



Лариса Ивановна Воронина

Аудиторская деятельность: основы организации

*Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=2595225*

*Аудиторская деятельность: основы организации: учебно-практическое пособие / Л. И. Воронина.:
Эксмо; Москва; 2007
ISBN 978-5-699-20996-5*

Аннотация

Рассматриваются основные вопросы организации аудиторской деятельности в Российской Федерации и за рубежом, подробно описаны стадии аудиторской проверки, детально освещаются вопросы профессиональной подготовки и этики аудитора. Материал изложен в соответствии с современной нормативной базой, регулирующей вопросы аудиторской деятельности в России. Книга также содержит необходимую информацию для перехода на международные стандарты аудита.

Для студентов, аспирантов и преподавателей вузов, слушателей программы подготовки к квалификационному экзамену на получение аттестата аудитора, а также для аудиторов, бухгалтеров, экономистов, юристов, руководителей организаций.

Содержание

| | |
|---|----|
| Предисловие | 4 |
| Глава 1 | 6 |
| 1.1. Возникновение и этапы развития аудита за рубежом | 7 |
| 1.2. Становление аудита в России | 9 |
| 1.3. Сущность и функции современного аудита | 12 |
| 1.4. Внутренний и внешний аудит, цели его проведения | 14 |
| 1.5. Критерии классификации аудита | 16 |
| 1.6. Основные виды аудиторских услуг | 17 |
| 1.7. Международные тенденции совершенствования бухгалтерской и аудиторской профессий. Международные стандарты подготовки профессиональных бухгалтеров (аудиторов) | 19 |
| Вопросы и задания для самопроверки и собеседования | 24 |
| Глава 2 | 25 |
| 2.1. Основные принципы аудита | 26 |
| 2.2. Аудиторские стандарты, их значение и необходимость унификации | 29 |
| 2.3. Деятельность Комитета по международной аудиторской практике в области разработки стандартов аудита | 30 |
| 2.4. Система международных стандартов аудита | 32 |
| 2.5. Основное содержание международных стандартов аудита и сопутствующих ему услуг | 35 |
| 2.6. Требования к структуре российских аудиторских стандартов | 40 |
| 2.7. Место стандартов в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности | 44 |
| Вопросы и задания для самопроверки и собеседования | 46 |
| Глава 3 | 47 |
| 3.1. Организация аудита, этапы его проведения | 48 |
| 3.2. Отбор клиентов аудиторскими фирмами | 50 |
| 3.3. Проведение переговоров и отбор клиентов | 51 |
| 3.4. Условия аудиторских заданий. Письмо об аудиторском задании | 52 |
| 3.5. Договоры по оказанию различных видов аудиторских услуг | 58 |
| 3.6. Правовая основа договора на проведение аудиторской проверки | 60 |
| 3.7. Оценка стоимости аудиторских услуг | 66 |
| Конец ознакомительного фрагмента. | 67 |

Л. И. Воронина

Аудиторская деятельность: основы организации

Памяти родителей Ворониных Ивана Стефановича и Анны Ивановны, посвящается

Предисловие

Для нормального функционирования экономики необходима всесторонняя и объективная картина финансового состояния и деятельности организаций за определенный период времени. Такая информация нужна как внутренним пользователям, в первую очередь руководству организации для правильного ведения дел в ней, так и многочисленным внешним пользователям (непосредственно связанным с данной организацией поставщикам, покупателям, обслуживающим коммерческим банкам, прочим дебиторам и кредиторам, будущим потенциальным инвесторам средств, налоговым службам, страховым компаниям и многим другим) для принятия обоснованных решений в отношении их действий по различным экономическим вопросам и ситуациям.

Сегодня не только бухгалтеры и экономисты, но и практически любые внешние и внутренние пользователи должны уметь грамотно читать финансовую отчетность и принимать правильные решения по ней. Такой глубокий всесторонний интерес к достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности разных организаций усиливает спрос на качественные аудиторские услуги, которые могут быть достигнуты, по мнению автора, с развитием следующих двух основных направлений:

1) дальнейшая гармонизация отечественного бухгалтерского учета и отчетности с мировой практикой внедрения и распространения в национальные системы учета международных стандартов финансовой отчетности;

2) повышение общественной значимости профессии аудитора в нашей стране, в том числе путем изучения и применения международной практики аудиторской деятельности, в первую очередь международных стандартов аудита.

Одним из наиболее эффективных путей решения задачи ускоренной подготовки квалифицированных специалистов в области аудита, способных в сжатые сроки овладеть необходимым объемом знаний и приступить к успешной практической работе, является построение изложения изучаемого материала как комплекса теоретических и практических вопросов. Именно такой подход использован автором при подготовке данной книги. При этом ставилась задача облегчить восприятие теоретических основ аудиторской деятельности и сложившейся национальной практики проведения аудиторских проверок, а также процесса перевода российского бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита на международные стандарты.

В книге раскрываются содержание и функции аудита, описаны его виды, сферы и объекты, рассматриваются принципы и стандарты аудиторской деятельности, дано полное представление об этапах аудита, документации, сопровождающей аудиторские проверки, а также законодательных и нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Разъяснение теоретических положений проведено на конкретных примерах, взятых автором из практики. С этой же целью в конце глав книги помещены вопросы и задания для самопроверки и собеседования, а к некоторым главам даны тесты.

Большим достоинством книги является постоянное сравнение положений международных стандартов аудита и отечественных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и рекомендации по результатам этого сравнения.

Изложение построено на базе действующих законодательных и нормативных актов с последними изменениями и дополнениями.

Книга состоит из восьми глав, построенных следующим образом.

В *главе 1* рассматриваются история возникновения и развития аудита за рубежом и в нашей стране, важнейшие понятия и составляющие.

Глава 2 посвящена раскрытию принципов аудита и обзору действующих международных стандартов аудита, а в нашей стране – федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Главы 3–6 подробно описывают организацию аудита и этапы его проведения согласно международным стандартам.

Глава 7 обобщает законодательные и нормативные акты по регулированию аудита в нашей стране.

В *главе 8* описан контроль качества аудита в разных странах и кратко рассмотрены другие формы экономического контроля, близкие к аудиту.

Автор выражает благодарность компании «КонсультантПлюс» за оказанную информационную поддержку при написании данной книги.

Глава 1

Цели, сущность и виды аудита. Сферы и объекты аудита

*Коль в честности моей вы усомнились,
Или в умении вести дела,
Аудиторов почтенных созовите,
Чтобы меня проверить.*

Уильям Шекспир

Материал, изложенный в этой главе, даст возможность изучить историю становления аудита, этапы его развития в странах с рыночной экономикой и выделить общие закономерности, присущие независимому финансовому контролю коммерческих структур этих стран.

Прочитав данную главу, вы сможете:

- дать определение аудита и его функций;
- охарактеризовать этапы развития аудита в разных странах;
- понять особенности становления аудита в России;
- освоить критерии классификации аудита;
- назвать сферы и объекты аудита;
- уяснить себе содержание внешнего, внутреннего и управленческого аудита;
- разобраться в основных видах аудиторских услуг;
- объяснить требования, предъявляемые к подготовке современного аудитора;
- сформулировать цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета, отчетности и аудита.

1.1. Возникновение и этапы развития аудита за рубежом

Слово «аудит» происходит от латинского слова *audio* (он слышит или слушающий). С помощью аудита устанавливается экономическое здоровье коммерческих организаций, банков, корпораций и др.

Первое упоминание об аудиторе относится к XIV в., когда учетные книги стали фигурировать в качестве доказательств в суде.

Лука Пачоли, автор «Трактата о счетах и записях», – книги, заложившей основы теории бухгалтерского учета, подтверждал необходимость контроля учетных записей. Описывая в своей книге работу маклеров и бухгалтеров посреднических бюро, возникших в Италии в XIII–XV вв. и обслуживавших развивающееся купечество, он писал: «Доброе дело сделали, когда для наблюдения за ними (неисправными маклерами и бухгалтерами) назначили лицо, которому поручили расследовать, хорошо или дурно ведутся книги в этих учреждениях».

В XVI в. во многих странах был официально введен правовой контроль учетных книг. В Англии уже использовалось слово «аудитор» для обозначения людей, занимающихся проверкой учетных записей.

Родиной аудита в современном понимании является Великобритания, которая в 1844 г. приняла пакет законов о компаниях, предписывающих акционерным компаниям поручать независимым бухгалтерам проверку бухгалтерских книг и счетов компаний с последующим отчетом перед акционерами.

Таким образом, появление аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением компанией (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в ее деятельность (собственники, акционеры, инвесторы).

Правовое оформление аудита берет свое начало в Шотландии, в столице которой – Эдинбурге – в 1853 г. был официально учрежден Эдинбургский институт аудиторов.

В США практику аудита ввели специалисты, получившие образование и специализировавшиеся в Великобритании. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательно была регламентирована аудиторская деятельность, в частности должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

К 1908 г. американская Ассоциация аудиторов насчитывала более 340 членов из 25 штатов. В настоящее время в США официально зарегистрировано свыше 100 000 независимых дипломированных бухгалтеров-аудиторов.

Наибольшее развитие аудит получил в XIX–XX вв. по двум причинам:

- 1) происходили финансовые кризисы;
- 2) появились совместные предприятия (СП).

Финансовые кризисы вызвали волну банкротств, в результате чего повысился спрос на услуги бухгалтеров-аудиторов, которые защищали бы интересы населения (особенно этому способствовал мировой экономический кризис 1923–1933 гг.) В это время резко ужесточаются требования к качеству аудиторской проверки и ее обязательности, увеличивается рыночная потребность в такого рода услугах. Пытаясь контролировать ситуацию, страны разрабатывают соответствующее законодательство. Так, были приняты законы об обязательном аудите во Франции в 1867 г., в США в 1937 г.

Законы в основном были направлены на защиту интересов учредителей, кредиторов, инвесторов и установление персональной ответственности за предоставление информации о банкротстве.

Фактически работа аудитора состояла в контроле за правильностью ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. После окончания кризисов практически все страны с рыночной экономикой начали вводить требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, и обязательности публикаций этих отчетов и заключений аудиторов по ним.

Появление СП сразу потребовало проверки финансового состояния со стороны независимого контролера в связи с различным месторасположением учредителей и созданных ими коммерческих структур. Аудитор должен был письменно отчитаться перед собственниками в том, что, по его мнению, в балансе представлена вся необходимая информация, правильно составленный баланс включает все элементы, установленные законодательством, и дает верную оценку состояния дел компании.

Таким образом, до конца 40-х гг. XX в. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записи о денежных операциях, и правильной группировке данных об этих операциях в финансовых отчетах. Такой аудит получил название **подтверждающего аудита**, а период его становления является *первым этапом* развития аудита. Характеризуя этот этап, можно сказать, что аудит в классическом понимании представлял собой внешний независимый вневедомственный финансовый контроль деятельности экономических субъектов (компаний).

В дальнейшем в связи с усложнением организационных структур компаний, созданием таких крупных структур, как корпорации, появилась потребность во внутреннем аудите. В 1941 г. был организован Американский институт внутреннего аудита (ревизоров), объединяющий внутренних аудиторов-практиков. В крупных и средних компаниях стали возникать отделы внутреннего аудита, что в определенной мере соответствует нашим представлениям о ведомственном и внутрихозяйственном контроле. В 1948 г. Американский институт бухгалтеров утвердил «Общепринятые стандарты аудита», а Институт внутреннего аудита (ревизоров) опубликовал «Обязанности внутреннего ревизора».

Таким образом, на *втором этапе* развития аудита, после 1949 г., независимые аудиторы (внешние) стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля (СВК) вероятность ошибок незначительна, следовательно, финансовые данные и отчеты достаточно полны и точны.

Аудит, ориентированный на проверку надежности СВК клиента, получил название **системно ориентированного**, так как дал возможность наблюдать системы, контролируемые операции внутри компаний. Это позволило аудиторским фирмам начать больше заниматься консультационной деятельностью, связанной с постановкой СВК в компаниях, совершенствованием систем контроля и пр.

В настоящее время идет *третий этап* развития аудита – **аудит, ориентированный на риск**. При проверках или консультировании аудиторские фирмы в первую очередь рассчитывают возможный риск (по специально разработанным таблицам или формулам). Как правило, сейчас аудиторские проверки проводятся выборочно, в основном там, где риск ошибки (или мошенничества) максимальный.

Необходимо отметить еще одну особенность современного аудита. Аудиторы при проверках повсеместно сталкиваются с компьютеризованным бухгалтерским и налоговым учетом. В связи с этим в современном аудите можно выделить такую область, как **компьютерный аудит**, или **аудит в компьютерной среде**.

1.2. Становление аудита в России

Первые упоминания об аудиторах в России относятся к началу в. Аудиторами в то время назывались юристы (причем только военные). Звание аудитора в России было введено Петром I, который в воинском уставе 1716 г. и в «Табели о рангах» к воинским чинам причислил и аудитора. Петр I сделал это по примеру Польши, где аудитором называли судью, затем лицо, участвующее в судебном слушании, и, наконец, следователя. В 1797 г. аудиторы в России стали статскими чиновниками. В 1833 г. с целью обучения аудиторов в Петербурге была учреждена школа, переименованная затем в Аудиторское училище.

Должность аудитора, по существу, совмещала должности делопроизводителя, судебного секретаря и прокурора. После проведения в России военно-судебной реформы 1867 г. должность аудитора была упразднена.

Затем в России были предприняты еще три попытки создать систему независимого финансового контроля путем образования:

- 1) института присяжных бухгалтеров (1831);
- 2) института бухгалтеров (1909);
- 3) института государственных бухгалтеров-экспертов (1928).

Однако все эти попытки потерпели крах, в основном из-за отсутствия юридических гарантий аудиторской деятельности, а также нестабильной политической и экономической обстановки.

В последние 20 лет произошли значительные изменения в развитии аудита в России. Для успешной работы вновь создаваемых коммерческих структур в период перехода к цивилизованным рыночным отношениям было необходимо вновь создать органы независимого финансового контроля. Этот период можно условно разбить на три этапа:

- 1) создание первых аудиторских структур (1987–1988 гг.);
- 2) увеличение количества и форм аудиторских структур (1989–1991 гг.);
- 3) создание нормативной базы аудита (с 1992 г. – по настоящее время).

Рассмотрим каждый этап.

Первый этап. С выходом в 1988 г. Закона «О кооперации в СССР» в стране стали создаваться кооперативы, открываться частные фирмы и СП, т. е. появились экономические субъекты, не являющиеся собственностью государства. В связи с этим возник вопрос о том, кто будет проводить финансовые проверки их деятельности. Налоговые службы в их современном виде появились в России только в 1990 г., т. е. три года спустя.

Эту проблему попытались решить путем создания:

- хозрасчетных контрольно-ревизионных групп при республиканских и областных
- контрольно-ревизионных аппаратах (КРУ). Первая такая группа была создана при КРУ Минфина Казахской ССР;
- кооперативов по оказанию консультационных услуг, в том числе СП;
- акционерного общества по оказанию аудиторских и консультационных услуг (такое общество было создано под названием «Инаудит»).

Следует отметить, что в большинстве союзных республик к созданию хозрасчетных групп так и не приступили, а кооперативы по оказанию консультационных услуг назвать первыми аудиторскими фирмами по ряду причин сложно. В связи с этим остановимся на истории создания и деятельности АО «Инаудит», тем более что это акционерное общество дало мощный толчок развития аудита в России.

