



**Профессиональное образовательное учреждение
«КОЛЛЕДЖ БИЗНЕС-МЕНЕДЖМЕНТА,
ЭКОНОМИКИ И ПРАВА»**

Дата: 07.04.2020

Специальность: 40.02.01 «Право и организация социального обеспечения»,
38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учёт (по отраслям)», 44.02.01 ,
38.02.07 «Банковское дело»

Курс: 3-й

Дисциплина: Аудит

Преподаватель: Гаджиалиев Р.К.

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

План:

- 3.1. Подготовка аудиторской проверки и планирование аудита**
- 3.2. Существенность и аудиторский риск**
- 3.3. Методика проведения аудиторских проверок**
- 3.4. Аудиторское заключение**
- 3.5. Оценка аудитором результатов аудиторской проверки**

3.1. Подготовка аудиторской проверки и планирование аудита

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс, к тому же она ограничена во времени. Поэтому для обеспечения высокого качества работы к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование, которое создавало бы уверенность у исполнителей в том, что используются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Четкое планирование необходимо также для выбора предполагаемых подходов к достижению целей аудита; выполнения и контроля работы; убежденности в том, что внимание привлечено к главным аспектам, что работа выполнена полностью.

От того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т. д.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 «Планирование», а также Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696. Согласно п. 3 данного правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Целью планирования является обеспечение проведения проверки наилучшим (оптимальным) образом с точки зрения выбранного критерия. Перед аудитором, приступающим к аудиторской проверке, всегда стоит так называемая задача оптимизации, т. е. задача выбора из множества возможных решений (вариантов) наилучшего по какому-либо признаку.

Вопрос о том, какой критерий при этом следует выбрать в качестве «целевой функции» (параметра оптимизации), находится в компетенции аудиторской фирмы, проводящей проверку. В качестве «целевой функции» могут быть выбраны, например, трудозатраты (тогда задача оптимизации сводится к отысканию условий, обеспечивающих минимум трудозатрат при приемлемом риске), либо аудиторский риск (обеспечение минимума риска при приемлемых трудозатратах), либо какой-нибудь другой критерий, в том числе комбинированный. Вопрос выбора такого критерия (или критериев) – предмет соответствующего внутрифирменного аудиторского стандарта.

Стандарт №3 «Планирование аудита» содержит минимальные требования к планированию аудита. В нем не установлен четкий порядок планирования аудиторской проверки, не указаны принципы, соблюдаемые в процессе планирования аудита, не перечислены этапы планирования. Для осуществления качественной подготовки аудиторской проверки и оптимального решения задач, стоящих перед аудиторами на этапе планирования, аудиторским организациям необходимо разработать свой внутрифирменный стандарт «Планирование аудита» и определить в нем порядок действий аудитора: от момента получения заявки на проведение аудиторской проверки до выдачи аудиторского заключения.

Планирование аудита – это совокупность действий по выбору варианта, позволяющего эту цель достигнуть, т. е. выбору стратегии и тактики проведения проверки, выбору видов, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур.

При планировании аудита можно использовать следующие основные принципы:

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

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

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

Для эмпирического приближения к оптимальному варианту проведения проверки в ходе планирования **решают следующие задачи:**

- сбор информации о потенциальном клиенте, в частности о его бизнесе, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на его предприятии;
- оценка уровня существенности (допустимой ошибки) и аудиторского риска;
- выявление учетных областей с повышенным внутренним риском (областей, в которых сосредоточены «ключевые по риску» документы);
- формирование стратегии проведения проверки, оценка трудозатрат, сроков, стоимости.

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

Результаты процесса планирования оформляются в двух документах: *плане аудита и программе аудита*. В соответствии с данными, полученными в ходе планирования (стоимость и длительность проверки), составляется и заключается договор.

Сложившаяся практика выделяет в процессе планирования ряд основных этапов, выполняемых в определенной последовательности:

- 1) предварительное изучение экономического субъекта и его бизнеса (предварительное планирование);
- 2) оформление отношений с экономическим субъектом (составление и предоставление клиенту письма-обязательства, заключение договора);
- 3) оценка надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- 4) оценка составляющих аудиторского риска;
- 5) оценка уровня существенности (допустимой ошибки);
- 6) выявление значимых для аудита областей учета (областей с повышенным внутренним риском);
- 7) формирование стратегии аудита (выбор вида, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур);
- 8) документальное оформление результатов планирования (составление плана и программы аудита).

В ходе первого этапа (предварительного изучения экономического субъекта) аудитор оценивает возможность проведения аудита, подготавливает информационную базу для последующих этапов планирования, производит предварительную оценку возможного объема и стоимости проверки. Предполагается, что информация, полученная аудитором в ходе этапа предварительного планирования, позволит ему определить существенные условия договора на проведение проверки (длительность, стоимость).

Последующие этапы планирования (оценка надежности системы внутреннего контроля и т. д. вплоть до составления плана и программы) выполняются согласно данной схеме после заключения договора и являются подготовительными к проведению собственно проверки.

На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. В процессе переговоров аудитор получает согласие клиента на предоставление информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности.

Аудитору необходимо разработать документ, который должен лечь в основу определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может стать анкета с набором вопросов и тестов, заполняемая клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента, в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка. Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снижает предпринимательский риск аудитора.

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

На основании полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения специалистов и экспертов (юристов, технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для консультаций по отдельным сложным позициям, которые могут возникнуть в процессе проверки. По результатам предварительного планирования аудита производится расчет нормативов трудозатрат и ориентировочная

оценка объема и стоимости аудиторских услуг, определение существенных условий договора на проведение аудита. При оценке стоимости аудиторской проверки аудиторы могут использовать различного рода коэффициенты, учитывающие специфику деятельности клиента: его организационную структуру, уровень средств внутреннего контроля, эффективность учетной политики, используемых компьютерных программ, степень типизации хозяйственных операций и т. д.

После принятия решения о целесообразности работы с клиентом аудитор направляет в его адрес письмо о проведении проверки, где выражает свое согласие на проведение аудита.

