиторской организации, если иное не предусмотрено учредительными документами. Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме и также не могут противоречить международным стандартам аудиторской деятельности. Их содержание – закрытая информация.

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

Аудиторская деятельность с 1 января 2018 года осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, принятыми Международной федерацией бухгалтеров.

Кодекс профессиональной этики аудиторов – это свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при осуществлении ими своей деятельности.

Тема 3. 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. Требования, предъявляемые к аудиторам представлены на рис. 1.

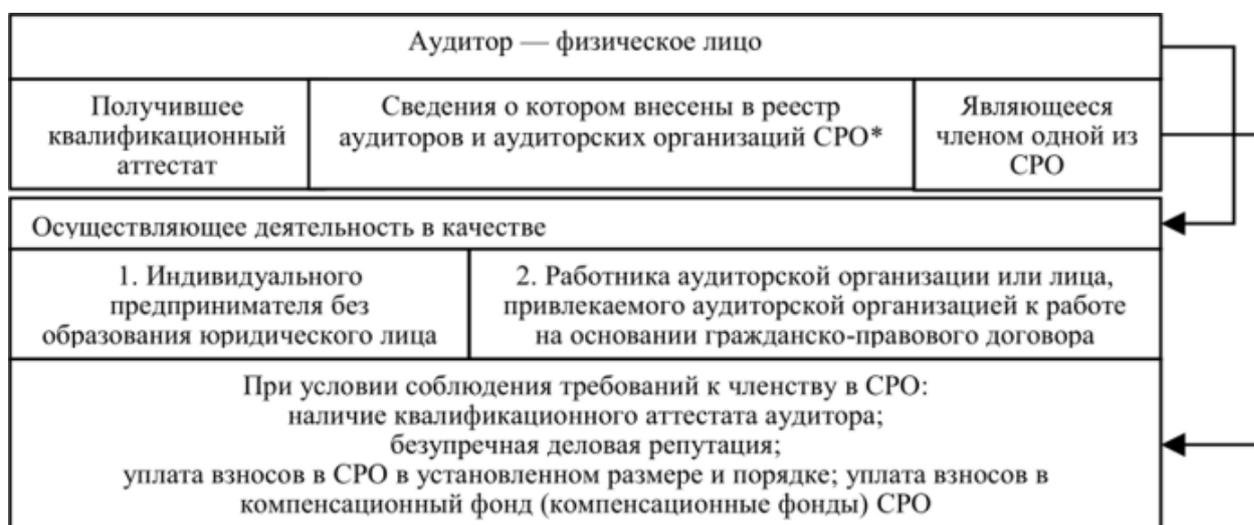


Рисунок 1 – Требования к аудитору

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».

Требования, предъявляемые к аудиторским организациям представлены на рисунке 2.



Рисунок 2 – Требования к аудиторской организации

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 аудитором 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.

Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, то есть независимой от влияния субъективных факторов – администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. (не нацелена на удовлетворение потребностей отдельного пользователя бухгалтерской информации).

Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В настоящее время аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

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

Руководитель аудита – это аудитор, отвечающий в аудиторской организации за оказание аудиторской услуги аудируемому лицу (т.е. это аудитор, возглавляющий аудиторскую группу по выполнению конкретного аудиторского задания). В законодательство об аудиторской деятельности это новое понятие, требующее от руководства аудиторской фирмы назначать руководителя аудита (ранее – требование не устанавливалось). При этом по закону допустима ситуация, когда руководитель аудита и аудитор, возглавляющий аудиторскую группу, – разные лица.

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. 3.