АО «Инаудит» было образовано на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР специальным постановлением Совета Министров СССР от 8 сентября 1987 г. № 1033-245 «О создании советской аудиторской организации». Уставный капитал

«Инаудита» был определен в 800 000 руб., а основными акционерами стали: Минфин СССР – 55 %; Министерство внешней торговли СССР – 10 %; Госбанк СССР – 5 %; всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт», «Соврыбфлот» и др. – по 5 %.

В «Инаудите» были созданы 10 отделов, которые, имея высококвалифицированных сотрудников, оказывали широкий комплекс услуг СП, действовавшим в СССР и за границей.

Хотя «Инаудит» имел более совершенную организационно-правовую форму, чем хозяйственные ревизионные группы или кооперативы, он был создан на базе государственного контрольного органа, а его учредителями стали в основном союзные министерства. В дальнейшем эти министерства продали свою долю капитала коллективу «Инаудита», который впоследствии распался на несколько самостоятельных фирм.

Второй этап связан с принятием законов «О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР», «О предприятиях и предпринимательской деятельности».

В соответствии с этими законами в стране стали появляться коммерческие структуры, занимающиеся аудиторской деятельностью:

- российские аудиторские фирмы, зарегистрированные в основном как товарищества с ограниченной ответственностью (ТОО) и акционерные общества закрытого типа (АОЗТ). В учредительных документах первых аудиторских фирм были даны определения аудита и сформулированы его цели;

- иностранные аудиторские фирмы и СП в частности в январе 1990 г. было образовано СП «Эрнст энд Янг Внешаудит» – так на аудиторском рынке СССР появилась крупнейшая межконтинентальная аудиторская фирма, входящая в то время в «большую шестерку»;

- общественные организации бухгалтеров-аудиторов, в частности Ассоциация бухгалтеров СССР, которая затем была преобразована в Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов и сыграла большую роль в деле подготовки и переподготовки аудиторов.

Третий этап характеризуется бурным развитием аудита:

- появились многочисленные новые аудиторские фирмы, причем не только в Москве, Санкт-Петербурге, но и почти во всех крупных городах России;

- под видом СП в Москве открыли свои филиалы крупнейшие межконтинентальные аудиторские фирмы «большой шестерки»: «Делойт энд Туш», «Артур Андерсен», «Эрнст энд Янг», «Куперс энд Лайбрэнд», «КПМГ», «Прайс Уотерхаус»;

- развернулась широкомасштабная подготовка аудиторов.

К концу 1992 г. позиции аудита в России упрочились, причем в отличие от западных стран он создавался не сверху, а снизу, т. е. не по указу или постановлению органов власти, а по требованию жизни.

Однако без нормативной базы такая мощная служба, как аудит, развиваться уже не могла. Принятие специального законодательного акта должно было утвердить три главных принципа аудита:

- 1) независимость;
- 2) обязательность;
- 3) ответственность.

Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, вступившие в силу с момента опубликования Указа, т. е. с 29 декабря 1993 г., и действовавшие до принятия соответствующего закона.

Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» заменил Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Сейчас на российском рынке работает несколько групп аудиторско-консультационных компаний:

- 1) «большая четверка», образовавшаяся путем объединения части аудиторских компаний «большой шестерки»;
- 2) несколько десятков других западных аудиторских компаний;
- 3) несколько десятков крупных и средних (свыше 50 сотрудников) российских фирм;
- 4) несколько тысяч небольших российских фирм и отдельных аудиторов-индивидуалов – предпринимателей без образования юридического лица (ПБЮЛ).

Первые три группы играют ведущую роль, в значительной мере формируя эту сферу бизнеса.

1.3. Сущность и функции современного аудита

В настоящее время общая бухгалтерия на Западе разделяется на две подсистемы:

- 1) внешнюю (финансовую) бухгалтерию;
- 2) внутреннюю (производственную, управленческую) бухгалтерию.

Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерий.

Во **внешней (финансовой) бухгалтерии** создается информация о доходах компании и текущих расходах в поэлементном разрезе, состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т. п.

Одна из основных задач такой бухгалтерии – достоверность учета финансовых результатов деятельности компании, ее имущественного и финансового состояния. Потребителями этой информации являются в основном внешние пользователи, в частности проверенная многосторонняя финансовая информация нужна:

- коммерческим банкам – для компетентного решения вопросов о выдаче кредитов;
- акционерам – для контроля за деятельностью компании;
- поставщикам – для получения уверенности в возможности полной оплаты полученных товаров, работ и услуг;
- покупателям – для получения максимально возможных скидок при приобретении товаров компании;
- потенциальным инвесторам – для избежания риска при вложении капитала.

Ведение финансовой бухгалтерии для различных компаний является обязательным.

Финансовая отчетность, составленная по учетным данным финансовой бухгалтерии, не представляет коммерческой тайны организации, она открыта к публикации и, как правило, в случае необходимости заверяется независимой аудиторской фирмой.

Необходимость заверения информации финансовой бухгалтерии аудиторской фирмой обусловлена тем, что:

- операции организаций могут быть многочисленными и сложными, информацию о них пользователи не могут получить самостоятельно из-за недостатка опыта, поэтому нуждаются в услугах аудиторов – бухгалтеров-профессионалов;
- пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учетным записям организации;
- последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации им абсолютно необходимы.

Все это создает общественную потребность в услугах аудиторов – посредников, устанавливающих объективность финансовой информации.

Международные бухгалтерские и аудиторские стандарты, основные принципы учета имеют отношение именно к системе финансового учета и отчетности.

Существует следующее определение внешнего аудита, раскрывающее его сущность.

Аудит – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

Во **внутренней бухгалтерии (системе производственного учета)** создается прежде всего информация об издержках – одном из основных объектов управленческого учета. Они группируются и учитываются по видам, местам возникновения и носителям затрат.

Места возникновения затрат – структурные единицы и подразделения организации, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т. п.).

Носители затрат – виды продукции (работ, услуг) данной организации, предназначенные для реализации на рынке.

В системе производственного (управленческого) учета обязательно выделяются такие объекты учета, как центры ответственности. Управление издержками осуществляется посредством деятельности людей, которые должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов.

Центр ответственности – структурный элемент организации, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов.

Администрация организации самостоятельно решает:

- с учетом чего классифицировать затраты;
- насколько детализировать места возникновения затрат;
- как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты, которые могут также учитываться по местам возникновения и носителям затрат.

В процессе сопоставления затрат и результатов разных объектов учета выявляется эффективность производственно-хозяйственной деятельности организации.

Информация управленческой бухгалтерии обычно представляет собой коммерческую тайну организации, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер. Администрация организации самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления *внутренней отчетности*. Система внутреннего учета и отчетности практически не регламентируется ни зарубежным, ни российским законодательством, т. е. каждая компания (организация) имеет свою систему управленческого учета, что вызывает потребность в создании собственных служб внутреннего аудита.

Сказанное определяет основные функции аудита. Современный аудит выполняет *две основные функции*:

- 1) **поставщика** достоверной (проверенной) информации пользователям;
- 2) **гаранта** финансовой деятельности организации, когда в случае финансовых потерь вследствие использования информации, заверенной аудитором, но оказавшейся недостоверной, аудитор возмещает потери клиентам.

1.4. Внутренний и внешний аудит, цели его проведения

В соответствии с делением бухгалтерии на внешнюю (финансовую) и внутреннюю (производственную) аудит также разделяется на внешний и внутренний, которые дополняют друг друга и в то же время существенно различаются.

Внутренний аудит связан с работой производственной бухгалтерии.

Институт внутренних аудиторов (*Institute of Internal Auditors – ИА*) дает следующее определение: «*Внутренний аудит есть независимая деятельность в организации (на предприятии) по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Цель внутреннего аудита – помочь членам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренние аудиторы представляют своей организации (предприятию) данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, являющуюся результатом проверок*».

Внутренний аудит имеет следующие особенности:

- проводится внутри организации ее служащими (внутренними аудиторами);
- организуется по желанию руководства организации;
- информация, получаемая в результате внутреннего аудита, как правило, предназначена для удовлетворения потребностей управленческого персонала;
- затраты на содержание системы внутреннего аудита берет на себя сама организация.

Таким образом, служба внутреннего аудита создается не по указанию сверху, а для того, чтобы с его помощью успешно конкурировать на рынке благодаря росту качества производимой продукции, снижению ее себестоимости, знанию потребностей рынка, т. е. в итоге за счет эффективной работы. Предприниматель (управляющий) изыскивает все средства, чтобы получить прибыль, поскольку в противном случае неминуемо банкротство. Поэтому он заинтересован в эффективной работе системы внутреннего аудита и постоянно оценивает, какую пользу он получает от внутренних аудиторов (ревизоров) и какие затраты несет на их содержание. Если «баланс» будет не в пользу внутреннего аудита, то предпринимаются меры по улучшению работы как организации так и внутренних аудиторов либо по ликвидации службы аудита.

Деятельность внутренних аудиторов во многом аналогична деятельности внешних. В перечень услуг внутренних аудиторов могут быть также включены:

- проверка систем контроля;
- оценка экономичности и эффективности операций организации;
- проверка уровня достижения программных целей.

Некоторые виды внутреннего аудита называются *управленческим аудитом*.

Управленческий аудит — это изучение деловых операций с целью выработки рекомендаций по экономичному и эффективному использованию ресурсов, достижению конечного результата и выработке политики организации. Он должен помогать руководителям в выполнении их функций и приводить к повышению прибыльности организации.

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*) определил *управленческий аудит как вид консультационных услуг в помощь клиенту для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов и достижения намеченных целей*. В США он выполняется независимыми компаниями дипломированных общественных бухгалтеров.

Внешний (финансовый) аудит проводится для контроля за внешней (финансовой) бухгалтерией.

Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета, созданный в 1971 г., дал такое определение финансового аудита: «*Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях,*

устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям».

Следовательно, внешний аудит имеет свою цель и логику проведения, не являясь беспорядочным или незапланированным.

АИСПА так определил основную цель финансового аудита: «Составить мнение о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Отчет аудитора есть средство выражения его мнения или, в зависимости от обстоятельств, отказ дать заключение. Причем в любом случае аудитор сообщает, была ли проведена проверка в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами».

Таким образом, основная цель внешнего аудита – проверка финансового отчета с целью подтвердить представленные данные или опровергнуть их и составление заключения. Внешний аудит осуществляется на договорной основе и может быть обязательным или частным (инициативным).

Сравнительная характеристика внутреннего и внешнего аудита представлена в табл. 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика внутреннего и внешнего аудита

| Элемент | Внутренний аудит | Внешний аудит |
|--|--|--|
| <i>Различия между внутренним и внешним аудитом</i> | | |
| Заказчик | Руководство организации | Органы государственного контроля, владельцы средств, банки, страховые компании |
| Периодичность | В процессе осуществления хозяйственной деятельности | По истечении отчетного периода для подтверждения финансовой отчетности (год) |
| Рамки | Ограничен потребностями самой организации | Ограничен законодательством |
| Квалификация проверяющего | Определяется по усмотрению управленческой структуры организации; меньшая независимость; меньший профессионализм | Строго определяется государством, особенно для членов профессиональных ассоциаций; больше независимости; высокий профессионализм |
| Цели | Определяются руководством либо иным образом, либо косвенно из планов | Зависит от законоположений, интерпретации судебных решений, а также от внешних потребностей |
| Отчетность | Перед руководством | Перед сторонними группами пользователей, а также перед руководством |
| <i>Сходство, общие признаки</i> | | |
| Данные | Используются одни и те же данные бухгалтерского учета и отчетности | |
| Методы | Имеется много сходного в методах, например, в плане анализа эффективности СВКи использования выборочных проверок при аудиторском тестировании. Различия существуют в уровне детализации и степени точности | |

Для привлечения аудитора заключают договоры на платной основе с независимыми аудиторскими фирмами. Обязанности внешних аудиторов зафиксированы в законодательных и нормативных актах, что дает возможность сравнивать информацию о результатах финансовой деятельности разных организаций.

Информация, получаемая в ходе внешнего аудита, направляется внешним потребителям («аудит по закону»). Внешний аудитор в большей степени не зависит от контролируемого субъекта и несет ответственность перед внешними потребителями его информации.

Проводя внешний аудит, аудитор определяет качество работы внутреннего аудитора и степень возможного доверия к информации, получаемой в результате деятельности внутреннего аудитора.

1.5. Критерии классификации аудита

Представим классификацию аудита по разным признакам.

По объекту проверки — финансовая бухгалтерия или производственная – аудит разделяется на *внешний* и *внутренний*.

По стадии развития аудит разделяется на три вида:

1) *подтверждающий аудит* – проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности;

2) *системно ориентированный аудит* – аудиторская экспертиза на основе анализа эффективности СВК;

3) *аудит, базирующийся на риске*, – концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным аудиторским риском.

По сфере деятельности субъекта аудит разделяется на четыре вида:

1) *общий аудит* (аудит организаций и их объединений независимо от организационно-правовых форм);

2) *банковский аудит*;

3) *аудит страховых организаций*;

4) *аудит бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов и прочей деятельности*.

По характеру заказа аудиторские проверки разделяются на два вида:

1) *обязательные аудиторские проверки* — в случаях, установленных законодательством или по поручениям государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируется законодательными органами;

2) *инициативный (добровольный) аудит* – добровольно по решению экономического субъекта. Характер и масштабы такой проверки определяет экономический субъект.

По периодичности проведения аудит разделяется на два вида:

1) *первоначальный аудит*, который проводится аудитором (аудиторской организацией) впервые для данного экономического субъекта. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности субъекта, его СВК и пр.;

2) *согласованный (повторяющийся) аудит*, который осуществляется аудитором (аудиторской организацией) повторно или регулярно и основан поэтому на знании специфики субъекта, его положительных и отрицательных сторон в организации бухгалтерского учета, СВК и др.

Практика работы аудиторских фирм свидетельствует о преимуществах согласованного (повторяющегося) аудита.

1.6. Основные виды аудиторских услуг

Аудиторы и аудиторские фирмы помимо проведения проверок (собственно аудиторская деятельность) могут оказывать целый ряд *сопутствующих аудиту услуг* (работ):

- по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета;
- составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- финансовому анализу (анализу хозяйственно-финансовой деятельности);
- оценке активов и пассивов экономического субъекта;
- консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства,
- обучению и другим вопросам по профилю своей деятельности.

Вместе с тем аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью.

Аудиторы и аудиторские фирмы не вправе передавать полученные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности.

Рассмотрим некоторые из перечисленных видов услуг.

Постановка бухгалтерского учета. Этот вид услуг включает комплекс мероприятий, прежде всего:

- определение долговременной учетной политики организации;
- выбор формы бухгалтерского учета;
- подбор комплекса технических средств;
- формирование структуры бухгалтерской службы;
- разработку графика документооборота и должностных инструкций для бухгалтерского персонала и т. д.

Данная услуга носит разовый характер. Наибольшим спросом она пользуется у вновь создаваемых организаций.

Восстановление бухгалтерского учета. Данная услуга также носит разовый характер и выполняется за определенный период. Залогом того, что она будет выполнена своевременно и качественно, является предоставление заказчиком аудиторской фирме (аудитору) всех первичных и прочих необходимых документов.

Восстановление бухгалтерского учета – довольно сложная процедура, поэтому она проводится наиболее квалифицированными сотрудниками аудиторских фирм.

Ведение бухгалтерского учета. Согласно бухгалтерскому законодательству руководители организаций могут передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации (аудиторской фирме) или бухгалтеру-специалисту (аудитору).