Письмо-обязательство содержит условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации, обязательства экономического субъекта. В письме-обязательстве должны быть приведены ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых проводится аудит.

В свою очередь клиент должен послать аудитору письмо-предложение с просьбой оказать аудиторские услуги или в подтверждение понимания договоренностей проведения аудиторской проверки подписать письмо о проведении аудита. Затем оформляется договор на проведение аудиторской проверки, в котором согласовываются условия ее проведения, а также возможность изменения этих условий и стоимости проверки при возникновении обстоятельств, предполагающих более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности.

Заключать договор целесообразно именно на этапе предварительного планирования. Оформление отношений с клиентом на более позднем этапе планирования, после составления общего плана и программы проверки, увеличивает предпринимательский риск аудитора (так же, как и заключение договора до предварительного изучения его деятельности). После объемной работы по планированию аудита отказ от заключения договора со стороны клиента или аудитора может повлечь за собой значительные убытки со стороны аудиторской организации.

Заклучив договор с клиентом, аудитор приступает к следующим этапам планирования.

Перед составлением общего плана и программы проверки аудитор должен оценить надежность систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, а также аудиторский риск – вероятность формирования неверного мнения и соответственно составления неправильного заключения по результатам проверки. Аудитор рассчитывает уровень существенности (предельное значение допустимой ошибки показателей финансовой отчетности) и определяет взаимосвязи между уровнем существенности и аудиторским риском. Чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между аудиторским риском и существенностью учитывается аудитором при определении характера объема процедур проверки, сроков проведения аудита.

Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

- 1.Общее знакомство с системой внутреннего контроля.
- 2.Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля.
- 3.Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета.

В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех следующих градаций:

- высокая;
- средняя;
- низкая.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности, чем три вышеупомянутые.

Разработка программы и общего плана аудиторской проверки также производится с учетом показателей аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности).

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

Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица отдельные разделы общего плана аудита, как и весь план в целом, определенные аудиторские процедуры могут согласовываться и обсуждаться с руководством и персоналом аудируемого лица.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

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

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

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

в) риск и существенность, в том числе:

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

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

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

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

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
 - привлечение экспертов;
 - количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
 - количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;
- е) прочие аспекты, в том числе:
- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
 - обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
 - особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
 - срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
 - форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

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

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции, как:

- учредительные и другие общие документы предприятия (устав, лицензии по видам деятельности, приказы, распоряжения, служебные записки, штатное расписание и др.);
- учетная политика предприятия (в целях ведения бухгалтерского учета и в целях налогообложения);
- основные средства; нематериальные активы; производственные запасы;
- расчеты по оплате труда; затраты на производство;
- готовая продукция, товары и реализация;
- денежные средства; расчеты;
- финансовые результаты и использование прибыли;
- капитал и резервы; кредиты и финансирование;
- учет по забалансовым счетам; бухгалтерская отчетность.

Разработка программы проведения аудита включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно – средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита.

В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

3.2. Существенность и аудиторский риск

Вид заключения в значительной мере зависит от уверенности аудитора в том, содержит или нет бухгалтерская отчетность организации существенные искажения. Поэтому очень важно уяснить, какие ошибки, искажения, неточности, допущенные проверяемым субъектом, являются существенными, а какие — нет.

Существенность – качественная мера, это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения квалифицированного пользователя. Существенным признается такое искажение информации, которое превышает уровень существенности.

Уровень существенности – количественная мера. Под уровнем существенности понимают такое предельное искажение бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе сделать правильные выводы и принять обоснованные экономические решения.

Это определение достаточно субъективно, так как оценка уровня существенности в значительной мере зависит от опыта и квалификации специалиста, его определяющего, от знания им специфики деятельности клиента и понимания степени ответственности решений, принимаемых пользователями бухгалтерской отчетности.

Уверенность аудитора в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности даже в безусловно-положительном заключении не может быть абсолютной ввиду ряда факторов, ограничивающих полноту и адекватность оценок, осуществляемых аудитором. К таким факторам следует отнести:

- а) ограниченность аудита объемом работ, который необходимо удерживать в экономически приемлемых пределах;
- б) неоднозначность толкования некоторых норм, установленных действующим законодательством;
- в) наличие субъективных моментов как в интерпретации некоторых фактов хозяйственной деятельности, так и в составлении бухгалтерской отчетности, а также в оценке ее достоверности.

Перечисленные факторы ограничивают уверенность аудитора в надежности составленного им заключения и заставляют его высказывать свое мнение не со стопроцентной гарантией, а с приемлемым риском.

Под существенностью понимается величина пропусков, неточностей или неправильного трактования фактов бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт.

Согласно определению Совета по стандартам финансового учета США, существенность – это значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, по причине которых при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что пользователь учетной информации, имеющий опыт работы с последней, изменит свое первоначальное мнение об учетной информации, основанное на доверии к ней.

Совет по бухгалтерским стандартам Великобритании считает, что информация является существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователя, основанное на финансовой отчетности. Существенность зависит от величины рассматриваемой информации в конкретных обстоятельствах ее не приведения или искажения.

Существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Существенность можно определить как критерий того, готов ли аудитор подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Принцип существенности обуславливается объемом показателей проверяемой информации или характером ошибок, допущенных при отражении хозяйственных операций.

Вопрос оценки существенности в аудите заключается, прежде всего, в выборе конкретной базы, включающей один или несколько показателей бухгалтерской отчетности и способ расчета количественного критерия существенности – величины предельно допустимой ошибки.

По мнению одних аудиторов, необходимы точные количественные оценки существенности, другие наоборот избегают жестких оценок. Некоторые аудиторы считают, что при оценке существенности целесообразно учитывать не только количественные, но и качественные стороны информации, такие, как вид деятельности клиента (производство, торговля, сельское хозяйство, посредническая деятельность и т.д.), стабильность его положения на рынке, финансовое состояние. Например, какая-либо сумма может оказаться несущественной по отношению к объему валовой прибыли, но иметь значение при выявлении тенденций развития.