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 штат-

ных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

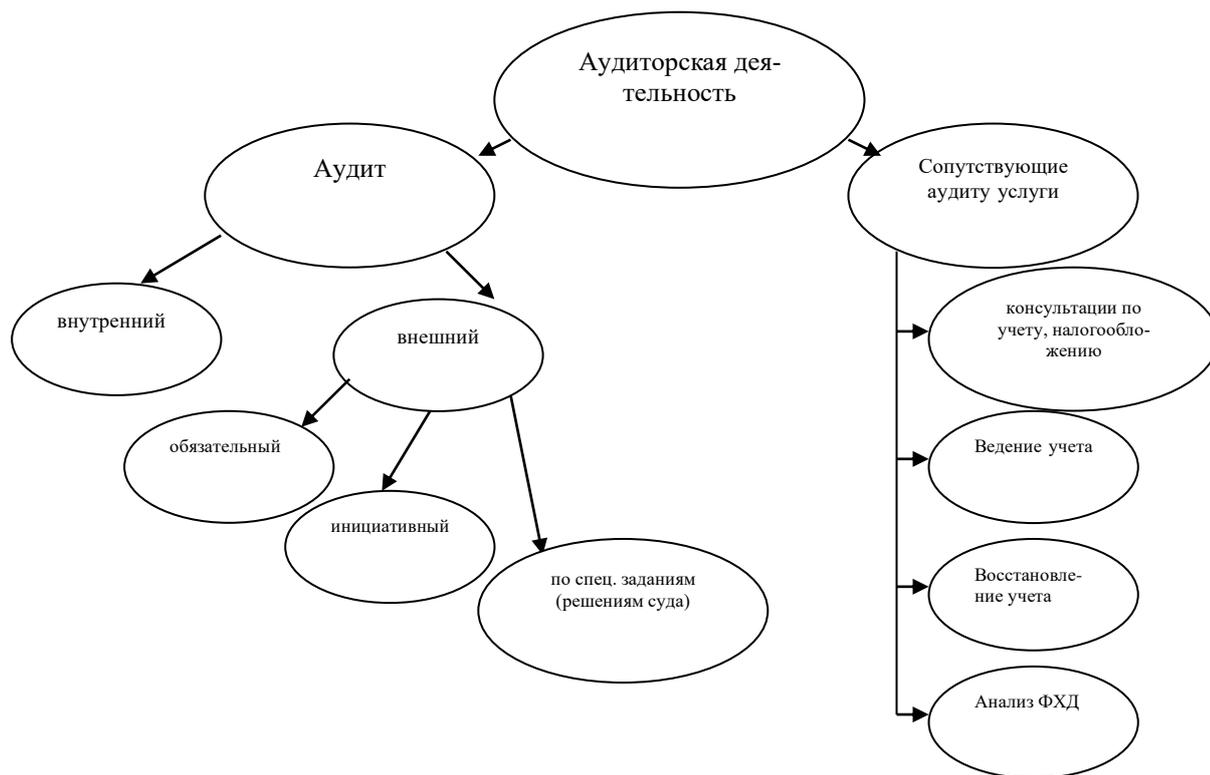


Рисунок 3 – Классификация видов аудиторской деятельности в РФ

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.

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.

Тема 4. Государственное 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 auditors, а также контрольного экземпляра реестра auditors 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 auditors и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики auditors, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене
3. Оценивает деятельность саморегулируемых организаций auditors по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, auditors 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.

Схема госрегулирования аудиторской деятельности в РФ представлена на рис. 4.



Рисунок 4 – Схема госрегулирования аудиторской деятельности в РФ

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 организациями 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 заседаниях.

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 Федерального 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.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту;

2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или федеральных стандартов аудиторской деятельности;

4) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

5) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет, за исключением ряда случаев;

б) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации;

7) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор.

Тема 5. 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 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 с условиями аудита, предложенными аудиторской организацией.

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.

Помимо основных общеизвестных пунктов в договор на аудит включают:

- ✓ цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ✓ объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство соблюдаемые аудитором;
- ✓ форма аудиторского заключения и любых иных отчетов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- ✓ тот факт, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой отчетности могут остаться необнаруженными;
- ✓ требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита.
- ✓ договоренности по координации работы с сотрудниками аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- ✓ договоренность о привлечении к работе других аудиторов и экспертов, внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица.

Договор составляется во всех случаях проведения аудита и оказания аудиторских услуг.

Договор на осуществление аудиторской деятельности по своей правовой форме относится к договору на возмездное оказание услуг (не подряда, не поручения).

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.