По желанию клиента сотрудник аудиторской фирмы может работать непосредственно в офисе заказчика, который берет на себя обязательства по предоставлению ему необходимого оборудования, организации рабочего места и т. д.

Если клиент не располагает достаточными средствами для приобретения оргтехники или считает нецелесообразным ее приобретение, не имеет условий для работы сотрудников аудиторской фирмы в своем офисе, он берет на себя обязательства лишь своевременно предоставлять первичные документы. Все остальные функции выполняет аудиторская фирма (аудитор). Как правило, этим видом услуг пользуются организации, у которых нет бухгалтерской службы.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный вид услуг может быть либо следствием уже осуществленного аудиторской фирмой комплекса работ по веде-

нию бухгалтерского учета, либо самостоятельным видом услуг, предполагающим также составление и представление отчетов во внебюджетные социальные государственные фонды и статистической отчетности.

Проведение финансового анализа. В последнее время спрос на эту услугу значительно возрос. Это связано с тем, что организации с помощью независимых аудиторов хотят разобраться в причинах своего неудовлетворительного финансового состояния, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит наибольший доход (убыток), воспользоваться методами анализа рентабельности продаж и капитала, финансовой устойчивости, ликвидности и другими аналитическими методами.

Консультационные услуги. Это наименее поддающийся точному определению вид услуг. Он, в частности, включает:

- подготовку разъяснений (в устной и письменной форме) по вопросам налогообложения, правильности взыскания и расчета размеров штрафных санкций за нарушение налогового законодательства;
- рекомендации по организации первичного учета;
- выработку учетных решений.

Проведение обучения. Это чтение курса лекций, практические занятия, заседания круглых столов, которые ведут специалисты как аудиторской фирмы, так и привлеченные.

Основным отличием услуг такого рода от услуг, связанных с обучением бухгалтерского персонала, является то, что предполагается наличие у обучаемых определенной профессиональной квалификации.

Подготовка бухгалтерского персонала. Этот вид услуг представляет собой «продолжение» такого вида услуг, как постановка бухгалтерского учета. За определенный срок сотрудники аудиторской фирмы подбирают и подготавливают для бухгалтерии организации штат сотрудников, начиная с бухгалтеров по отдельным участкам учета (автоматизированным рабочим местам) и заканчивая главным бухгалтером и финансовым директором.

Кроме того, этот вид услуг включает:

- подготовку и обучение бухгалтеров (начальный курс);
- обучение компьютерному бухгалтерскому учету;
- обучение основам аудиторской деятельности;
- подготовку к сдаче экзаменов для получения квалификационного аттестата бухгалтера-профессионала или аудитора.

Издание методических пособий. Обычно этим занимаются наиболее крупные специализированные аудиторские фирмы, имеющие полиграфическую базу.

Аудиторские фирмы могут также оказывать клиентам услуги по оптимальному подбору пособий, начиная с рекомендаций по подписке на периодическую литературу и заканчивая абонементным (постоянным) обслуживанием своих клиентов.

Автоматизация бухгалтерского учета. Это одно из перспективных направлений деятельности аудиторских фирм, которые выбирают на рынке программных средств пакет прикладных программ по автоматизации учета, в наибольшей мере отвечающий условиям организации-заказчика; при необходимости адаптируют программы исходя из специфики клиента; сами создают или участвуют в разработке таких программ (консультирование, постановка задачи, тестирование); внедряют их у заказчиков.

Как правило, услуги по подбору, внедрению и наладке системы автоматизации учета тесно связаны с такими услугами, как обучение персонала работе на компьютере, постановка бухгалтерского учета, в частности подбор комплекса технических средств.

1.7. Международные тенденции совершенствования бухгалтерской и аудиторской профессий. Международные стандарты подготовки профессиональных бухгалтеров (аудиторов)

Современный аудитор не только занимается непосредственно аудиторской деятельностью (проверками достоверности финансовой отчетности), но и осуществляет обширную сопутствующую деятельность, включающую планирование и принятие решений, выявление и привлечение внимания руководства организации к ее скрытым ресурсам, оценку, анализ деятельности и консультирование. Современный аудитор обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются они внутренними или внешними потребителями этой информации.

За рубежом разработаны национальные и международные стандарты относительно объема знаний, которыми должен обладать профессиональный бухгалтер (аудитор).

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) и нормативы бухгалтерского образования и этики разрабатываются международными профессиональными организациями – соответственно Комитетом по МСФО и комитетами по образованию и этике Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (*International Federation of Accountants – IFAC*). Эта Федерация была создана в 1977 г. и в настоящее время объединяет 156 национальных бухгалтерских организаций (институтов) из 114 стран мира.

МФБ – единственная международная организация, в которую входят представители бухгалтерской профессии из частного и государственного секторов экономики, сферы аудиторской деятельности и консультационных услуг, а также из сферы образования.

Наибольшее представительство в МФБ имеют США, Великобритания, Бразилия, Канада, Индия, Австралия, Италия, Китай, Турция, Аргентина, Германия, Франция.

Миссия МФБ, изложенная в ее Конституции, заключается во «*всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизированными стандартами с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества*».

Международные нормативы бухгалтерского образования охватывают различные стороны и ступени системы бухгалтерского образования.

В п. 6 Международного норматива бухгалтерского образования № 9, принятого в июле 1991 г., в частности, указано, что профессиональные бухгалтеры в настоящее время выполняют обязанности в сложной социальной, экономической и юридической среде, поэтому расширяется перечень знаний, которыми они должны обладать.

Действующие нормативы предусматривают, что по специальности «Бухгалтерский учет» в колледже или университете необходимо усвоение следующих *основных дисциплин*:

- финансовый учет;
- управленческий учет;
- информационные технологии;
- аудит;
- налогообложение;
- финансы предпринимательства.

Основными направлениями работы МФБ на ближайшие годы будут:

- 1) дальнейшее участие в разработке стандартов учета и аудита;
- 2) укрепление контактов с национальными регуляторами финансовых рынков;
- 3) усиление значимости кодекса профессиональной этики;

4) внедрение системы международных стандартов подготовки профессиональных бухгалтеров.

По *первому направлению* МФБ выделяет три вида стандартов, содержащих описание принципов и технологии ведения учета и аудита, а также предоставления доказательных аргументов в отношении достоверности и объективности публичных отчетных данных:

- МСФО;
- международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС);
- международные аудиторские стандарты (МСА).

Основными недостатками действующих международных стандартов является то, что:

- они носят рекомендательный характер,
- нет их подробных интерпретаций (примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям).

В связи с этим большинство экономически развитых стран разработали и продолжают совершенствовать свои национальные стандарты, учитывающие специфику ведения учета, составления отчетности и аудита в стране. Так, в Великобритании утверждено около 30 национальных бухгалтерских стандартов, в США – около 160, в России в настоящее время действуют 20 национальных положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и 23 федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Для интенсификации работы по стандартизации учета и отчетности в ближайшие годы специалисты МФБ приняли решение о формировании Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Board – IASB*). Основная задача Совета – переработка действующих стандартов (МСФО) в соответствии с рекомендациями экспертов МФБ.

По *второму направлению* специалисты отмечают следующий критический момент – относительно равнодушное отношение к стандартам со стороны международных и национальных регуляторов финансовых рынков. Так, Нью-Йоркская фондовая биржа отдавала предпочтение национальным американским стандартам – общепринятым бухгалтерским принципам (*Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*). Представление компаниями отчетности, составленной по МСФО, не считалось достаточным для включения таких компаний в листинг биржи.

Суть работы МФБ по данному направлению – интенсифицировать процесс сближения учетных моделей разных стран, т. е. сблизить системы национальных стандартов с МСФО.

По *третьему направлению* нужно отметить следующее. На международных форумах по бухгалтерскому учету, проходивших в 2002–2003 гг., говорилось о кризисе бухгалтерской и аудиторской профессии. Причины в основном заключались в финансовых кризисах в ряде стран в конце XX в. и громких скандалах, связанных с деятельностью некоторых крупных компаний и аудиторских фирм. Все это вызывает необходимость повышения уровня престижности профессии и профессиональной подготовки бухгалтера и аудитора посредством обучения и усиления значения кодексов этики. Роль МФБ в идеологическом плане исключительно весома.

Четвертое направление также связано с определенными проблемами, в данном случае в области подготовки специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту.

Подготовка бухгалтеров и аудиторов в разных странах осуществляется неодинаково: в этом процессе могут быть задействованы как институты системы общего образования (прежде всего университеты, институты, колледжи), так и профессиональные, т. е. общественные, негосударственные, институты. Например, на родине аудита, в Шотландии, используется звание «дипломированный бухгалтер» (*Chartered Accountant – CA*). Именно здесь был основан в 1854 г. старейший в мире Институт дипломированных бухгалтеров

Шотландии (*Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS*), поныне готовящий специалистов в области учета и присваивающий им данное звание.

В США профессиональным бухгалтером считается «дипломированный общественный бухгалтер» (*Certified Public Accountant – CPA*). Это звание присваивается соискателю после следующих процедур:

- обучения по специальной программе в Американском институте дипломированных общественных бухгалтеров, который упоминался выше;
- сдачи соответствующих классификационных экзаменов;
- прохождения надлежащей практики в аккредитованных фирмах;
- подписания Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.

Звание «дипломированный общественный бухгалтер» свидетельствует о том, что его обладатель является членом *AICPA* и имеет право предлагать свои профессиональные услуги в качестве бухгалтера или аудитора.

AICPA является наиболее авторитетной неправительственной профессиональной организацией, представляющей бухгалтерское, в том числе аудиторское, сообщество в США.

Учитывая то, что национальные особенности подготовки бухгалтеров будут сохраняться и добиться полной унификации в этом вопросе не удастся, специалисты МФБ в своих стандартах подготовки бухгалтеров изложили лишь общие требования, предъявляемые к образовательному и профессиональному уровню специалиста, а также рекомендации по набору знаний, которыми должен владеть профессиональный бухгалтер.

В октябре 2003 г. МФБ одобрила шесть образовательных стандартов. В 2004 г. был утвержден седьмой, завершающий, стандарт, касающийся продолжающегося профессионального образования.

Таким образом, требования и рекомендации по подготовке специалистов изложены в семи международных образовательных стандартах (*International Education Standard —, IES*), вступивших в силу с 1 января 2005 г.

IES 1 «Исходные требования к программам профессионального бухгалтерского образования». Стандарт определяет требования к претендентам для участия в программе профессионального бухгалтерского образования, а также необходимый практический опыт.

IES 2 «Содержание программ профессионального бухгалтерского образования». Стандарт определяет профессиональные бухгалтерские знания, которые требуются от кандидатов в трех основополагающих сферах:

- 1) учет, финансы и связанные с ними знания;
- 2) организационные навыки и знание организации и экономики предприятий;
- 3) знание информационных технологий.

Знания могут быть получены как в академической среде, т. е. университетская степень, так и по программам профессионального обучения, предлагаемым членам МФБ.

IES 3 «Профессиональные навыки». Стандарт требует, чтобы кандидаты, стремящиеся получить степень профессионального бухгалтера, приобретали набор навыков в следующих сферах:

- 1) интеллектуальной;
- 2) технической и функциональной;
- 3) общения;
- 4) организационного и бизнес-управления.

IES 4 «Профессиональные ценности, этика и отношения». Стандарт предусматривает, что программы профессионального бухгалтерского образования позволят кандидатам иметь профессиональное суждение и осуществлять действия, соответствующие этике в интересах общества и профессии.

IES 5 «Требования к практической подготовке». Стандарт предписывает как минимум три года практического опыта до получения квалификации профессионального бухгалтера. Стандарт разрешает засчитывать в период практического опыта до 12 месяцев профессионального образования (после бакалавриата).

IES 6 «Оценка профессиональных способностей и компетентности». Стандарт предусматривает требования к итоговой оценке профессиональных способностей и компетентности кандидата. В основном такая оценка должна выявлять как необходимые теоретические знания, так и практическую их применимость.

IES 7 «Система непрерывного профессионального образования». Стандарт предусматривает требования к дальнейшему постоянному повышению квалификации в форме непрерывного профессионального образования.

Как видно из приведенного краткого обзора, наиболее содержательное наполнение профессионального образования представлено в стандарте *IES 2*. В связи с этим рассмотрим его подробнее.

Подготовка кандидатов представлена в *IES 2* как трехмодульная структура, содержащая перечень рекомендованных *IFAC* предметов.

Модуль 1. Бухгалтерский учет, финансы и связанные с ними знания

1. Финансовый учет и отчетность
2. Управленческий учет и контроль
3. Налогообложение
4. Правовое обеспечение предпринимательской деятельности
5. Аудит
6. Финансы и финансовый менеджмент
7. Профессиональные ценности и этика

Модуль 2. Организация и ведение бизнеса

1. Экономика
2. Бизнес-среда
3. Управление корпорацией
4. Этика бизнес-отношений
5. Финансовые рынки
6. Количественные методы
7. Психология поведения сотрудников компании
8. Стратегические решения в системе менеджмента
9. Маркетинг
10. Международный бизнес и проблемы глобализации

Модуль 3. Информационные технологии

1. Основы информационных технологий
2. Информационные технологии контроля профессиональных знаний
3. Информационные технологии контроля профессиональной компетентности
4. Информационные технологии контроля компетентности специалистов как пользователей бухгалтерской информации
5. Участие и роль отдельных групп специалистов в разработке информационных технологий

Модуль 1 содержит такой базовый предмет, как «Аудит», который состоит из трех частей:

- а. Основы аудита

в. Практический аудит (внешний и внутренний)

с. Ревизия

Действующий в настоящее время в России государственный образовательный стандарт предусматривает изучение студентами высших учебных заведений следующих вопросов по основам аудита:

- цели, сущность и виды аудита;
- принципы аудиторской деятельности;
- организация проведения, сферы и объекты аудита;
- качество аудита;
- аудиторские доказательства;
- отчет аудитора;
- виды аудиторских заключений;
- оценка риска в аудите;
- аудит в компьютерной среде;
- этический кодекс аудитора;
- законодательные и нормативные акты по регулированию аудита в Российской Федерации;
- международные стандарты аудита;
- другие формы экономического контроля (ревизия, судебно-бухгалтерская экспертиза, финансовый контроль).

На все эти вопросы читатель найдет ответы в данной книге.

Национальные институты бухгалтеров и аудиторов могут пересматривать собственные программы обучения и приводить их в соответствие с международными рекомендациями. Подобная практика уже апробирована в ряде стран. Так, в Шотландии все университеты, предлагающие программы в области учета для бакалавров и магистров, согласовывают соответствующие разделы своих учебных планов с Институтом дипломированных бухгалтеров Шотландии.

Таким образом, в мировой практике подготовки профессиональных бухгалтеров получает все более широкое распространение англо-американская идея профессиональной сертификации. Она основана на признании соискателя бухгалтером профессиональным сообществом в лице соответствующего института, объединяющего носителей этого звания.

В России выбран предложенный МФБ комбинированный подход, согласно которому совмещаются оба варианта подготовки бухгалтеров: как через систему высшего и среднего специального образования, так и через систему профессиональной сертификации. Для этого в нашей стране активно создаются саморегулируемые общественные организации, например Институт профессиональных бухгалтеров России, который на сегодня является единственной российской общественной организацией в области бухгалтерского учета и аудита, имеющей постоянное членство в МФБ с 2001 г.