Для применения существенности по каждому отдельно взятому счету используется понятие предельно допустимой ошибки. Устанавливая допустимую ошибку ниже планируемой существенности, аудитор уменьшает вероятность того, что сумма расхождений по отдельно взятым счетам (как выявленным, так и не выявленным) превысит уровень существенности. Размер допустимой ошибки учитывается при разработке программы проверки каждого конкретного счета и, прежде всего при размере выборки.

Обычно допустимая ошибка устанавливается на уровне 50~70% от планируемой существенности. Однако предельно допустимая ошибка не должна быть и слишком низкой, т.к. это может привести к необоснованному завышению объемов аудиторских процедур.

На этапе планирования возможные ошибки бухгалтерской отчетности могут быть оценены только в долях или процентах, от какого-либо показателя (или их группы). В дальнейшем, в ходе аудиторских процедур, относительная величина существенности будет трансформироваться в абсолютную путем подсчета суммы не выявленных ошибок. При подведении итогов проверки агрегирование всех обнаруженных искажений позволит

найти уточненный уровень существенности, как правило, скорректированный по сравнению с плановым.

Аудиторы обычно обходятся без точных количественных оценок. Считается, что отклонение до 5% - незначительно, а более 10% - существенно.

На стадии планирования необходимо также установить минимальный объем возможных исправительных бухгалтерских проводок, которые предлагается сделать клиенту для устранения найденных при проведении аудиторской проверки ошибок и неточностей. Уровень предлагаемых исправительных бухгалтерских проводок устанавливается исходя из имеющегося опыта аудиторских проверок, анализа системы внутреннего контроля предприятия и ожидаемой частоты и величины ошибок в бухгалтерских регистрах.

Желательно, чтобы названный уровень был достаточно низок, поскольку ошибки, не принятые во внимание аудитором из-за их не существенности, в сумме могут значительно повлиять на правильность составления финансовой отчетности. В то же время, если уровень предлагаемых исправительных проводок установить на слишком низком уровне, то такой подход может привести к излишней и малоэффективной работе аудиторов и большим потерям времени. Хотя специальный порядок определения планируемого уровня существенности не регламентирован, существуют определенные правила, которые могут быть использованы в ходе оценки уровня существенности при планировании проверки. В начале аудиторской проверки главная задача – установить оценку той сумме, которая должна рассматриваться как существенная для финансовой отчетности.

Аудиторская фирма может установить в ходе проверки единый показатель уровня существенности и считать его предельным значением возможной ошибки для любых статей баланса.

Для расчета планового уровня существенности можно выбрать три категории показателей:

- счета бухгалтерского учета;
- статьи баланса;
- показатели бухгалтерской отчетности.

При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет.

Важным является определение групп значимых счетов или групп счетов. Таковыми являются счета, содержащие ошибки, существенно влияющие на содержание финансовой отчетности.

Критериями отнесения счетов к значимым представляется:

- наличие остатка, превышающего допустимую ошибку;
- большой оборот по счету в течение отчетного периода;
- наличие необычных проводок.

Признание счета значимым совсем не означает, что обязательно понадобится дополнительный объем аудиторских процедур, а скорее указывает на необходимость обратить больше внимания на движение средств по данному счету и оценку рисков.

Кроме того, для определения значимости счета используется вся информация, собранная на предыдущих этапах аудиторской проверки. Такая информация полезна и для планирования тестов, относящихся к конкретному счету.

Источники информации, связанные со значимыми счетами, можно классифицировать следующим образом:

- 1) документы, содержащие субъективные оценки персонала клиента (например, размер резерва по сомнительным долгам);
- 2) документы, связанные с рутинной обработкой данных, которые представляют собой подробную информацию о совершаемых операциях, обычно отражаемых в бухгалтерских регистрах (например, записи о дебиторской или кредиторской задолженности, движении

денежной наличности, расчетах с персоналом по оплате труда, основным средствам и т.п.);

3) документы, связанные с нетрадиционной обработкой данных, к которым относятся документы по операциям, осуществляемым с меньшей частотой (например, инвентаризационные описи, расчеты амортизационных отчислений и др.). Обычно рассматриваются различные подходы к указанным видам источников информации.

Так, считается, что если определенная операция осуществляется и соответственно отражается ежедневно, то такая информация не должна содержать значимых ошибок. И, наоборот, тот факт, что в учете использованы какие-либо расчеты (то есть субъективность оценки достаточно высока), приводит к увеличению возможности возникновения ошибок.

В качестве базы может быть выбрана каждая из трех групп, а могут быть взяты две или сразу все три группы. В каждом конкретном случае выбор тех или иных счетов, статей и показателей будет зависеть как от качественных аспектов финансовой информации, так и от ее количественных характеристик.

Поскольку сама отчетность и аудиторское заключение адресованы многочисленным пользователям, то и выбор базы существенности определяется важностью показателей для пользователей бухгалтерской отчетности. Однако для того, чтобы выбрать единую базу для всех групп пользователей, интересы которых различны, и определить наиболее важные показатели при разных условиях и результатах финансово-хозяйственной деятельности, очевидно, необходимо опираться на относительно стабильную базу, показатели которой наименее подвержены рискам отраслевого и общеэкономического характера и (или) наиболее предсказуемы по отношению к факторам деятельности предприятия.

Например, акционеры заинтересованы в получении дивидендов, а значит, и прибыли. Величина последней свидетельствует о развитии организации, ее возможности отвечать по своим обязательствам. Поэтому в качестве базы для расчетов существенности аудитор выберет валовую прибыль предприятия. С другой точки зрения может использоваться показатель прибыли до налогообложения (в случае, если компания показывает относительно стабильные результаты). При этом за исходную цифру принимается значение в 5% от валовой прибыли. Другими базами для исчисления указанного показателя могут быть оборот (0,5- 1%), акционерный капитал (5%), валюта баланса (0,5-2%).

Выбор базы для расчета существенности заключается в определении показателей бухгалтерской отчетности, которые имеют особую важность для пользователей и при этом учитывают многие факторы: специфику отрасли, форму собственности, сферу и масштабы деятельности, финансовые результаты и структуру баланса.