Но многие отечественные фирмы при оценке стоимости работ поступают следующим образом: за определенную плату к клиенту перед заключением договора направляется аудитор, который знакомится с особенностями деятельности клиента, 1) оценивает ориентировочный аудиторский риск и 2) примерную трудоемкость работы. После этого аудиторская фирма определяет общую стоимость работ и заключает договор с клиентом.

К недостаткам этой формы оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства, которые в результате самой проверки могут значительно увеличить ее трудоемкость и неблагоприятно отразиться на финансовых результатах проверки для аудиторской фирмы (однако, если трудоемкость не увеличивается, аудиторская фирма может даже выиграть в финансовом отношении).

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 аудитор 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.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

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.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, руководителями, а также с членами совета директоров аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица.

Планирование осуществляется в 3 этапа:

На рис. 5 представлены этапы планирования аудита.



Рисунок 5 – Этапы планирования аудита

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.

Согласно закона об аудиторской деятельности аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур, по существу.

Программа тестов средств контроля – это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля направлены на выявление существенных недостатков средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу – это перечень действий аудиторов в рамках детальной проверки правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация при необходимости может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита (однако экономический субъект не имеет право что-либо навязывать)

По окончании процедуры планирования план и программа визируется руководителем аудиторской группы, осуществляющей проверку, но не утверждается руководством аудируемого лица.

Тема 6. 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.

Сплошной метод чрезвычайно трудоемок, однако может быть целесообразна, если:

- ✓ генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости (5 элементов по 100000 или 50 элементов по 10000);

- ✓ генеральная совокупность состоит из малочисленных операций, связанных с высоким риском (валютные операции, операции с драгоценными камнями и металлами, с фондовыми ценностями и пр.) Генеральная совокупность – это все документы или операции, которые проверяет аудитор посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности);

- ✓ неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- ✓ сверка данных аналитического и синтетического учета, установление соответствия данных синтетического учета и бухгалтерской отчетности осуществляется в автоматическом режиме, что является эффективным с точки зрения соотношения затрат и результатов (например, при использовании повторяющегося характера расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета).

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.

Выборочным методом осуществляется аудит операций, объем которых достаточно велик (к ним относятся кассовые, расчетные, хозяйственные и др.).

Разновидностью выборочного метода, при котором выборочная совокупность не имеет свойства генеральной, является отбор специфических элементов. К ним относят:

- ✓ элементы с высокой стоимостью, или так называемые ключевые элементы (подозрительные, подверженные большему риску, или связанные с систематическими ошибками в прошлом);

- ✓ элементы, превышающие определенную величину (заранее определяется величина показателя, при превышении которой этот показатель будет проверен, например, все статьи баланса, которые будут превышать 1 млн. руб. будут проверены);

- ✓ элементы, отражающие важную информацию (учетная политика и пр.);

- ✓ элементы для проверки эффективности внутренней системы контроля клиента (процедуры документального оформления движения ТМЦ, денег и пр.).

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.

3. 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.

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

- ✓ аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска;
- ✓ характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (риска средств контроля, эффективность системы 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.

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).

То есть, наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем смешанные и внутренние.

Сравнительная оценка надежности аудиторских доказательств:

- ✓ аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников (внешние доказательства более надежны, чем внутренние);
- ✓ 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.

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. К аналитическим процедурам относят:

- ✓ сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями экономического субъекта;
- ✓ сравнение показателей отчетного периода с показателями предыдущих периодов;
- ✓ сравнение фактических финансовых показателей с определенными аудитором прогнозными показателями;
- ✓ вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики;
- ✓ сравнение показателей проверяемого экономического субъекта со среднеотраслевыми данными.

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 процедуры по проверке функционирования и надежности конкретного средства контроля.

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

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. Необходимость аудита.....	3
Тема 2. Правовые основы регулирования аудиторской деятельности.....	6
Тема 3. Сущность аудита и аудиторской деятельности.....	8
Тема 4. Государственное регулирование аудиторской деятельности.....	15
Тема 5. Начальная стадия аудиторской проверки. Планирование аудита...	20
Тема 6. Аудиторские доказательства: методы, виды и процедуры их получения.....	26
Библиографический список.....	30

АУДИТ

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

по проведению 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