Вопросы и задания для самопроверки и собеседования

1. Что означает слово «аудит»?
2. Какая страна считается родиной аудита и почему?
3. Чем вызвано появление аудита?
4. В силу каких причин аудит получил наибольшее развитие в XIX–XX вв.?
5. Назовите этапы развития аудита. Дайте их краткую характеристику.
6. Кто ввел звание аудитора в России?
7. Какие особенности отличали должность аудитора в России —XIX вв.?
8. Охарактеризуйте этапы становления аудита в России в XX в.
9. Какова отличительная особенность создания аудита в России?
10. Что такое «большая четверка»?
11. Когда в России был принят первый нормативный документ, регулирующий аудиторскую деятельность?
12. Назовите три главных принципа аудита.
13. Какие группы фирм работают в настоящее время на российском рынке аудиторских услуг?
14. Как подразделяются бухгалтерия и аудит на Западе?
15. Какие основные функции выполняет современный аудит?
16. По каким признакам классифицируют аудит?
17. В чем отличие обязательного аудита от инициативного?
18. В чем основное отличие внутреннего аудита от внешнего?
19. В чем проявляется сходство между внутренним и внешним аудитом?
20. Что такое управленческий аудит?
21. Какова цель финансового (внешнего) аудита?
22. Как подразделяется аудит по сфере деятельности субъекта?
23. В чем отличие первоначального аудита от согласованного?
24. Назовите основные виды сопутствующих аудиту услуг.
25. Какой комплекс услуг могут оказывать аудиторские фирмы по постановке бухгалтерского учета?
26. В каких случаях организации пользуются аудиторской услугой по ведению учета?
27. Что понимается под таким видом аудиторских услуг, как подготовка бухгалтерского персонала?
28. С какими видами сопутствующих аудиту услуг связана автоматизация бухгалтерского учета?
29. Перечислите основные направления работы МФБ на ближайшие годы.
30. Назовите и кратко охарактеризуйте новые международные образовательные стандарты.

Глава 2

Принципы аудиторской деятельности. Стандарты аудита

В данной главе рассмотрены основные принципы аудита и принятые в международной практике стандарты действий аудиторов в процессе подготовки и проведения аудиторской проверки. Ознакомление с этими принципами и стандартами позволит разобраться в основных проблемах аудиторской деятельности и понять, каковы возможные пути их разрешения.

Прочитав эту главу, вы сможете:

- понять значение стандартизации в аудиторской деятельности;
- объяснить, какая организация и с какой целью занимается разработкой международных аудиторских стандартов;
- разобраться в общепринятой классификации аудиторских стандартов;
- указать структуру и содержание разрабатываемых в Российской Федерации национальных стандартов аудита;
- сопоставить международные аудиторские стандарты с национальными федеральными правилами (стандартами) аудита, принятыми в России;
- проанализировать связь системы аудиторских стандартов с существующей системой нормативного регулирования аудиторской деятельности.

2.1. Основные принципы аудита

Принципы, как отмечал известный немецкий философ Кант, человек возлагает на себя с торжественностью обета, они возвышаются над меняющимися желаниями, потребностями и обстоятельствами.

Одна из особенностей профессии аудитора заключается в том, что на аудиторах лежит огромное бремя ответственности, но их действия обычно нечасто подвергаются проверке. Именно поэтому западные деловые круги, основываясь на критерии нравственности, ставят профессию аудитора в один ряд с миссией священника.

Деятельность аудиторов регулируется международными стандартами аудита (МСА) (*International Auditing Guidelines – IAG*).

Требования (принципы), предъявляемые к специалистам аудита и к процессу аудирования, описаны в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности».

Цель аудита финансовой отчетности изложена в п. 2 МСА 200, согласно которому аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными правилами формирования финансовой отчетности.

Общие принципы аудита, описанные в МСА 200, можно разделить на две группы:

- 1) основные принципы, регулирующие аудит;
- 2) основные принципы проведения аудита.

Основные принципы, регулирующие аудит, – этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться аудиторами и аудиторскими фирмами при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит.

Основные принципы проведения аудита, т. е. правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

Основные принципы, регулирующие аудит, изложены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, разработанном МФБ. При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться следующими этическими и профессиональными принципами:

- независимость, честность и объективность;
- профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность;
- конфиденциальность информации;
- профессиональное поведение;
- следование техническим стандартам.

Независимость, честность и объективность аудитора. Независимость аудитора – отсутствие какой-либо финансовой или иной имущественной заинтересованности аудитора в проверяемой компании. Например, аудитор не может проверять компанию, одним из собственников которой он является, а также не может участвовать в проверке, если с высшими должностными лицами компании-клиента его связывают родственные отношения. Аудитор не должен давать никакого повода для сомнений в своей независимости и объективности своего заключения.

Аудитор должен быть честным и объективным, его мнение и заключение – непредвзятыми и беспристрастными.

Профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность аудитора. Аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о ее

поддержании на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Аудитор не должен делать вид, что он имеет опыт или экспертные знания, которыми в действительности не обладает. Приобретение профессиональной компетентности в аудите можно подразделить на две фазы:

- а) достижение уровня профессиональной компетентности;
- б) поддержание уровня профессиональной компетентности.

Первая фаза требует высокого уровня общего образования, за которым должны следовать специальное образование, повышение квалификации и сдача экзаменов по соответствующим дисциплинам по профессии – аттестация, а также определенный период работы по специальности.

На второй фазе должны постоянно отслеживаться изменения в законодательных и нормативных актах, развитие бухгалтерской и аудиторской профессий.

Конфиденциальность информации. Информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, является конфиденциальной и может быть использована или передана третьим лицам только с согласия клиента (данного в письменной форме) или по решению суда. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться безусловно, даже если разглашение или распространение информации о клиенте не наносит ему материального или иного ущерба.

Профессиональное поведение. Привлекая к работе других аудиторов или вспомогательный персонал, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетентности и контролировать качество их работы. Аудитор не должен оказывать клиентам какие-либо услуги, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций.

Аудитор, работая с клиентом, должен использовать все свои знания и опыт, быть в курсе последних нововведений и изменений в области бухгалтерского учета, налогообложения и др.

Следование техническим стандартам. Для достижения цели аудита финансовой отчетности аудитор должен проводить аудиторские проверки в соответствии с МСА. В них содержится описание основных принципов и необходимых процедур, а также соответствующие рекомендации, представленные в форме пояснительного и иного материала.

Основными принципами проведения аудита являются следующие.

Определение объема аудита. Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели аудита. Процедуры, необходимые для проведения аудита согласно МСА, должны определяться аудитором с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и, если нужно, с учетом условий договоренности с клиентом. Аудитор должен получить достаточное представление обо всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности субъекта проверки, организации его бухгалтерского учета и внутреннего контроля, чтобы адекватно спланировать проверку и получить данные, достаточные для составления объективного аудиторского заключения.

Планирование аудита. Планировать проведение аудита следует на основе предварительного анализа деятельности проверяемой организации, оценки масштаба предстоящих работ и системы внутреннего контроля.

Необходимо определить процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, а также установить, нужно ли привлекать к работе других аудиторов, экспертов и вспомогательный персонал, и спланировать их деятельность, получив согласие клиента.

Использование работы других специалистов не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.

Аудитору нужно дать оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, принятых в проверяемой организации, чтобы определить вероятность возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур.

Аудиторские доказательства (данные аудита) и аудиторская документация. В ходе проверки аудитору требуется собрать доказательства того, что финансовые отчеты составлены в соответствии с действующим законодательством и нормативами бухгалтерского учета и являются достоверными.

Согласно МСА аудит призван обеспечить достаточную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Важнейшие аудиторские доказательства (данные аудита) должны быть задокументированы. При необходимости аудитор может составлять рабочие документы, требующие для аудиторских процедур (ведомости, схемы и др.). Аудиторская документация является собственностью аудитора, однако информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использованию и (или) разглашению без согласия клиента.

Аудиторское заключение и аудиторский отчет. Аудитор излагает итоги проверки и выводы в аудиторском отчете и заключении. В отчете и заключении обязательно должно быть указано на достоверность финансовых отчетов, их соответствие во всех существенных аспектах действующему законодательству и нормативным документам по учету и отчетности. Составление заключения, подтверждающего финансовую отчетность с ограничениями (оговорками) либо вообще не подтверждающего ее, должно быть хорошо обосновано.

Стандарт разграничивает ответственность за финансовую отчетность. Необходимо разделять ответственность за финансовые отчеты и за аудиторское заключение. Аудитор ответствен только за выражение мнения о финансовой отчетности. Ответственность за подготовку, содержание и представление финансовой отчетности несет руководство проверяемой организации.

2.2. Аудиторские стандарты, их значение и необходимость унификации

С развитием транснациональных корпораций, интеграцией и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась потребность в унификации аудита в международном масштабе, так как проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимаются несколько организаций, в том числе МФБ. В рамках МФБ аудиторскими стандартами занимается Комитет по международной аудиторской практике (КМАП) (*International Auditing Practices Committee – IAPC*), действующий на правах постоянного автономного комитета.

МСА, которые издает КМАП, преследуют две цели:

1) способствовать развитию профессии аудитора в странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;

2) унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Аудиторские стандарты формируют единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

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

Таким образом, значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

2.3. Деятельность Комитета по международной аудиторской практике в области разработки стандартов аудита

КМАП является постоянным органом Совета МФБ, состоящего из 13 стран и 4 организаций.

В настоящее время Совет включает представителей бухгалтерских органов Австралии, Канады, Франции, Германии, Италии, Японии, Иордании, Кореи, Нидерландов, Южной Африки, Объединенного королевства Великобритании, США, а также представителей Северной федерации государственных бухгалтеров, Международного координационного комитета ассоциаций финансовых аналитиков и др.

Члены КМАП назначаются соответствующими организациями – членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в КМАП, должны быть членами одной из организаций, являющейся членом МФБ. А для обеспечения широкого разнообразия во взглядах в состав подкомитетов КМАП могут входить отдельные лица из стран, не представленных в КМАП. Необходимую информацию можно запрашивать из других организаций.

На КМАП возложена обязанность выпуска по поручению Совета МФБ *МСА и сопутствующих услуг*, а также *положений о международной аудиторской практике* (ПМАП). ПМАП разрабатываются с целью предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов и обеспечения надлежащей аудиторской практики. Они не имеют силы стандартов.

Каждый член КМАП имеет один голос. Кворум для проведения заседания составляют 10 членов комитета. Необходимо, чтобы проекты для рассмотрения, стандарты и положения были утверждены 3/4 голосов членов КМАП, присутствующих на заседании.

Опишем этапы разработки МСА и положений о международной аудиторской практике (ПМАП).

1. КМАП делегирует подкомитету ответственность за составление конкретного проекта стандарта или положения. Методика работы КМАП заключается в отборе определенных тем, предназначенных для подробного изучения подкомитетами, созданными специально для этой цели.

2. Подкомитет изучает предварительно собранную информацию, представленную в виде положений, рекомендаций, исследований, а также материалов или проектов стандартов, опубликованных организациями – членами МФБ, региональными и иными организациями.

3. Разработка проекта стандарта или положения, который затем представляется для обсуждения в КМАП.

4. При одобрении 3/4 общего числа членов КМАП проект стандарта или положения представляется на рассмотрение всем организациям – членам МФБ, а также международным организациям, заинтересованным в его принятии.

5. Комментарии и предложения по проекту рассматриваются соответствующим подкомитетом с последующей передачей КМАП, после чего в проект вносятся необходимые изменения.

6. При одобрении 3/4 общего числа членов КМАП документ выпускается как окончательный норматив аудита.

В каждой стране должно осуществляться локальное регулирование международных стандартов в соответствии с установленной практикой. Такое регулирование возможно

путем принятия национальных стандартов, инструкций и положений, издаваемых законодательными органами. Например, в некоторых странах (Австралии, Бразилии, Индии, Голландии) международные стандарты используются в качестве базы для разработки *национальных стандартов аудита*.

В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты аудита (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка), МСА могут восприниматься в качестве национальных. В помощь странам – членам МФБ, которые хотят принять МСА в качестве национальных стандартов, КМАП подготовил текст заявления. Примерный текст заявления может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их применения в конкретной стране.

В наиболее экономически развитых странах, имеющих национальные стандарты аудита (Канаде, Великобритании, Ирландии, США), международные стандарты просто принимаются к сведению, но не превалируют над национальными.

Внутрифирменные стандарты аудита базируются, как правило, на национальных стандартах, детализируя их. Например, фирма «Делойт энд Туш» выработала стандарты по оплате аудита и сопутствующих услуг, которая несколько ниже, чем по стандартам, используемым конкурирующими аудиторскими фирмами.

Таким образом, стандарты аудита разделяются следующим образом:

- 1) международные;
- 2) национальные;
- 3) внутрифирменные.

2.4. Система международных стандартов аудита

Стандарты аудиторской деятельности – это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к порядку осуществления, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Таким образом, стандарты – это определенные требования:

- к самому аудитору;
- процессу аудита;
- аудиторскому заключению.

Система МСА состоит из девяти взаимозависимых последовательных разделов:

1. Введение
2. Обязанности
3. Планирование
4. Система внутреннего контроля
5. Аудиторские доказательства
6. Использование результатов работы третьих лиц
7. Аудиторские выводы и заключения
8. Специальные области аудита
9. Сопутствующие услуги.

В данной системе можно также выделить укрупненную группировку, представленную в табл. 2.

Таблица 2

Система МСА

| № раздела | Наименование раздела | № стандарта | Наименование стандарта |
|------------------------------|------------------------------|-------------|---|
| <i>I. Общие стандарты</i> | | | |
| 1 | Введение | 100 | Задачи, обеспечивающие уверенность |
| | | 110 | Глоссарий |
| | | 120 | Основные принципы международных стандартов аудита |
| 2 | Обязанности | 200 | Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности |
| | | 210 | Условия аудиторских заданий |
| | | 220 | Контроль качества работы в аудите |
| | | 230 | Документация |
| | | 240 | Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности |
| | | 250 | Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности |
| | | 260 | Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями |
| <i>II. Рабочие стандарты</i> | | | |
| 3 | Планирование | 300 | Планирование |
| | | 310 | Знание бизнеса |
| | | 320 | Существенность в аудите |
| 4 | Система внутреннего контроля | 400 | Оценка рисков и внутренний контроль |
| | | 401 | Аудит в условиях компьютерных информационных систем |
| | | 402 | Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций |
| 5 | Аудиторские доказательства | 500 | Аудиторские доказательства |
| | | 501 | Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей |
| | | 505 | Внешние подтверждения |
| | | 510 | Первичные задания — начальные saldo |
| | | 520 | Аналитические процедуры |
| | | 530 | Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования |
| | | 540 | Аудит оценочных значений |
| | | 550 | Связанные стороны |
| | | 560 | Последующие события |

| | | | |
|------------------------------------|--|-----|--|
| | | 570 | Непрерывность деятельности |
| | | 580 | Заявления руководства |
| 6 | Использование работы третьих лиц | 600 | Использование работы другого аудитора |
| | | 610 | Рассмотрение работы внутреннего аудита |
| | | 620 | Использование работы эксперта |
| <i>III. Стандарты отчетности</i> | | | |
| 7 | Аудиторские выгоды и подготовка отчетов (заключений) | 700 | Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности |
| | | 710 | Сопоставимые значения |
| | | 720 | Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность |
| <i>IV. Специфические стандарты</i> | | | |
| 8 | Специальные области аудита | 800 | Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей |
| | | 810 | Исследование ожидаемой финансовой информации |
| 9 | Сопутствующие услуги | 910 | Задачи по обзору финансовой отчетности |
| | | 920 | Задачи по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации |
| | | 930 | Задачи по компиляции финансовой информации |

I. **Общие стандарты** характеризуют требования, которым должны соответствовать квалификация и личностные качества аудитора.