Установив базу показателей, аудитор в дальнейшем должен определить, каким образом будет рассчитан количественный критерий существенности. При этом можно говорить о двух способах их расчета:

В первом случае устанавливается единый показатель уровня существенности для всех применяемых групп показателей.

Во втором – устанавливается несколько значений уровня существенности; для каждого базового показателя выбирается относительная величина существенности в виде конкретного процента или процентного ряда.

При условии выбора в качестве базы существенности одного показателя расчет уровня существенности как таковой не производится. Показатель устанавливается в виде определенного процента предельно допустимой ошибки. Известную сложность при таком варианте формирования базы представляет вопрос оценки достоверности всей финансовой отчетности, то есть существенности в целом по отдельному значению существенности одного показателя. Чем сложнее и разнообразнее факты хозяйственной жизни предприятия, чем более изменчивы результаты его финансово-хозяйственной

деятельности, тем больше показателей бухгалтерской отчетности необходимо взять в качестве базы для оценки существенности.

Качественный аспект информации содержит достаточно много факторов, которые аудитор должен принимать во внимание при определении и оценке существенности, например, вид деятельности и масштабы бизнеса, конкурентоспособность, адекватность принятой учетной политики реальным условиям хозяйствования.

Аудитор обязан принимать во внимание качественную сторону существенности для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения финансовых и хозяйственных операций от требований соответствующих нормативных актов, действующих в Российской Федерации.

Однако на этапе завершения аудита, то есть когда все процедуры проведены и аудиторские доказательства собраны, отмеченные в ходе проверки отклонения оцениваются с позиции их количественного влияния на бухгалтерскую отчетность. В этом случае необходимо проверить - превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий – уровень существенности.

При оценке результатов аудита невозможно разделить качественный и количественный критерий аспекта существенности. Обнаруженные ошибки и отклонения следует оценить в комплексе качественных и количественных факторов. Качественный аспект существенности заключается в таких характеристиках собранных аудиторских доказательств, которые выходят за рамки количественного измерения как обнаруженных, так и прогнозируемых ошибок.

В соответствии с российскими и международными стандартами аудитор независим в выборе методики проверки, но ответствен за обнаружение существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Именно по этой причине аудитор должен определить уровень существенности самостоятельно. Иными словами, при планировании аудита конкретного предприятия аудитору необходимо установить границы существенности тех ошибок, которые в совокупности исказят бухгалтерскую отчетность.

Применяя показатель уровня существенности, определенный расчетным путем, необходимо учитывать, что одни счета могут содержать больше ошибок, чем другие, а вероятные искажения в статьях бухгалтерской отчетности могут иметь разнонаправленный характер. При этом аудитор должен полагаться только на собственное профессиональное суждение. Некоторым аудиторам представляется более целесообразным установление уровней существенности по значимым статьям отчетности о есть по тем статьям, удельный вес которых в валюте баланса превышает 1%.

Другие считают, что в случае, если единый уровень существенности составляет менее 3% валюты бухгалтерского баланса, следует рассчитать уровни существенности по каждой значимой статье бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Практическая значимость вопросов оценки существенности требует от каждой аудиторской организации собственной методики, регулирующей порядок определения уровня существенности статей баланса. В ней должны быть указаны особенности выбора базы существенности, критерии существенности в рублях или в процентах, порядок расчета, возможные корректировки.

Анализ работы российских аудиторских фирм показал, что на сегодняшний день уровень существенности специалисты аудиторских фирм определяют несколькими способами.

Единый уровень существенности определяется исходя из основных показателей аудируемой отчетности. Единый уровень распределяется между существенными статьями бухгалтерского баланса пропорционально удельному весу данных статей в валюте бухгалтерского баланса.

Недостатком данного метода является стандартный уровень ошибки в процентах к статьям бухгалтерского баланса, что не позволяет учитывать риски системы внутреннего контроля, значение которых на определенных участках учета может различаться.

Кроме того, аудиторы определяют планируемую границу существенности ошибки отчетности как суммарное значение границ существенности, установленных в отношении значимых статей бухгалтерского баланса.

При определении последних учитываются следующие факторы:

- общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем ниже устанавливаются границы существенности, следовательно, возрастает объем выборки и снижаются риски ошибки при проведении аудита);
- абсолютное значение статьи (при увеличении доли статьи в валюте баланса стандартная граница существенности, составляющая 5-10%, снижается);
- требуемая глубина проверки статьи (по счетам, требующим более детальной проверки, стандартная граница существенности снижается);
- планируемые трудозатраты времени на проверку статьи (чем ниже планируемая граница существенности, тем больше объем проверки) и др.

Влияние некоторых факторов противоположно (например, уровень аудиторского риска и объем трудозатрат), поэтому планируемые границы ошибки статьи находятся с использованием опыта и интуиции аудитора. Суммарная граница существенности ошибки отчетности, рассчитанная таким способом, не должна превышать установленной внутрифирменным стандартом величины.

Найти предварительные границы существенности ошибок можно и в отношении статей Отчета о прибылях и убытках.

Недостатком рассмотренных приемов установления уровня существенности является игнорирование того факта, что между уровнем существенности и риском имеется обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск и наоборот.

Не учет данной зависимости оказывает отрицательное влияние на характер, время и степень аудиторских процедур. При планировании аудитор проводит оценку существенности в отношении счетов бухгалтерского учета, поэтому аудитору необходимо устанавливать уровень существенности во взаимосвязи с риском системы учета. Следует отметить, что сам факт проверки системы учета позволяет установить наличие вероятных ошибок и отклонений в бухгалтерской отчетности, так как оценка состояния контрольной среды и регулярности аудиторских процедур на предприятии служит аудитору основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур.

Взаимосвязь риска системы учета и качественного показателя существенности представлена в таблице 1.