1. Проверка должна проводиться лицом или лицами, имеющими надлежащую техническую подготовку и квалификацию аудитора (*компетентность*).

2. По всем вопросам, касающимся выполняемой работы, точка зрения аудитора или аудиторов должна постоянно оставаться независимой (*независимость*).

3. При проведении проверки и составлении отчета необходимо подходить к этому с должной профессиональной *тщательностью, вниманием и объективностью*.

II. **Рабочие стандарты** (проведения аудита).

4. Работа должна быть достаточно хорошо *спланирована*, и за вспомогательным персоналом, если он есть, должен осуществляться *надлежащий контроль*.

5. Должна быть проведена надлежащая оценка существующей *системы внутреннего контроля*, чтобы установить, можно ли на нее полагаться, и определить на основе этого объем проверок.

6. Должны быть получены достаточно компетентно представленные *материалы, используемые в качестве доказательств*, путем:

- обследования;
- проверки;
- наблюдения;
- инспекции;
- опросов и подтверждений;
- математических расчетов и анализа – для обоснования заключения по проверяемым финансовым отчетам.

III. **Стандарты отчетности** – правила, касающиеся отчетов по результатам аудиторской проверки.

7. В своем отчете аудитор должен указать, какие именно финансовые отчеты проверялись, определить, *соответствуют ли они общепринятым правилам бухгалтерского учета*.

8. Аудитор должен указать, соблюдались ли *правила ведения учета* в текущем периоде по сравнению с предшествующим периодом.

9. Сведения, содержащиеся в финансовых отчетах, признаются *достаточными и правильными*, если в аудиторском отчете не сказано другое.

10. Отчет аудитора должен содержать *четкое и определенное описание* характера проделанной аудитором проверки и заключение по поводу финансовых отчетов в целом или *указание причины, по которой заключение не может быть составлено*.

Если в финансовых отчетах встречаются неточности, по которым у аудитора и клиента возникают разногласия, аудитор обязан это отразить в своем отчете.

IV. **Специфические стандарты** – стандарты, используемые при осуществлении услуг, сопутствующих аудиту.

Стандарты аудита не содержат детализированных инструкций их применения и определяют в основном направления, порядок и цель того или иного вида деятельности аудитора. Эти стандарты рассчитаны на высокий профессиональный уровень, компетентность и самостоятельность аудиторов.

В конце каждого МСА приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором раскрываются характерные при аудите деятельности государственных учреждений случаи, требующие пояснения или дополнения. МСА, в которых такого раздела нет, применяются к аудиту финансовой отчетности в государственном секторе во всех существенных аспектах.

2.5. Основное содержание международных стандартов аудита и сопутствующих ему услуг

Как видно из перечня в табл. 2, МФБ разработала и утвердила 39 международных стандартов аудита, которые включают 35 стандартов по аудиту, глоссарий и три стандарта по сопутствующим услугам.

Кроме того, разработано и утверждено более 10 ПМАП, а именно:

ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения»;

ПМАП 1001 «Среда ИТ – автономные персональные компьютеры»;

ПМАП 1002 «Среда ИТ – онлайн-компьютерные системы»;

ПМАП 1003 «Среда ИТ – системы баз данных»;

ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов»;

ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий»;

ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков»;

ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента»;

ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы»;

ПМАП 1009 «Методы аудита с использованием компьютеров»;

ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности» и др.

Основное содержание и задачи МСА приведены в табл. 3.

Таблица 3

Содержание МСА и сопутствующих услуг

| № МСА | Наименование стандарта | Содержание стандарта | Приложение |
|-------|---|--|--|
| 100 | Задачи, обеспечивающие уверенность | Предусмотрены общие принципы заданий, обеспечивающих высокий уровень уверенности | |
| 110 | Глоссарий | Нашли отражение более 100 терминов, применяемых в МСА | |
| 120 | Основные принципы международных стандартов - аудита | Отражены предназначение, порядок составления и представления финансовой отчетности экономических субъектов, проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами | |
| 200 | Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности | Определена цель аудита финансовой отчетности, общие принципы аудита, даны понятия «объем - аудита», «разумная уверенность», оговорена ответственность за финансовую отчетность | |
| 210 | Условия аудиторских заданий | Даны рекомендации по составлению писем о заданиях, касающихся как аудита финансовой отчетности, так и сопутствующих услуг | Пример письма об аудиторском задании |
| 220 | Контроль качества работы в аудите | Указаны обязательные цели политики контроля качества аудита, рассматриваются различия между контролем качества конкретных проверок и общим контролем | Примеры процедур контроля качества для аудиторской фирмы |

| | | | |
|-----|---|--|---|
| | | качества услуг аудиторской фирмы, даны рекомендации по контролю качества | |
| 230 | Документирование | Даны указания о форме и содержании рабочих бумаг, составленных или полученных аудитором, рассмотрены вопросы принадлежности и хранения рабочей документации | |
| 240 | Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности | Определяются понятия «мошенничество» и «ошибка», устанавливается ответственность руководства клиента за них, предложены действия аудитора в случае получения данных, свидетельствующих о мошенничестве или ошибке | Примеры факторов риска мошенничества, примеры модификации процедур и примеры обстоятельств, указывающих на возможное мошенничество или ошибку |
| 250 | Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности | Определены термины «несоблюдение», перечислены процедуры, способствующие предотвращению и выявлению фактов несоблюдения законодательства, описаны процедуры, выполняемые при выявлении фактов несоблюдения нормативных актов | Перечень признаков, указывающих на факт несоблюдения нормативных актов |
| 260 | Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями | Приглашены рекомендации в отношении обмена информацией по вопросам аудита, возникающим в ходе аудита финансовой отчетности, между аудитором и лицами, отвечающими за управление фирмой-клиентом | |
| 300 | Планирование | Устанавливаются основные элементы процесса планирования аудита и даны практические примеры вопросов, подлежащих рассмотрению при подготовке аудита | |
| 310 | Знание бизнеса | Приглашен порядок получения информации о бизнесе клиента и указаны пути использования этих сведений | Знание бизнеса — аспекты для рассмотрения |
| 320 | Существенность в аудите | Определяются понятия «существенность» и «аудиторский риск», связь между ними и практическое применение аудитором в процессе планирования, проведения аудита и оценки результатов выполненных процедур | |
| 400 | Оценка рисков и внутренний контроль | Дано определение различных типов рисков и их взаимосвязь, описываются системы учета и контроля, элементы, ограничения внутреннего контроля и аудиторские процедуры, связанные с изучением и оценкой внутреннего контроля | |
| 401 | Аудит в среде компьютерных информационных систем | Даны указания о дополнительных процедурах, когда аудит выполняется в условиях компьютерных информационных систем | |
| 402 | Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации | Раскрываются особенности аудита организаций, поручающих ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности специализированным организациям | |
| 500 | Аудиторские доказательства | Охарактеризованы аудиторские доказательства и порядок их | |

| | | | |
|-----|--|--|--|
| | | получения, даны указания по применению аудиторских процедур, которые обеспечивают достоверные аудиторские доказательства | |
| 501 | Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей | Принят в отношении особых сумм финансовой отчетности, таких, как существенная величина товарно-материальных запасов, судебных исков, описаны необходимые для выполнения аудиторские процедуры | |
| 505 | Внешние подтверждения | Установлены стандарты и даны рекомендации по использованию аудитором внешних подтверждений в качестве аудиторских доказательств | |
| 510 | Первичные задания — начальные saldo | Определена ответственность аудитора за начальные остатки по счетам в случаях, когда аудит финансовой отчетности проводится впервые или в предшествующем году он был проведён другим аудитором | |
| 520 | Аналитические процедуры | Представлено описание сущности аналитических процедур, задач и времени проведения, рассмотрены вопросы изучения аудитором фактов необычных отклонений | |
| 530 | Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования | Раскрываются содержание и характер факторов, которые должен учитывать аудитор в процессе составления и отбора аудиторской выборки, предлагаются основные практические рекомендации по таким вопросам, как риск выборки, сертификация, методы отбора | Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестов средств |
| 540 | Аудит оценочных значений | Даны указания по аудиторским процедурам, которые должны быть выполнены с целью получения обоснованной уверенности в соответствии учетных оценок, содержащихся в финансовой информации. Учетная оценка определяется как приближенное определение величин статьи при отсутствии точных средств измерения | контроля и для процедур проверки по существу, методы отбора совокупности |
| 550 | Связанные стороны | Даны рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам (дочерним и зависимым организациям) | |
| 560 | Последующие события | Даны указания о дате аудиторского отчета и ответственности аудитора за последующие события, которые являются значительными и происходят после даты составления отчета, а также ответственности - аудитора за отражение этих фактов | |
| 570 | Непрерывность деятельности | Описаны случаи, когда аудитор имеет основание сомневаться в прагматичности принципа непрерывности деятельности фирмы, а также устанавливается форма аудиторского отчета при подобных обстоятельствах | |

| | | | |
|-----|--|--|--|
| 530 | Заявления руководства | Предусматривает обязанность - аудитора получать соответствующие заявления от руководства субъекта, определены случаи, когда такая информация особенно важна и ее следует получать в письменной форме | Образец письма-заявления руководства (не являющийся стандартным) |
| 600 | Использование работы другого аудитора | Даны рекомендации для случаев, когда главный аудитор при подготовке заключения использует результаты работы другого аудитора по участку, исключенному в финансовую отчетность субъекта | |
| 610 | Рассмотрение работы внутреннего аудита | Устанавливаются требования и рекомендации для внешних аудиторов при анализе работы внутреннего аудита | |
| 620 | Использование работы эксперта | Даны указания аудитору в случаях использования работы эксперта (специалиста), нанятого или привлеченного клиентом или аудитором. Перечислены примеры случаев, когда может потребоваться использование работы эксперта, предложены указания по оценке работы эксперта | |
| 700 | Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности | Приложены рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения, которое выдается в результате аудиторской проверки финансовой отчетности | |
| 710 | Составляемые значения | Даны рекомендации по объему - аудиторских процедур, осуществляемых в отношении величины и показателей по раскрытию информации за предшествующий отчетному период (составляемых значений), если ранее выданный аудиторский отчет за предыдущий период содержал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение | Описание основных принципов финансовой отчетности для составляемых значений, примеры аудиторских отчетов |
| 720 | Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность | Даны рекомендации по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составить аудиторское заключение, но которая содержится в документах, включающих проверенную финансовую отчетность | |
| 800 | Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей | Даны указания о составлении специальных целевых аудиторских отчетов, не относящихся к МСА 700 (при отклонении финансовой отчетности от МСФО или национальных стандартов; при наличии особых счетов или статей финансовой отчетности; в соответствии с контрактными договоренностями; по обобщенной финансовой отчетности) | Примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной с отклонением от МСФО или национальных стандартов; примеры отчетов по компонентам; примеры отчетов в соответствии с контрактными договоренностями; примеры отчетов по обобщенной финансовой отчетности |
| 810 | Исследование | Рассматриваются случаи, когда - | |

| | | | |
|-----|--|---|--|
| | ожидаемой финансовой информации | аудитор должен высказать свое мнение о перспективной финансовой информации, являющейся прогнозом, или о проекте, основанном на гипотетических положениях | |
| 910 | Задания по обзору финансовой отчетности | Даны рекомендации при выполнении аудитором задания по обзорной проверке финансовой отчетности, а также к отношении формы и содержания отчета (заключения), который аудитор выдает в связи с проведением такой обзорной проверки. Результаты подобной проверки имеют меньшую доказательную силу, чем обычный аудит, так как аудитор выражает уверенность средней степени | Образец письма о задании для обзорной проверки финансовой отчетности; примерные подробные процедуры, которые могут быть выполнены по обзорной проверке |
| 920 | Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации | Определяются цель, общие принципы, условия и порядок подготовки отчета при выполнении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, субъектом и любым соответствующим третьим лицом | Образец письма для задания о согласованных процедурах; образец отчета (заключения) об отмеченных фактах по кредитурской задолженности |
| 930 | Задания по компиляции финансовой информации | Определяются цель, общие принципы, условия и порядок подготовки отчета при выполнении аудитором процедур сбора, классификации, обобщения и представления финансовой информации с применением знаний аудитора в области бухгалтерского учета. При оказании данной услуги аудитор выступает в роли бухгалтера | Образец письма о задании для задания по компиляции; образцы отчетов (заключений) о компиляции |

2.6. Требования к структуре российских аудиторских стандартов

Существуют два подхода к регулированию аудиторской деятельности в конкретной стране:

- 1) признание МСА;
- 2) разработка национальных стандартов аудита.

При первом подходе применять МСА в качестве национальных могут только страны, которые являются членами МФБ. Для этого нужно заявить о своем решении принять МСА в качестве основы для утвержденных стандартов аудита и сопутствующих услуг в своей стране. После получения надлежащего разрешения МФБ организации – члены МФБ получают право на перевод данных документов.

При обсуждении обоих подходов в нашей стране большинством специалистов было принято решение о разработке отечественных стандартов аудита с учетом национальных традиций и сложившуюся практику и терминологию аудита. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25 декабря 1996 г. был утвержден Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, который соответствовал Временным правилам аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263. Целью Перечня было изложение основных терминов и определений, употребляемых при осуществлении аудиторской деятельности, в том числе для обеспечения единства трактовки терминов во всех правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

В разработке проектов правил (стандартов) аудита наряду с Научно-исследовательским финансовым институтом при Минфине России участвовали вузы Москвы, Санкт-Петербурга, Новосибирска, Казани, ряд аудиторских фирм. К этим мероприятиям было привлечено свыше 30 специалистов в области учета и аудита. В результате активной работы к 2001 г. в России были разработаны и утверждены 38 правил (стандартов) аудиторской деятельности, носивших рекомендательный характер.

В октябре 2000 г. при участии Международного центра реформ системы бухгалтерского учета был опубликован первый официальный перевод МСА на русский язык. В 2001 г. МФБ выпустила второе официальное издание сборника МСА и Кодекса этики профессиональных бухгалтеров на русском языке. Обновленное и дополненное издание, являясь первоисточником обобщенной международной аудиторской практики, показало нестыковку в принятой за рубежом и отечественной практике аудита терминологии.

Кроме того, в предисловии к «Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг» был четко определен их статус. Так, в п. 9 сказано, что «Международные стандарты аудита (МСА) предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, Международные стандарты аудита, адаптируемые по необходимости, применяются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг». А в п. 12 подчеркнуто, что «в исключительных обстоятельствах для более эффективного выполнения задач аудитор может посчитать необходимым отступить от международного стандарта аудита. В случае возникновения такой ситуации аудитор должен быть готов аргументировать подобное отступление».

В этом же документе был решен и вопрос расхождений положений МСА с местными (национальными) положениями (стандартами). Согласно п. 16 предисловия МСА не отменяют местных положений, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. Если местные положения отличаются либо противоречат МСА в определенных аспектах, то организациям – членам МФБ необходимо следовать обязательствам

членства, предусмотренным в Конституции МФБ, т. е. работать в направлении осуществления данного МСА по мере возможности и в том объеме, который представляется реальным в местных условиях.

После принятия Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» проблема несоответствия терминологии и положений стандартов и правил аудиторской деятельности обострилась, так как названные правила (стандарты) были написаны в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, отмененными названным Федеральным законом.

С 2002 г. началась работа по обновлению национальных стандартов аудита, которые с принятием постановления Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 получили название **федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности**.

Разработка стандартов аудиторской деятельности в России основана на предположении, что каждый из них должен определять какую-то часть или сторону аудиторской деятельности, быть кратким и лаконичным, но содержать достаточно полное описание требований к регулированию объекта стандарта.

Принята принципиальная схема стандарта (табл. 4).

Таблица 4

Принципиальная схема стандарта

| № п/п | Наименование раздела | Содержание раздела |
|-------|-------------------------------|---|
| 1 | Общие положения | Цель и основание разработки стандарта Необходимость использования данного стандарта Объект стандартизации Сфера применения стандарта Взаимосвязь с другими стандартами, в том числе международными Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами |
| 2 | Основные понятия | Основные термины, используемые в стандарте Их краткая характеристика |
| 3 | Стандарт (изложение сущности) | Формулировка проблемы, требующей описания, анализа и решения в данном стандарте Методология решения указанной проблемы |
| 4 | Приложение | Практические приложения (при необходимости) |

Значение разработки федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности трудно переоценить. Их появление – еще один шаг цивилизованного аудита в России.

В настоящее время коллективом ученых и специалистов разработаны 23 федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности. Сравнение данных правил с аналогичными МСА приведено в табл. 5.

Таблица 5

Сравнение федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, принятых в Российской Федерации, и аналогичных МСА

| № федерального ПСАД | Наименование федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности | № МСА | Наименование МСА |
|---------------------|--|-------|---|
| 1 | Цель и основные принципы - аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности | 200 | Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности |
| 2 | Документирование аудита | 230 | Документирование |
| 3 | Планирование аудита | 300 | Планирование |
| 4 | Существенность в аудите | 320 | Существенность в аудите |
| 5 | Аудиторские доказательства | 500 | Аудиторские доказательства |
| 6 | Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности | 700 | Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности |
| 7 | Внутренний контроль качества аудита | 220 | Контроль качества работы в аудите |
| 8 | Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом | 400 | Оценка рисков и внутренний контроль |
| 9 | Аффилированные лица | 550 | Связанные стороны |
| 10 | События после отчетной даты | 560 | Последующие события |
| 11 | Применимость допущения непрерывности деятельности - аудируемого лица | 570 | Непрерывность деятельности |
| 12 | Согласование условий проведения аудита | 210 | Условия аудиторских заданий |
| 13 | Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита | 240 | Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности |
| 14 | Учет требований нормативных актов Российской Федерации в ходе аудита | 250 | Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности |
| 15 | Понимание деятельности аудируемого лица | 310 | Знание бизнеса |
| 16 | Аудиторская выборка | 530 | Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования |
| 17 | Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях | 501 | Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей |
| 18 | Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников | 505 | Внешние подтверждения |
| 19 | Особенности первой проверки аудируемого лица | 510 | Первичные задания — начальные saldo |
| 20 | Аналитические процедуры | 520 | Аналитические процедуры |
| 21 | Особенности аудита оценочных значений | 540 | Аудит оценочных значений |
| 22 | Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника | 260 | Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями |
| 23 | Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица | 580 | Заявления руководства |

| | | | |
|----|--|-----|--|
| 24 | Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами | 120 | Основные принципы международных стандартов аудита |
| 25 | Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация | 402 | Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций |
| 26 | Сопоставимые данные к финансовой (бухгалтерской) отчетности | 710 | Сопоставимые значения |
| 27 | Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность | 720 | Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность |
| 28 | Использование результатов работы другого аудитора | 600 | Использование работы другого аудитора |
| 29 | Рассмотрение работы внутреннего аудита | 610 | Рассмотрение работы внутреннего аудита |
| 30 | Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации | 920 | Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации |
| 31 | Компильция финансовой информации | 930 | Задания по компильции финансовой информации |

2.7. Место стандартов в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности

Формирование рыночных отношений в России требует быстрее становления организации и методики аудиторской деятельности в Российской Федерации с учетом опыта, который уже накоплен мировой практикой. В соответствии с принятой за рубежом концепцией нормативного регулирования аудита, состоящей из трех уровней, должна строиться и система управления этим экономическим институтом в нашей стране.

Первый уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в нашей стране по аналогии с системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации представлен *законодательными актами, постановлениями Правительства РФ и указами Президента РФ*. К первому уровню можно, в частности, отнести следующие нормативные акты:

- 1) Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности);
- 2) Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- 3) постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»;
- 4) Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное постановлением Правительства РФ от 29 марта 2002 г. № 190.

Базовым документом первого уровня, регулирующим правовые основы аудиторской деятельности, является *Закон об аудиторской деятельности*. Этот документ – основной законодательный акт прямого действия, определяющий место аудита в финансово-хозяйственной деятельности организаций. Принятие названного Закона было особенно важно для условий России, где аудит в чистом виде практически отсутствовал и подменялся различными формами и видами государственного и ведомственного контроля.

Второй уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен *стандартами аудиторской деятельности*. Их основное назначение – установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности, прежде всего арбитражем. Стандарты играют важную роль в унификации всех аспектов аудиторской деятельности, прав, обязанностей аудиторов и клиентов, пользующихся их услугами.

Разумеется, стандарты – это не директивные указания государственных органов, которыми всем следует руководствоваться, а рекомендации, которые аудиторы во всех странах, где есть аудит, добровольно используют в своей работе.

В Законе об аудиторской деятельности национальные стандарты аудита получили название правил (стандартов) аудиторской деятельности.

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

Согласно Закону об аудиторской деятельности правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются следующим образом:

- 1) федеральные ПСАД;
- 2) внутренние ПСАД, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
- 3) ПСАД аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Перечень необходимых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД) в Российской Федерации определен в соответствии с рекомендациями Комитета по международной аудиторской практике (КМАП). Всего КМАП предложено к разработке 39 стандартов в соответствии с системой МСА. Что касается ФПСАД, то они утверждаются Правительством РФ. Разработанные и утвержденные к настоящему времени ФПСАД перечислены в табл. 5.

ФПСАД обязательны для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

К сожалению, в настоящее время еще не завершилась разработка всех ФПСАД, которые бы полностью соответствовали МСА и сделали бы четкими и конкретными правоотношения, возникающие при осуществлении аудита в России.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние ПСАД, которые не могут противоречить ФПСАД. При этом требования внутренних правил не могут быть ниже требований федеральных правил.

Кроме того, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные ПСАД, которые также не могут противоречить федеральным правилам. При этом требования ПСАД аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований как федеральных правил, так и внутренних правил профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Документы **третьего уровня** являются *вспомогательными*. Их основная цель – помочь в реализации требований стандартов, разработке прогрессивных приемов и рациональных способов организации аудиторской деятельности.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации в настоящее время находится в стадии становления. Ее текущее состояние можно характеризовать следующим образом:

- основной документ первого уровня – Закон об аудиторской деятельности – разработан и широко используется при регулировании аудиторской деятельности;
- второй уровень представлен 23 национальными правилами (стандартами) аудиторской деятельности – ФПСАД;
- документы третьего уровня составляют сегодня основную часть применяемых в аудиторской практике в Российской Федерации нормативов. К ним относятся конкретные нормативные акты по отдельным областям аудита: общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Вопросы и задания для самопроверки и собеседования

1. Какая международная организация занимается разработкой стандартов аудита и сопутствующих услуг?
2. Назовите этапы разработки стандартов аудита.
3. В чем состоит значение стандартов аудита?
4. Как подразделяются стандарты аудита в зависимости от масштаба применения?
5. Какие взаимосвязанные части образуют систему стандартов аудиторской деятельности?
6. Каково назначение общих стандартов аудита? Приведите примеры таких стандартов.
7. Для чего нужны рабочие стандарты аудита? Приведите примеры этих стандартов.
8. Какие правила раскрываются в стандартах отчетности? Приведите примеры таких стандартов.
9. Как называются стандарты, используемые для осуществления услуг, сопутствующих аудиту?
10. Сколько всего МСА разработано и утверждено МФБ?
11. Как организована разработка стандартов аудита в Российской Федерации?
12. Какая принципиальная схема принята для отечественных стандартов аудита?
13. Сколько ФПСАД разработано в Российской Федерации к настоящему времени?
14. Сколько уровней в системе нормативного регулирования аудита за рубежом?
15. Назовите основной документ системы нормативного регулирования аудита.
16. Какие документы составляют второй уровень системы нормативного регулирования аудита?
17. Какова цель документов третьего уровня системы нормативного регулирования аудита?
18. Назовите основные принципы аудита.
19. Как вы представляете себе дальнейшее развитие системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации?

Глава 3

Организация проведения аудита. Подготовительный этап

В данной главе рассмотрены основы организации аудиторской проверки, выработана общая схема подхода к методике проведения аудита и описаны необходимые действия аудиторских фирм (аудиторов) на подготовительном этапе.

Прочитав эту главу, вы сможете:

- описать общую модель проведения аудита;
- охарактеризовать деятельность аудиторов на подготовительном этапе;
- сформулировать технику ведения переговоров аудиторов с клиентами;
- выяснить назначение и содержание письма об аудиторском задании;
- разобраться в разных договорах по оказанию аудиторских услуг;
- понять особенности и правовую основу договора на проведение аудиторской проверки.

3.1. Организация аудита, этапы его проведения

В 1986 г. была разработана *нормативная модель процесса аудита*, в основу которой были положены общепринятые стандарты аудита.

Эта модель состоит из следующих пяти этапов (табл. 6).

Таблица 6

Основные этапы аудита

| Этап аудита | Краткое содержание выполняемых работ |
|--|---|
| 1. Предварительная деятельность (подготовительный этап) | <p>Принятие решений по следующим вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> — принять нового клиента или отказать ему — при положительном решении — установить условия работы (продолжительность, оплата и др.) — осуществить подбор штата |
| 2. Планирование аудита | <p>Наиболее сложный этап, включающий:</p> <ul style="list-style-type: none"> — получение сведений о клиенте — предварительную аналитическую проверку (экспертизу) — предварительную оценку СВК, масштабов работ — оценку аудиторского (общего) риска — завершение экспертизы и оценки предварительных данных — разработку общего плана (стратегии) аудита — определение оптимального доверия к СВК — разработку соответствующих процедур тестирования СВК — разработку независимых процедур тестирования — составление программы (тактики) аудита |
| 3. Процедуры аудита | <p>Оценка системы бухгалтерского учета и СВК, используемых в организации:</p> <ul style="list-style-type: none"> — проведение тестирования данных систем — окончательная оценка эффективности СВК — корректировка программы аудита (при необходимости) |
| 4. Независимые процедуры | <p>Сбор аудиторских доказательств (рабочих документов аудитора), необходимых в дальнейшем для формирования мнения аудитора об отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — проведение независимых тестовых операций — проведение аналитических проверочных процедур — проведение тестов оборотов по синтетическим счетам — проведение проверочных процедур общего порядка составления баланса и других форм отчетности — оценка результатов независимых процедур — обобщение полученных данных и их оценка — корректировка программы аудита и др. |
| 5. Формулировка мнения и составление отчета (завершающий этап) | <p>Формулирование и изложение мнения об отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — проверка данных финансовой отчетности — проверка результатов аудита — составление мнения о достоверности отчетности — составление проекта отчета — составление отчета |

Предварительная деятельность — это принятие клиента, составление письма-обязательства о проведении аудита, назначение аудиторского персонала и изучение бизнеса клиента. Эту деятельность можно рассматривать как начальный этап процесса планирования аудиторской проверки.

Основная деятельность по планированию аудита — это предварительный аналитический обзор, предварительная оценка эффективности проверки и ее материальности (существенности), являющиеся важными предпосылками выполнения проверки.

Процедуры аудита — это процедуры тестирования СВК клиента и выявления риска неэффективности этого контроля.

Независимые процедуры — это сбор аудитором аудиторских доказательств. Проверка не завершена, если не подготовлены необходимые рабочие документы — записи аудиторов, соответствующие общепринятым аудиторским стандартам и содержащие обоснования

выбора необходимых в данных условиях процедур и других важных решений, принимаемых в ходе проверки.

Завершающий этап аудиторской работы – это формулировка мнения о достоверности отчетности и составление аудиторского заключения после аудиторских процедур по проверке отчетности и результатов аудита.

В ходе выполнения этих этапов аудита осуществляется *непрерывная деятельность*, включающая:

- наблюдение за проведением проверки;
- проверка работы помощников;
- выявление значимых недостатков СВК клиента;
- выявление значимых ошибок или нарушений норм;
- выявление незаконной деятельности;
- проведение проверок, вызванных особыми обстоятельствами;
- консультирование по соответствующим вопросам;
- рассмотрение возможности продолжения отношений с клиентом.

3.2. Отбор клиентов аудиторскими фирмами

Предварительная деятельность – это прежде всего принятие решения о начале или продолжении сотрудничества с клиентом, т. е. с выбор клиентов. В условиях усиливающейся конкурентной борьбы между аудиторскими фирмами важнейшим аспектом контроля качества деятельности аудиторской фирмы является система подбора новых клиентов, а также политика фирмы в отношении имеющихся клиентов. Аудиторские фирмы не обязаны сотрудничать с нежелательными клиентами и продолжать обслуживание клиентов, взаимоотношения с которыми стали почему-то нежелательными.

Основными моментами начала аудиторской работы являются:

- отбор клиентов аудиторскими фирмами;
- проведение переговоров с клиентом;
- направление письма-обязательства о проведении аудита;
- оформление договоров на оказание различных видов аудиторских услуг;
- оценка стоимости аудиторских услуг.

Во время предварительной деятельности между участниками аудиторского процесса возникают определенные отношения (рис. 1).

Пояснения к рисунку

1 – клиент обращается к аудиторской фирме с просьбой провести проверку;

2 – глава аудиторской фирмы направляет аудитора к клиенту для предварительной оценки объема и содержания работ;

3 – изучив документы клиента по выборочным данным, аудитор определяет для себя степень приемлемости клиента;

4 – аудитор докладывает главе аудиторской фирмы свои впечатления о клиенте, и, как правило, они вместе разрабатывают стратегию – или отказаться от заключения договора, или подготовить предварительные условия, на которых фирма могла бы провести требуемые клиентом работы, оформляя их письмом-обязательством аудитора перед клиентом;

5 – глава аудиторской фирмы и организация клиента обсуждают окончательные условия договора и, если достигают взаимопонимания, подписывают его;

6 – аудитор или (чаще) группа аудиторов приступают к проверке.

Чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны выработать надежные критерии оценки потенциальных клиентов. Это особенно важно, поскольку в настоящее время многие российские коммерческие структуры нарушают действующие правила ведения бухгалтерского учета и налогообложения.

3.3. Проведение переговоров и отбор клиентов

К числу *основных процедур отбора клиентов* относятся:

- оценка характера отрасли;
- определение цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования ее результатов;
- выяснение особенностей менеджмента;
- предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
- оценка причины смены или смен предыдущих аудиторов;
- знакомство с оговорками прежних аудиторских отчетов (заключений) о результатах аудита;
- выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации финансовой отчетности потенциального клиента;
- получение рекомендаций (от различных организаций, профессионалов и т. д.);
- аналитическая проверка отчетности;
- предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и финансовой отчетности, текущими и предстоящими проблемами клиента;
- оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы (с учетом наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т. д.).

Клиентов аудиторской фирмы можно разделить на два основных типа в зависимости от взаимоотношений «клиент – аудитор» в ходе аудиторской проверки:

1) *формально-официальный* – клиенты этого типа не собираются устанавливать с аудитором тесные контакты и требуют быстрее проведения аудиторской проверки;

2) *неформальный* – клиенты устанавливают с аудитором тесный контакт и надеются на его помощь. В этом случае внешний аудитор выполняет некоторые функции внутреннего аудита и оказывает ряд сопутствующих услуг (консультации, анализ и т. п.).