Таблица 1

Взаимосвязь риска системы учета и качественного показателя существенности

Риск системы учета, %	Градации	Качественный показатель существенности, %	Градации
1	2	3	4
10	Низкий	9	Высокий
20	Низкий	9	Высокий
30	Низкий	8	Высокий
40	Средний	7	Средний
50	Средний	6	Средний

60	Средний	5	Средний
70	Высокий	4	Низкий
80	Высокий	3	Низкий
90	Высокий	2	Низкий

Риск системы учета означает вероятность появления ошибок в счетах. Трудно заранее предсказать, в каких счетах наиболее вероятны ошибки и какого они характера. В связи с этим не могут быть заранее известны временные затраты на проверку тех или иных остатков по счетам.

Определив зависимость качественного показателя существенности от риска системы учета, мы предлагаем находить уровень существенности следующим образом (см. таблицу 2):

1. Устанавливается значение базовых показателей исходя из разделов программы аудита по данным счетов бухгалтерского учета.
2. Определяется итоговый уровень существенности по средней арифметической на основании всех разделов программы. Согласно данным табл. 2, среднее арифметическое значение показателей в столбце 5 составит $(341 + 164 + 437 + 708 + 646 + 304 + 108 + 398 + 731 + 462 + 84 + 664 + 179 + 264 + 2770 + 309 + 63 + 1057) : 18 = 538$ тыс. руб.

Таблица 2

Расчет уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Риск системы учета по результатам тестирования, %	Качественный показатель существенности, %	Уровень существенности для базового показателя (статьи программы проверки) гр.4 х гр.2, тыс. руб.
1	2	3	4	5
Основные средства	4263	30	8	341
Нематериальные активы	1817	20	9	164
Материалы	6248	40	7	437
Осн. производство	10120	40	7	708
Товары	7180	20	9	646
Расходы на продажу	3800	30	8	304
Касса	1200	20	9	108
Расчетный счет	4420	20	9	398
Расчеты с постав. и подр.	12180	50	6	731
Расчеты по налогам и сборам	7700	50	6	462
Расчеты по соц.страх. и обеспечению	1400	50	6	84
Расчеты с персоналом по оплате труда	8300	30	8	664
Расчеты с подотчетными лицами	2240	30	8	179
Расчеты с разными дебиторами и кред.	3770	40	7	264

Продажи	30777	20	9	2770
Прочие доходы и расх.	6184	60	5	903
Недостачи и потери от порчи ценностей	1260	60	5	63
Прибыли и убытки	15100	40	7	1057

Полученный количественный показатель можно использовать в качестве значения уровня существенности при планировании аудиторской проверки.

Предложенный способ рекомендуется использовать аудиторам и аудиторским организациями при планировании аудиторских проверок.

Сегодня проблема оценки существенности в аудите приобрела особую актуальность в связи с необходимостью применения в аудиторской практике Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Практическая значимость вопросов оценки существенности требует от каждой аудиторской фирмы разработки собственной методики выбора базы существенности и способа расчета ее величины.

При этом уровень существенности предлагается оценивать с использованием показателя риска системы учета, установив его зависимость с качественным показателем существенности. Представляется, что это позволит более детально спланировать аудиторскую проверку и объективно снизить трудозатраты.

Поскольку основным результатом деятельности аудитора является его мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, выраженное в заключении, то аудиторский риск связан с тем, что это мнение может оказаться ошибочным.

Таким образом, аудиторский риск – это вероятность признания аудитором того, что бухгалтерская отчетность достоверна, в то время как она содержит невыявленные существенные ошибки (либо вероятность признания аудитором того, что бухгалтерская отчетность недостоверна, в то время как она существенных ошибок не содержит).

Аудиторский риск зависит как от факторов, присущих проверяемому экономическому субъекту, так и от факторов, присущих аудиторской фирме. В значительной мере риск зависит также от того, что, в силу необходимости удержания аудита в рамках определенных временных и экономических ограничений, он, как правило, проводится выборочно. Выборочность проведения аудита означает, что в подавляющем большинстве случаев аудитор проверяет не всю документацию субъекта, а выборку из нее.

3.3. Методика проведения аудиторских проверок

В настоящее время можно выделить 4 основных подхода к созданию методик аудита:

- 1) бухгалтерский;
- 2) юридический;
- 3) специальный;
- 4) отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухучета, например, аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухучета в том или ином наборе выступают составными частями каждой аудиторской проверки. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухучета.

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности предприятия в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую экспертизу

правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями.

Экспертиза заключенных предприятием хозяйственных договоров на соответствие законодательству и экспертиза соблюдения трудового законодательства также относится к юридическому типу методик аудита. В стандартах аудиторской деятельности они называются методиками проверки средств системы контроля.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп предприятий, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, налоговым режимом, организационно-правовой формой). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов (по упрощенной системе налогообложения).

При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита предприятий в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам относятся методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат, организации управленческого учета.

Применяя все перечисленные методики необходимо использовать современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы – облегчающие работу аудиторов.

Методика детальной проверки отражения в учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

- 1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному счету;
- 2) описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен предприятию нормативными документами;
- 3) состав первичных документов по счету;
- 4) регистры аналитического учета по счету;
- 5) регистры синтетического учета по счету;
- 6) бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, счет);
- 7) классификатор возможных нарушений по разделу;
- 8) перечень типовых нарушений по разделу;
- 9) перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;
- 10) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;
- 11) последовательность выполнения аудиторских процедур;
- 12) особенности проведения аудита в условиях использования ПК (ЭВМ);
- 13) применение методов экономического анализа.

Для получения необходимых аудиторских доказательств аудитор в ходе проверки конкретного участка осуществляет определенные действия или совокупности действий (просматривает документы, сравнивает их, производит подсчеты, опрашивает работников и т. д.). Эти действия, осуществляемые аудитором в определенном порядке, называются аудиторскими процедурами. В зависимости от характера действий, осуществляемых аудитором, различают процедуры фактические, документальные, аналитические, процедуры на соответствие (контрольные) и по существу, процедуры сплошной проверки и процедуры проверки выборочной.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

- наименование контрольной процедуры;
- цель проведения контрольной процедуры;

- перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры и являющихся источниками информации для проверки;
- перечень необходимых нормативных документов;
- нормы, нормативы и другую справочную информацию;
- описание техники исполнения процедуры;
- описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа).