3.4. Условия аудиторских заданий. Письмо об аудиторском задании

Со времени становления современного аудита (30-е гг. XX в.) существовал разрыв между ожиданиями клиентов и тем, как понимали свои обязанности аудиторы. Почти всегда после крупных банкротств возникал вопрос, почему аудитор, проверявший финансовую отчетность, не предостерег о грозящей опасности своих клиентов. Стороны, понесшие убытки в результате действий аудитора, имеют право предъявить ему имущественный иск. Учитывая это, каждая аудиторская фирма за рубежом обычно страхуется на случай возможных убытков.

За последние десятилетия в связи с огромным ростом судебных дел страховые ставки резко возросли. Так, в конце XX в. в США прокатилась лавина судебных процессов об убытках, причиненных деятельностью аудиторов. Это особенно коснулось крупных аудиторских фирм.

Фирма «Куперс энд Лайбранд» в 1991 г. выплатила 33,8 млн дол. судебных издержек. Фирма «Эрнс энд Янг» согласилась заплатить 65 млн дол. в связи с тем, что ее сотрудники не вскрыли злоупотребления в банке «*Lincoln Saving and Loan Association*».

Дабы избежать риска, связанного с возможным судебным расследованием, аудитору рекомендуется:

- принимаясь за работу, письменно уведомлять клиента о том, как аудитор понимает свои обязанности и какие объекты наметил для проверки;
- быть особенно осторожным, работая по заказу клиентов, имеющих финансовые затруднения; зачастую именно такие организации стараются представить финансовую отчетность, не соответствующую действительности;
- неукоснительно следовать в своей работе требованиям бухгалтерских и аудиторских стандартов; при их нарушении суды и другие органы, осуществляющие надзор над аудиторами, прекращают их деятельность.

В связи со сказанным возникает необходимость более подробного изучения МСА 210 «Условия аудиторских заданий», посвященного условиям договоренностей об аудите. МСА 210 был положен в основу ФПСАД 12 «Согласование условий проведения аудита», который ранее назывался «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита».

МСА 210 «Условия аудиторских заданий» имеет следующую структуру.

1. Введение
2. Письма об аудиторском задании
3. Повторяющийся аудит
4. Принятие изменений в задании
5. Перспективы государственного сектора
6. Приложение.

Во введении определена цель данного стандарта и область его применения. Целью МСА 210 является установление стандартов и предоставление рекомендаций по следующим позициям:

- 1) согласование условий договоренности с клиентом;
- 2) составление отчета аудитора на просьбу клиента изменить условия договоренности на такие, в результате которых уровень уверенности будет более низким (например, на просьбу клиента вместо аудита оказать сопутствующие услуги).

В стандарте подчеркивается, что *аудитор и клиент должны достичь согласия по условиям договоренности*. При этом согласованные условия необходимо отразить докумен-

тально – либо в *письме об аудиторском задании* либо в любой другой подходящей форме договора.

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

МСА 210 призван помочь аудитору в подготовке писем об аудиторском задании, касающихся аудита финансовой отчетности.

Письму об аудиторском задании должно предшествовать официальное предложение клиента с просьбой о проведении аудита и (или) оказании сопутствующих услуг. Таким образом, рекомендации данного стандарта применимы и к сопутствующим услугам. Например, в случае предоставления сопутствующих услуг, допустим, консультаций по вопросам налогообложения, бухгалтерского или управленческого учета, может оказаться уместным составление *отдельных писем о задании*.

Письмо об аудиторском задании направляется исполнительному органу клиента для того, чтобы он понял условия предстоящего договора, цели и масштаба аудита. В некоторых странах цели и объем аудита, а также обязанности аудитора устанавливаются законом. Но даже при таких обстоятельствах письмо о задании, с точки зрения аудитора, может содержать информацию, полезную для клиентов.

В разделе «Письма об аудиторском задании» указано на целесообразность направления аудитором клиенту письма о задании во избежание недоразумений в процессе осуществления договоренности между аудитором и клиентом.

Письмо об аудиторском задании является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов.

В МСА 210 не устанавливаются жесткие правила в отношении формы и содержания письма об аудиторском задании, но даны конкретные указания по ключевым моментам, о которых аудитор обязан поставить в известность потенциального клиента и по поводу которых аудитор (аудиторская фирма) и клиент должны достичь согласия до начала аудита.

В связи с этим письмо об аудиторском задании может содержать:

- 1) обязательные указания;
- 2) дополнительную информацию.

Обязательные указания включают указания:

- а) по условиям аудиторской проверки;
- б) обязательствам аудиторской организации;
- в) обязательствам клиента.

Согласно МСА 210 «Условия аудиторских заданий» к обязательным указаниям относятся:

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства за финансовую отчетность;
- объем аудита, включая ссылки на действующее законодательство, положения или нормы профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором;
- форма любых отчетов (заключений) или иной способ сообщения результатов выполнения;
- то, что в связи с тестовым характером аудита и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными;
- требование свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудита.

К *дополнительной информации* относится информация, включенная в текст письма об аудиторском задании по желанию аудиторской фирмы или клиента. К ней чаще всего относятся:

- а) общие сведения об оказываемых аудиторской фирмой услугах, квалификации ее персонала;
- б) примерный календарный план проведения аудита и состав группы аудиторов;
- в) общая характеристика применяемых методов аудита;
- г) предлагаемые условия оплаты труда;
- д) предложение об использовании услуг независимых экспертов.

Дополнительная информация, рекомендованная МСА 210, может быть следующей:

- мероприятия, связанные с планированием аудита;
- ожидаемые аудитором письменные подтверждения от руководства клиента, касающиеся заявлений, сделанных в связи с аудитом;
- просьба о подтверждении клиентом условий договоренности посредством признания факта получения им письма о задании;
- какие-либо другие письма или отчеты, которые аудитор предлагает составить для клиента;
- основа начисления гонорара, а также любые соглашения в отношении выставления счетов;
- договоренность о привлечении других аудиторов и экспертов по некоторым аспектам аудита;
- договоренность о привлечении внутренних аудиторов, а также других сотрудников клиента;
- координирование работы с предыдущим аудитором в случае, если аудитор впервые работает с данным клиентом;
- ссылка на любые дополнительные соглашения между аудитором и клиентом и пр.

В разделе «Повторяющийся аудит» указывается, что в случае повторного аудита аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий договоренности и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях договоренности.

Если аудиторская фирма решила, что в направлении нового письма об аудиторском задании (при повторном аудите) нет необходимости, она вправе напомнить клиенту содержание прежнего письма.

Однако наличие следующих факторов делает целесообразным составление нового письма:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия договоренности;
- недавние изменения в составе высшего руководства, совета директоров или изменения в структуре собственности;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности клиента;
- требования законодательства.

В разделе «Принятие изменений в задании» даны рекомендации аудитору на случай, если до завершения выполнения задания аудитора попросят изменить его условия на такие, которые будут иметь своим результатом более низкий уровень уверенности.

Прежде чем согласиться на изменение условий договоренности о проведении аудита в пользу оказания сопутствующих услуг, аудитор, с которым договорились провести аудит, должен рассмотреть целесообразность такого изменения и последствия изменения. При этом возможно возникновение трех ситуаций.

1. *Аудитор не должен соглашаться на изменение условий договоренности (задания), если на то нет разумного обоснования*, например в ходе аудита аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства по дебиторской задолженности. Клиент во избежание мнения с оговорками или отказа аудитора от выражения мнения просит изменить условия договоренности и заменить аудит на проведение обзора финансовой отчетности.

2. *Аудитору и клиенту необходимо согласовать новые условия в случае обоснованного изменения условий договоренности*. Изменение обстоятельств, влияющих на требования субъекта, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматривается как обоснованная причина изменений условий договоренности.

3. *Если аудитор не может согласиться на изменение условий договоренности и ему не разрешают продолжать работать согласно первоначальной договоренности, то ему следует отказаться от задания*. При этом аудитору необходимо доложить другим сторонам, например совету директоров или акционерам клиента, об обстоятельствах, послуживших причиной отказа.

В разделе «Перспективы государственного сектора» отмечается, что согласно законам и нормативным актам аудиторы государственного сектора, как правило, назначаются, поэтому использование письма о задании не является общепринятой практикой. Тем не менее такое письмо, в котором оговаривается характер договоренности или признается договоренность, не указанная в законодательстве, может быть полезным для обеих сторон. Поэтому при проведении аудита государственного сектора аудиторам следует серьезно обдумать необходимость составления и содержание письма о задании.

В МСА 210 также отмечается, что в государственном секторе могут действовать особые законодательные требования, регулирующие полномочия аудитора. Например, аудитора могут попросить предоставить отчет непосредственно министру, законодательному органу или общественности в случае, если руководство субъекта пытается ограничить объем аудита.

В приложении к МСА 210 приведен пример письма об аудиторском задании, рекомендованного к применению в международной аудиторской практике.

Российским ПСАД «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» также была рекомендована примерная форма аналогичного письма.

Приводим примерную форму письма-обязательства.

Рекомендуемая форма письма-обязательства аудиторской фирмы о согласии на проведение аудита

Бланк или угловой штамп
аудиторской организации

Официальное наименование экономического субъекта, фамилия, имя, отчество и должность ответственного лица

Исходящий № [...],
дата подписания

ПИСЬМО-ОБЯЗАТЕЛЬСТВО О СОГЛАСИИ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Глубокоуважаемый [...]!

Настоящим официально подтверждаем принятие Вашего предложения о проведении аудиторской проверки бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта]. Согласно действующим положениям и нормам аудита проверка будут подвергнуты бухгал-

терский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к балансу, регистры бухгалтерского учета и отдельные первичные документы за [период, за который проводится аудит].

Аудит проводится нами в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации [указываются законодательные и нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность и порядок составления бухгалтерской отчетности].

Целью аудита является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта] за [данный год или иной отчетный период] во всех существенных аспектах. В ходе аудита будет также проверена деятельность [дается перечень филиалов, подразделений и дочерних фирм экономического субъекта, подлежащих аудиту].

Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов и процедур проверки достоверности и достаточности учетной информации, состояния внутреннего контроля, в реализации которых надеемся на помощь работников Вашей организации.

Ввиду большого объема подлежащих аудиту документов, выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений имеется определенный риск обнаружения отдельных ошибок и неточностей. Мы сделаем все, чтобы свести данный риск к разумному минимуму, но (как это общепринято в аудите) гарантировать абсолютную точность выводов не можем. О выявленных отклонениях в бухгалтерском учете и отчетности от установленного порядка, равно как об обнаруженных нами фактах преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности, Вы будете проинформированы нашим письменным отчетом.

Кроме того, мы можем оказать Вам следующие дополнительные услуги по Вашему поручению [дать перечень].

Мы будем нести ответственность по оказываемым услугам в порядке, определенном действующим законодательством об аудиторской деятельности и договором на проведение аудита. Мы берем на себя обязательство по соблюдению коммерческой тайны Вашей организации.

Напоминаем Вам об ответственности исполнительного органа [наименование экономического субъекта] за составление бухгалтерской отчетности, включая соответствующее отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики. Мы просим от руководства [наименование экономического субъекта] письменного подтверждения достоверности и полноты представленной для аудита информации.

Надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и на то, что в наше распоряжение будут предоставлены бухгалтерская документация, компьютерные базы данных и любая другая информация, необходимая нам для проведения полноценной аудиторской проверки. Вашей обязанностью также является направление в адреса дебиторов и кредиторов писем о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности по представленному нами перечню.

Рассчитываем, что на наших сотрудников не будет оказываться давление ни в какой форме с целью изменения нашего мнения о достоверности Вашей бухгалтерской отчетности. Нарушение данного условия является согласно принятым в аудите нормам основанием для досрочного прекращения нами договора на проведение аудита.

Стоимость оказываемых услуг определяется в зависимости от времени, требуемого для проведения аудита, исходя из почасовых ставок, применяемых [наименование аудиторской организации].

Оплата отдельных видов работ может меняться в соответствии со степенью ответственности, опытом и требуемым уровнем квалификации аудиторов. Порядок и сроки осуществления расчетов будут определены в договоре на проведение аудита.

Просим Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма с указанием ее соответствия Вашему пониманию соглашений по аудиту достоверности бухгалтерской отчетности или направить нам замечания по его содержанию.

Руководитель аудиторской организации

[подпись, фамилия, имя, отчество, должность, дата]

С условиями проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности согласен.

Руководитель исполнительного

органа экономического субъекта

[подпись, фамилия, имя, отчество, должность, дата]

3.5. Договоры по оказанию различных видов аудиторских услуг

Оказание аудиторских услуг между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом начинается с подписания соглашения между ними.

Для этого используют три стандартных формы договоров:

- 1) договор на экспертизу состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- 2) договор на проведение аудиторской проверки;

3) договор на оказание аудиторских услуг, в частности в форме абонементного обслуживания.

Договор на экспертизу заключается в основном в тех случаях, когда аудиторская проверка в организации производится впервые.

Заключать договор на экспертизу состояния бухгалтерского учета и отчетности финансово-хозяйственной деятельности организации необязательно – можно сразу подписать договор на аудиторскую проверку. Но разумнее начинать с экспертизы и только при ее положительных результатах переходить к проверке с заключением соответствующего договора.

Цель экспертизы – определить состояние бухгалтерского учета, начиная с первичного учета, установления своевременности и правильности заполнения первичных документов и заканчивая проверкой правильности составления финансовой отчетности, а также выяснить надежность и эффективность внутреннего контроля организации.

Задача экспертизы состоит в подготовке и представлении рекомендаций клиенту для устранения недостатков, препятствующих вынесению положительной оценки в отношении правильности составления баланса и других форм финансовой отчетности.

При экспертизе изучают также будущий объект проверки, определяют трудоемкость и стоимость предстоящей работы.

Договор на проведение аудиторской проверки существенно отличается от других договоров, используемых в предпринимательстве, – это негласный учет интересов третьей стороны (потребителей информации финансовой отчетности), так как фактически аудитор несет ответственность не только перед клиентом, но и перед этими потребителями при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки.

Многие аудиторские фирмы используют стандартную форму договора.

Однако, учитывая определенную специфику аудита в России, в договоре на аудиторскую проверку целесообразно:

- отразить возможность аудитора отказаться от выражения мнения при наличии определенных обстоятельств;
- определить сроки предоставления клиентом документов, необходимых для проведения проверки;
- предусмотреть предоплату аудиторской фирме (обычно от 50 до 100 %);
- предусмотреть условие, обязывающее заказчика оказывать помощь аудитору в ходе проверки, например, выделение работников для оказания помощи при проведении инвентаризации, предоставление транспорта и гостиницы при выезде аудитора в командировку;
- при необходимости включить условия о предоставлении клиенту дополнительных конкретных услуг;
- оговорить оплату фактически выполненной работы аудитора в случае одностороннего расторжения договора заказчиком.

Абонементное обслуживание предусматривает заключение договора между клиентом и аудитором о проведении аудиторской проверки в самом начале текущего года. Проверка финансовой отчетности клиента осуществляется поквартально нарастающим итогом,

и ежеквартально составляется (дополняется) акт проверки бухгалтерского учета и отчетности.

В последнее время все больше постоянных клиентов проявляют желание перейти на абонементную форму обслуживания, поскольку при такой форме взаимоотношений клиента с аудиторской фирмой появляется больше возможностей воспользоваться консультационными услугами аудиторов.