Все аудиторские процедуры должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита, оформлять рабочую документацию аудитора.

В условиях использования ПК применение такого способа получения аудиторских доказательств, как проверка арифметических расчетов клиента, становится бессмысленным. Расширяется сфера применения способа прослеживания. Прослеживание – это процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие операции отражены в учете правильно (или неправильно).

Методики выполнения аудиторских проверок, разрабатываемые специалистами аудиторских организаций, – их коммерческая тайна.

В процессе аудиторской работы применяются хорошо известные и зарекомендовавшие себя как надежные следующие методы:

- формальной проверки;
- логической проверки;
- арифметической (счетной) проверки.

При **формальной проверке** выявляется, все ли реквизиты документа имеют место и правильно ли они заполнены, имеются ли подписи ответственных лиц, относится ли документ к тому месяцу, в котором он проведен по учетным регистрам, и т.д.

Логическая проверка, или проверка по существу, выясняет, имела ли место та или иная хозяйственная операция и в указанном ли объеме. Такая проверка обнаруживает приписки из-за завышения объема выполненных работ, завышения цен и расценок, отражения в первичных документах таких работ, которые никогда не выполнялись и не могли быть выполнены вообще.

Арифметическая (счетная) выявляет ошибки при таксировке (умножении цены или расценки на количество) или суммировании ряда чисел в процессе составления накопительных и группировочных ведомостей. Однако такая проверка не сводится только к проверке простых арифметических действий. Даже при проверке таксировки не просто определяется правильность умножения цены на количество, а привлекаются к проверке цены, расценки, тарифы, ставки, нормы и т.д., т.е. арифметическая проверка сочетается с логической.

Выводы о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор делает на основе анализа информации, полученной в ходе проверки из различных источников (из бухгалтерских документов проверяемого субъекта, от его работников, от третьих лиц). Результаты анализа полученной информации являются для аудитора аудиторскими доказательствами.

На основе таких доказательств аудитор формирует свое мнение, которое он будет выражать в аудиторском заключении.

Существуют определенные требования к аудиторским доказательствам, на основе которых аудиторская фирма или аудитор-предприниматель может составить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Наиболее распространенными способами получения доказательств, которые аудиторские организации могут применять, являются:

- проверка арифметических расчетов клиента,

- инвентаризация,
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций,
- подтверждение,
- устный опрос персонала,
- проверка документов,
- прослеживание,
- аналитические процедуры,
- подготовка альтернативного баланса.

В отдельных случаях бухгалтер-аудитор прибегает к так называемой встречной проверке, когда сопоставляются данные разных документов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции. Зачастую при встречной проверке сопоставляются копии документов, находящихся в разных организациях и отражающих одну и ту же хозяйственную операцию. При этом выявляются существенные различия вследствие исправленных данных в документах, подмены документов или же отражения совершенно разных сведений в документах, связанных с оформлением одной и той же операции.

Зачастую аудит предполагает использование выборки. Под выборкой в аудите понимают совокупность определенным образом отобранных документов, проверка которых позволяет сделать вывод о достоверности всей документации.

Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

Выборочная проверка может быть двух видов:

- 1) на соответствие (такая проверка называется еще атрибутивной);
- 2) по существу (количественная).

Задача выборочной проверки на соответствие – установить, часто ли в проверяемом отчетном периоде нарушались нормы внутреннего контроля. Например, проверка такого элемента внутреннего контроля, как санкционирование руководством предприятия оплаты счетов на покупку материальных ценностей, оплату услуг сторонних организаций, сличение поступающих материальных ценностей по наименованиям, количеству и качеству в натуре с данными сопровождающих документов.

Задача выборочной проверки по существу состоит в измерении нарушений внутреннего контроля в стоимостном выражении. Например, подтверждение сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах, получение подтверждений от третьих лиц, анализ показателей хозяйственной деятельности.

Организация выборочного исследования включает в себя определение:

- 1) величины выборки (массива, поля проверяемой и генеральной совокупности);
- 2) единицы наблюдения;
- 3) единицы отбора;
- 4) методов отбора;
- 5) объема выборки;
- 6) проверки представительности (репрезентативности) выборки;
- 7) порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

Для любой выборки аудитор обязан:

- анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудитор должен в первую очередь установить их характер. Формируя выборку, следует описать, для достижения каких целей она проводится, и применительно к ним оценить найденные в выборке ошибки. Если

поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудитор может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Допустимая ошибка устанавливается на стадии планирования аудита. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При проведении аудиторской проверки необходимо использовать рабочую документацию.

К рабочей документации относятся:

- 1) планы и программы проведения аудита;
- 2) описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
- 3) объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;
- 4) копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;
- 5) описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;
- 6) аналитические документы аудиторской организации и др.

3.4. Аудиторское заключение

Завершающий этап аудита (обобщение и оформление результатов проверки) не менее важен, чем предыдущие этапы (планирование аудита и осуществление аудита). На завершающем этапе аудитор должен обобщить всю полученную в ходе проверки и сосредоточенную в его рабочей документации информацию, обработать ее определенным образом и сформировать на этой базе свое профессиональное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Результаты этой работы аудитор должен оформить в виде двух итоговых документов: **письменной информации (отчета)** и **аудиторского заключения**, которые передаются экономическому субъекту.

Письменная информация (отчет) — это документ, составляемый аудитором и предназначенный для заказчика аудиторской проверки. Целью этого документа является доведение до заказчика сведений о методах, использованных при проведении проверки, о всех отмеченных аудитором ошибках, нарушениях, неточностях, о том, какие меры должны быть приняты для устранения отмеченных недостатков, об основных результатах аудиторской проверки (содержатся или нет существенные ошибки в бухгалтерской отчетности, осуществлялись финансово-хозяйственные операции в соответствии с установленным порядком или же с существенным отклонением от него).

Согласно требованиям федерального стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» и по сложившейся практике в отчете должно быть представлено следующее:

- реквизиты аудиторской организации (официальное наименование, юридический и почтовый адрес, номер и дата выдачи лицензии, перечень аудиторов, принимавших участие в проверке, с указанием номеров их квалификационных аттестатов);
- реквизиты проверяемой организации (официальное наименование, юридический и почтовый адрес, перечень должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской отчетности);
- указание проверяемого периода времени;
- результаты оценок, осуществленных в процессе планирования аудита (оценка надежности системы внутреннего контроля, оценка составляющих и аудиторского риска в целом, оценка уровней существенности выбранных базовых показателей);
- описание использованных аудиторских процедур (какие сегменты проверялись с помощью фактических процедур, какие — с помощью аналитических, какие — с помощью документальных, какие сегменты проверялись сплошным образом, а какие —

выборочно, какие методы выборочных проверок применялись, как результаты выборочных проверок распространялись на генеральную совокупность);

- выявленные в ходе планирования и осуществления проверки недостатки в организации бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля, ошибки и нарушения при осуществлении финансово-хозяйственных операций, в ведении учета и при составлении отчетности;
- количественная оценка (при наличии такой возможности) ожидаемых ошибок в отчетных данных;
- сведения о проверках обособленных подразделений экономического субъекта;
- рекомендации и предложения по устранению выявленных ошибок и нарушений, совершенствованию системы бухгалтерского учета и повышению надежности системы внутреннего контроля;
- анализ выполнения рекомендаций аудитора, высказанных в письменной информации по результатам проверки предшествующего периода;
- анализ влияния высказанных аудитором замечаний на достоверность бухгалтерской отчетности и аргументация причин, обуславливающих подготовку аудиторского заключения данного вида (безусловно-положительного, условно-положительного, отрицательного, отказа от выражения мнения).

Отчет должен быть подписан аудиторами и привлеченными экспертами, непосредственно проводившими проверку, либо, если проверку осуществляла значительная группа аудиторов, то руководителем этой группы. Конкретный порядок подписи отчета устанавливается внутрифирменным стандартом.

Отчет составляется не менее чем в двух экземплярах. Один экземпляр передается заказчику аудиторской проверки (собственнику, руководителю) или лицу, им уполномоченному. Второй экземпляр отчета остается в распоряжении аудиторской фирмы и приобщается к прочей рабочей документации по проверке.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.01 г. аудитор, проведя аудиторскую проверку годовой бухгалтерской отчетности, обязан в установленный договором срок представить проверяемому экономическому субъекту **аудиторское заключение**.

Аудиторское заключение содержит выраженное установленным образом мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта и о соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определены федеральными аудиторскими стандартами такими как: «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, происшедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности», «Применимость допущения непрерывности деятельности».

Заключение представляет единый документ, который включает **вводную, аналитическую и итоговую части** и дает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Вводная часть должна включать:

- название документа в целом («Аудиторское заключение»);
- юридический адрес и телефоны аудиторской фирмы (фамилию, имя, отчество аудитора, работающего самостоятельно, и его стаж работы);
- номер, дату выдачи и наименованием органа, выдавшего аудиторской фирме (аудитору) лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской фирмы (регистрационного свидетельства предпринимателя);

- ИНН, номер расчетного счета аудиторской фирмы (аудитора);
- фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших участие в аудите.

Аналитическая часть аудиторского заключения содержит информацию об общих результатах проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности, надежности системы внутреннего контроля, соблюдении экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть представляет собой отчет аудитора и адресуется администрации предприятия. В ней должны быть изложены результаты проверки состояния внутреннего контроля, организации и ведения бухучета и отчетности, данных о проверке соблюдения субъектом законодательных и нормативных актов при ведении производственно-хозяйственной деятельности.

Аналитическая должна включать:

- свое название;
- указание, кому адресована аналитическая часть;
- наименование экономического субъекта;
- объект аудита (например, бухгалтерская отчетность за такой-то год);
- общие результаты оценки надежности системы внутреннего контроля, описание выявленных в ходе проверки существенных не соответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности проверяемого предприятия;
- общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности, описание выявленных в ходе проверки существенных ошибок и нарушений в ведении учета и составлении бухгалтерской отчетности;
- общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций, описание выявленных в ходе проверки существенных несоответствий совершения этих операций требованиям действующего законодательства.

Перечисленные выше результаты формируются на основе информации, представленной в отчете аудитора.

Целесообразно также указать в аналитической части такие сведения, как организационно-правовую форму предприятия, его официальное (согласно учредительным документам) сокращенное наименование, юридический и почтовый адрес, телефоны, ИНН, банковские реквизиты, должности и фамилии лиц, ответственных за подготовку бухгалтерской отчетности.

Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого предприятия. Итоговая часть должна включать:

- свое название;
- указание, кому адресована итоговая часть;
- наименование экономического субъекта;
- объект аудита;
- указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность;
- распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы (аудитора) в отношении бухгалтерской отчетности. При этом предполагается, что экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, проверяемой аудиторской фирмой, а аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008г.);
- если аудиторское заключение отлично от безусловно-положительного, то – изложение существенных фактов, обусловивших составление такого заключения, и, если это возможно, оценку влияния этих фактов на бухгалтерскую отчетность в стоимостном выражении;

- мнение аудиторской фирмы (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта;
- дату составления заключения;
- подпись аудитора.

К аудиторскому заключению должна быть приложена проверенная бухгалтерская отчетность, идентифицированная аудиторской фирмой установленным ею способом (подписью, печатью, штампом).