В течение года клиент получает по мере необходимости консультации по возникающим у него вопросам, связанным с текущей хозяйственной деятельностью. Аудиторская фирма (аудитор) сообщает клиенту обо всех наиболее важных изменениях в бухгалтерском учете, о порядке составления отчетности, налогообложении, хозяйственном законодательстве.

Подобная практика не нарушает независимости аудитора, так как при абонементном обслуживании аудиторская фирма (аудитор) не ведет бухгалтерского учета клиента и не составляет за него бухгалтерскую и иную отчетность.

Постановка клиентов на абонементное обслуживание имеет целый ряд преимуществ и для самого клиента, и для аудиторской фирмы в частности:

- планирование работы (число клиентов определяется уже в начале года);
- подбор и расстановка кадров, при необходимости привлечение дополнительных специалистов;
- выявление и исправление неточностей в бухгалтерском учете и отчетности в течение года;
- предотвращение нарушений законодательства;
- оценка и рекомендации по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- сокращение числа случаев несвоевременного составления и сдачи отчетности.

3.6. Правовая основа договора на проведение аудиторской проверки

Что касается аудиторских услуг, то до сих пор договоры между аудиторской фирмой и заказчиками в нашей стране называют договорами подряда. Поэтому очень важно определить статус договора на проведение аудиторской проверки.

То, что договор на оказание аудиторских услуг, особенно на проведение аудиторской проверки, до последнего времени был, по существу, договором подряда, ни у кого сомнений не вызывало, так как иного варианта Основы гражданского законодательства Российской Федерации 1991 г. не предлагали.

В новый Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) впервые включен в систему договорных обязательств *договор возмездного оказания услуг* (гл. 39) и обращено внимание на следующие его особенности (табл. 7):

- понятие возмездного оказания услуг;
- порядок исполнения договора;
- оплата услуг, в том числе в случае невозможности достижения результата работ;
- обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

Согласно ст. 783 ГК РФ к договору возмездного оказания услуг могут применяться общие положения о подряде (ст. 702–729), если это не противоречит нормам гл. 39 ГК РФ, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг.

Таблица 7

Сравнение разных форм правовой основы договоров на оказание аудиторских услуг

| Отличительные особенности | Договор возмездного оказания услуг | Договор подряда |
|--|---|---|
| 1. Предмет договора | Под услугами понимается совершение определенных действий или деятельности (п. 1 ст. 779 ГК РФ). Это услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, кон- | По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчи- |
| | сультационные, информационные, услуги по обучению, туристическому обслуживанию и иные, за определенным исключением (п. 2 ст. 779 ГК РФ). Таким образом, предмет договора — услуги как таковые | ку, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (п. 1 ст. 702 ГК РФ). Таким образом, предмет договора — достижение определенного результата работ |
| 2. Порядок исполнения договора | Если иное не предусмотрено договором, исполнитель обязан оказать услуги лично (ст. 780 ГК РФ). Для привлечения третьего лица к исполнению договора необходимо получить согласие заказчика и закрепить его в договоре | Для привлечения третьего лица к исполнению договора согласие заказчика не требуется. Подрядчик вправе привлечь к исполнению договора других лиц (субподрядчиков), отвечая перед заказчиком за результаты их работ (п. 1 ст. 706 ГК РФ) |
| 3. Оплата услуг (распределение риска) | Риск случайной невозможности исполнения договора, возникший по вине заказчика, несет заказчик, а услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме (п. 2 ст. 781 ГК РФ) | Риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приема заказчиком несет подрядчик (п. 1 ст. 705 ГК РФ) |
| 4. Обязательств сторон при одностороннем отказе от исполнения договора | И заказчик, и исполнитель могут в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора (ст. 782 ГК РФ). При этом условием отказа со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных им расходов, а отказа со стороны исполнителя — полное возмещение заказчику убытков | Общее правило о недопустимости одностороннего отказа от исполнения обязательства (ст. 310 ГК РФ) |

Как видно из табл. 7 (стр. 3), при оплате услуг, исполненных по вине заказчика лишь частично, реализуется один из основополагающих принципов аудиторской деятельности — принцип разделения ответственности. Согласно этому принципу заказчик несет ответственность за финансовую отчетность и прочую документацию, которую предоставил для проверки, а аудитор — только за выражение своего мнения относительно финансовой отчетности, изложенное в аудиторском заключении.

Таким образом, при отсутствии документов (или большей их части) для проверки, их случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с каким-либо иными обстоятельствами, происшедшими не по вине аудитора и приведшими к ограничению объема проверки, аудитор имеет право выразить свое отрицательное мнение или отказаться от выражения своего мнения. При этом аудитор имеет право на полную оплату всего объема работы, включая упущенную выгоду.

Несколько хуже складывается для аудитора ситуация, когда заказчик в одностороннем порядке отказывается от исполнения договора возмездного оказания услуг, так как возникает существенная разница в потенциальной сумме к возмещению исполнителю (аудиторской фирме). Как видно из табл. 7 (стр. 4), в этом случае заказчик оплачивает аудитору только фактически понесенные им затраты.

Можно сделать вывод, что в части оплаты для аудиторских фирм более выгодной является предыдущая ситуация, но следует помнить, что для ее реализации аудитором должны быть доказаны следующие моменты:

- наличие вины заказчика;
- наступление срока исполнения договора;

• невозможность исполнения, которая стала очевидной до наступления срока исполнения договора.

Приведем примерный вариант текста договора на проведение аудиторской проверки.

ДОГОВОР № ____
(примерный образец)

г. _____ «__» _____ 20__ г.

Аудиторская фирма «_____», именуемая в дальнейшем «Исполнитель», в лице директора фирмы _____, действующего на основании Устава, с одной стороны, и _____, именуемая в дальнейшем «Заказчик», в лице _____, действующего на основании _____, с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем.

1. Предмет Договора и обязанности сторон

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

1.1.1. Проведение аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности Заказчика за период с _____ 20__ г. по _____ 20__ г.

В результате:

1.1.2. Дается оценка состояния бухгалтерского учета и сохранности активов (товарно-материальных ценностей, денежных средств и пр.), наличия и учета пассивов (капитала и обязательств).

1.1.3. Составляется аудиторское заключение по финансовой отчетности за указанный в п. 1.1.1 период.

При этом обязанности сторон распределяются следующим образом.

1.2. Заказчик обязуется:

1.2.1. Провести полную инвентаризацию товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов Заказчика собственными силами Заказчика и за счет средств Заказчика, а также обеспечить выведение окончательных результатов инвентаризации в порядке, установленном нормативными актами.

1.2.2. Предоставить Исполнителю бухгалтерскую, финансово-банковскую документацию и финансовую отчетность, иную информацию, необходимую для осуществления работ, предусмотренных в п. 1.1 настоящего Договора, в полном объеме и в сроки, обеспечивающие план работ.

Отсутствие указанных документов, отчетности и иной информации является основанием расторжения настоящего Договора в порядке, установленном п. 7.2 настоящего Договора. Увеличение сроков предоставления указанных документов, отчетности и иной информации независимо от того, произошло это увеличение по вине Заказчика или без его вины, если это повлечет за собой невозможность завершить работы, предусмотренные п. 1.1 настоящего Договора, в обусловленный Договором срок, является основанием автоматического продления срока Договора на период, необходимый для завершения работ.

При этом Заказчик возмещает причиненный Исполнителю ущерб, в том числе упущенную выгоду.

1.2.3. Заказчик обязуется предоставлять по требованию Исполнителя объяснения должностных лиц Заказчика по вопросам, связанным с проведением работ, предусмотренных п. 1.1 настоящего Договора, а также справки и копии необходимых документов.

1.3. Исполнитель обязуется:

1.3.1. Провести аудиторскую проверку хозяйственно-финансовой деятельности Заказчика за период с _____ 20__ г. по _____ 20__ г.

1.4. Срок сдачи работ по Договору _____ 20__ г.

2. Стоимость работ и порядок расчетов

2.1. Стоимость работ, осуществляемых Исполнителем в соответствии с п. 1.1 настоящего Договора, определяется умножением количества часов, затраченных на проведение работ, на стоимость одного часа работ, проведенных одним специалистом, в соответствии с Протоколом согласования договорной цены (приложение к Договору № _____ от «__» _____ 20__ г.), являющимся неотъемлемой частью настоящего Договора.

2.2. Заказчик произведет платежи единовременно после сдачи работ по Договору путем перевода денежных средств на расчетный счет Исполнителя с указанием: «За услуги по Договору №__ от «__» _____ 20__ г.»

3. Порядок сдачи-приемки работ

3.1. Передача оформленной в установленном порядке документации по окончании Договора осуществляется вместе с сопроводительными документами Исполнителя.

3.2. По завершении работ Исполнитель представляет Заказчику акт сдачи-приемки результатов работ.

3.3. Заказчик обязуется в течение 15 дней со дня получения акта сдачи-приемки работ рассмотреть, при отсутствии возражений подписать и направить Исполнителю подписанный акт сдачи-приемки работ или мотивированный отказ от приемки работ.

3.4. В случае мотивированного отказа Заказчика стороны составляют двусторонний акт с перечнем необходимых доработок и сроков их выполнения.

3.5. В случае досрочного выполнения работ Заказчик вправе досрочно принять и оплатить работы по договорной цене.

4. Ответственность сторон

4.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по настоящему Договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность согласно действующему законодательству и условиям настоящего Договора.

4.2. В случае незавершения работ в срок, определенный настоящим Договором, по вине Исполнителя он выплачивает Заказчику пеню в размере 0,2 % суммы стоимости работ за каждый день просрочки.

4.3. За нарушение условий оплаты, предусмотренных п. 2.1, 7.3 настоящего Договора, и просрочку приема выполненных работ Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере 0,2 % суммы, подлежащей выплате, за каждый день просрочки.

5. Конфиденциальность

5.1. Стороны обязуются хранить в тайне существование и содержание настоящего Договора, а также любую информацию и данные, представленные каждой из сторон в связи с настоящим Договором, не раскрывать и не разглашать в общем или в частности факты или информацию какой-либо третьей стороне без предварительного письменного согласия одной из сторон настоящего Договора. Исполнитель обязуется не использовать факты или информацию для каких-либо целей без предварительного письменного согласия Заказчика и наоборот.

Обязательства по конфиденциальности и неиспользованию информации, наложенные на Исполнителя настоящим Договором, не будут распространяться на общедоступную информацию, а также на информацию, которая станет известна третьим лицам не по вине Исполнителя.

5.2. Информация, предоставляемая Заказчику в соответствии с настоящим Договором, предназначена исключительно для него и не может передаваться ни частично, ни полностью третьим лицам или использоваться каким-либо иным способом с участием третьих лиц без согласия Исполнителя.

6. Разрешение споров

6.1. Все споры и разногласия между двумя сторонами настоящего Договора, которые могут возникнуть по настоящему Договору, если они не будут устранены путем переговоров, должны окончательно решаться в соответствии с действующим законодательством.

7. Прекращение Договора ранее намеченного срока

7.1. Любая из сторон будет иметь право немедленно прервать действие настоящего Договора путем передачи письменного уведомления в случае, если другая сторона Договора:

7.1.1. Окажется неплатежеспособной; несостоятельной; произойдет ее ликвидация или реорганизация.

7.1.2. Приостановит свои обычные деловые операции или возникнет угроза их приостановления.

7.1.3. Передаст всю или значительную часть информации третьим лицам.

7.2. Любая из сторон будет иметь право немедленно прервать действие настоящего Договора путем письменного уведомления противоположной стороны, если другая сторона совершит какое-либо нарушение и такое нарушение не будет устранено в течение трех дней после подачи письменного уведомления о данном нарушении.

7.3. В случае расторжения Договора в порядке, предусмотренном п. 7.1, 7.2 настоящего Договора, оплата услуг и работ Исполнителя будет проводиться Заказчиком на основании выставяемого Исполнителем на инкассо платежного требования с приложением одностороннего акта с указанием объема и стоимости фактически оказанных услуг и выполненных работ.

8. Форс-мажорные обстоятельства

8.1. Под форс-мажорными обстоятельствами подразумеваются такие события, как войны, оккупация, гражданская война, общественные беспорядки, изменение экономической ситуации в соответствии с актами государственных органов. В каждом случае наступление подобного события находится вне контроля сторон, и во всех таких случаях выполнение обязательств согласно настоящему Договору становится невозможным.

8.2. Если форс-мажорные обстоятельства имеют место и препятствуют сторонам своевременно выполнить обязательства, то стороны, находящиеся в таких экстремальных обстоятельствах, освобождаются от исполнения обязанностей до прекращения действия указанных форс-мажорных обстоятельств при условии, что сторона, подвергшаяся действию форс-мажорных обстоятельств, немедленно уведомит другую сторону о случившемся с подробным описанием создавшихся обстоятельств.

9. Прочие условия

9.1. Исполнитель по своему усмотрению набирает специалистов для проведения работ, предусмотренных настоящим Договором.

9.2. Цены за работы, указанные в настоящем Договоре, определены только для настоящего Договора и не могут служить прецедентом или конкурентным материалом при заключении аналогичных договоров в будущем.

10. Срок действия Договора и юридические адреса сторон

10.1. Срок действия настоящего Договора:

начало _____ 20__ г.

окончание _____ 20__ г.

10.2. Адреса и расчетные счета сторон:

Исполнитель: аудиторская фирма «»

Адрес:

Счет №

Заказчик:

Адрес:

Счет №

Приложение

к Договору № _____

от «__» _____ 20__ г.

ПРОТОКОЛ согласования договорной цены на проведение аудиторской проверки

Мы, нижеподписавшиеся, от лица Заказчика

гр.

и от лица Исполнителя директор аудиторской фирмы « _____ »

гр. _____, удостоверяем, что сторонами достигнуто соглашение о договорной цене на проведение аудиторской проверки в сумме _____ (_____) руб. за 1 час услуг, предоставляемых одним аудитором.

Настоящий Протокол является основанием для проведения взаимных расчетов и платежей между Исполнителем и Заказчиком.

От Заказчика

От Исполнителя – директор аудиторской фирмы

_____ « _____ »

(_____) (_____)

М. П. М. П.

3.7. Оценка стоимости аудиторских услуг

Все имеющиеся в настоящее время в Российской Федерации формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг можно условно разделить на следующие группы:

- 1) аккордная оплата;
- 2) повременная оплата;
- 3) сдельная оплата;
- 4) оплата по результатам;
- 5) комбинированная оплата.

При **аккордной оплате** сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют эту сумму произвольно (процент актива баланса, процент оборота и т. п.), однако многие отечественные аудиторские фирмы на основе проведенной экспертизы оценивают ориентировочный аудиторский риск и трудоемкость работ. После этого аудиторская фирма определяет общую стоимость работы и заключает договор с клиентом. Недостатком такого подхода является невозможность:

- а) обосновать реальную трудоемкость работы;
- б) предусмотреть непредвиденные обстоятельства.

Повременная оплата наиболее распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. В этом случае при появлении непредвиденных обстоятельств увеличение трудоемкости, как правило, прямо пропорционально увеличивает стоимость работ. Повременная оплата базируется на оценке 1 часа (дня) работы аудитора.

Сдельная оплата применяется обычно при восстановлении бухгалтерского учета. Расчет производят исходя из определения стоимости одной операции (одной проводки), выполненной аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности.

При **оплате по результатам** аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленную услугу, а определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов (обычно устанавливается определенный процент от экономии).

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.