Заключение аудитора может быть нескольких видов:

- **безусловно-положительное;**
- **условно-положительное;**
- **отрицательное;**
- **отказ от составления заключения.**

В **безусловно-положительном заключении** аудитор выражает мнение, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение, а совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют действующим в РФ нормативным актам. Безусловно-положительное заключение составляется в том случае, если аудитор, по крайней мере, убежден в том, что:

- бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта не содержит существенных ошибок, искажений, неточностей;
- бухгалтерский учет соответствует установленным принципам, требованиям, а также учетной политике предприятия;
- в пояснительной записке и приложениях достаточно полно раскрыты все вопросы, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности;
- данные бухгалтерской отчетности не противоречат сведениям о проверяемом субъекте, ставшими аудитору известными из других источников.

Все остальные виды заключений являются модифицированными.

Отрицательное заключение составляется в случае, если аудитор полагает, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения, а также если в ходе проверки были выявлены существенные нарушения действующих нормативных актов при осуществлении и отражении в учете финансовых и хозяйственных операций.

В отрицательном заключении аудитор выражает мнение о том, что он не может с полной уверенностью подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности.

Условно-положительное заключение аудитора (заключение с оговорками) составляется в случае, если аудитор считает, что безусловно-положительное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не настолько существенны, чтобы составить отрицательное заключение; либо если аудитор считает, что выявленные факторы, препятствующие составлению безусловно-положительного заключения, существенны, но влияние их на достоверность бухгалтерской отчетности устранимо введением оговорки (ограничения) в заключение. В условно-положительном заключении аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности организации, но с определенными оговорками, ограничениями.

В **заключении с отказом** от его составления аудитор указывает, что он не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, т. е. не может составить ни безусловно-положительное, ни условно-положительное, ни отрицательное заключение. Отказ от составления заключения может быть обусловлен, например, тем, что аудитор ограничен в доступе к информации, вследствие чего не может сформировать мнение.

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

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

Обстоятельства, указанные в п.1, могут привести к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения. Обстоятельства, указанные в п.2, могут привести к выражению мнения с оговоркой или отрицательному мнению.

3.5. Оценка аудитором результатов аудиторской проверки

Действия аудитора в случае выявления им искажений бухгалтерской отчетности в ходе и по результатам аудиторской проверки определены российским стандартом «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности».

Искажением бухгалтерской отчетности признается неверное отражение и представление данных бухучета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения. Искажения могут быть:

- 1) преднамеренные – результат преднамеренных действий (или бездействия) персонала. Оно совершается в корыстных целях, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности;
- 2) непреднамеренные – результат непреднамеренных действий (или бездействия) персонала. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бух. отчетности может быть существенным (т.е. влияющим на достоверность его отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь этой отчетности может сделать ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественным. В процессе аудита аудитор должен оценить риск появления искажений бух. отчетности и риск их необнаружения. Здесь нужно учитывать факторы, способствующие повышению риска появления искажений.

К факторам внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующим появлению искажений, относятся:

- 1) наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;
- 2) несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) или значительному снижению прибыли;
- 3) зависимость в определенный период от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;
- 4) изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- 5) нетипичные сделки, особенно в период окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей;
- 6) наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам;
- 7) особенности организационно-управленческой структуры, ее недостатки;
- 8) особенности структуры капитала и распределения прибыли;
- 9) наличие отклонений от установленных правил в ведении бухучета и организации подготовки бух. отчетности.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, способствующим появлению искажений, относятся:

- а) состояние отрасли экономики и экономики страны в целом (кризис, депрессия, подъем);

- б) отраслевые особенности несостоятельности (банкротства) субъекта в связи с кризисным состоянием отрасли;
- в) особенности производственной деятельности субъекта, технологические особенности производства.

При проведении аудита (в том числе при планировании) аудитор должен учитывать возможное наличие искажений бух. отчетности субъекта. Исходя из этого аудитор разрабатывает аудиторские процедуры и оценивает риск искажений бух. отчетности.

При выявлении искажений аудитор должен оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях. При этом следует учитывать возможные виды нарушений у субъекта, ведущие к появлению искажений, такие как:

- отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухучета и отчетности;
- отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики;
- нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства и прочие нарушения.

В случае выявления искажений бух. отчетности аудитор должен корректировать выбранные им аудиторские процедуры в зависимости от:

- 1) вида нарушений, ведущих к появлению искажений;
- 2) степени существенности выявленных искажений;
- 3) риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

Выявленные в процессе аудита факты искажений бух. отчетности аудитору следует подробно отразить в своей рабочей документации.

Во всех случаях обязательного аудита аудитор должен подготовить и предоставить проверяемому субъекту письменный отчет по результатам проведения аудита. Данные, содержащиеся в отчете, необходимы клиенту для того, чтобы иметь представление о тех недостатках в учетных записях, бухгалтерских регистрах и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бух. отчетности. Кроме того, в отчете содержатся конструктивные предложения по совершенствованию системы бухучета и внутреннего контроля субъекта.

При инициативном аудите аудитор также обязан подготовить отчет.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменного отчета аудитора. Этот вариант отчета может быть передан только тем лицам, которым представляется и окончательный вариант.

В предварительном варианте отчета аудитора могут содержаться требования по внесению исправлений в данные бухучета и по подготовке перечня уточнений к уже подготовленной бух. отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений существенного характера, является обязательным, чтобы аудитор впоследствии мог представить субъекту положительное аудиторское заключение.

Руководство субъекта может:

- а) подготовить письменный ответ на предварительный вариант отчета аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания;
- б) встретиться с аудиторами, пригласив со своей стороны лиц для обсуждения предварительного варианта документа.

Окончательный вариант письменного отчета аудитора должен быть подготовлен и представлен руководству предприятия не позднее, чем аудиторское заключение.

Изучив предварительный вариант отчета аудитора, руководство предприятия может принять решение внести исправления в бух. отчетность. Исправления должны быть следующими: оформлены бухгалтерские справки по внесению исправлений, сделаны бухгалтерские записи, сформированы новые регистры аналитического и синтетического учета и составлена бух отчетность.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.
2. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями). [Эл. ресурс]: СПС // «Консультант Плюс».
3. Аудит: учебник для среднего профессионального образования / Н. А. Казакова [и др.]; под общей редакцией Н. А. Казаковой. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2019. — 409 с.