

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
КРАСНОЯРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Г.А. Юдина, М.Н. Черных

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ, ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ
И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Красноярск 2005

УДК 657.45
ББК 65.9(2)261.873
Ю 16

Рецензенты:

кафедра «Бухгалтерского учета и аудита» КрасГАСА (зав. кафедрой «Бухгалтерского учета и аудита» КрасГАСА, канд. экон. наук, доц. Н.М. Бутакова);

д-р экон. наук, проф. Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Красноярского торгово-экономического института С.С. Фирсенко

Юдина Г.А.

Ю 16 Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита: Учеб. пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 2005. – 112 с.

ISBN

Учебное пособие состоит из трех разделов, раскрывающих теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита. Информация приводится как в текстовой, так и табличной форме изложения, по окончании каждого раздела приводятся контрольные вопросы, тесты, список литературы. Представлены также ответы к тестам.

Предназначено для студентов высших учебных заведений, изучающих дисциплины «Основы аудита», «Аудит», и для слушателей программы подготовки к квалификационному экзамену на получение аттестата аудитора, а также для всех, кто интересуется вопросами аудита.

ISBN

© Г.А. Юдина,
М.Н. Черных,
2005
© Красноярский
Государственный

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА	
1.1 Сущность аудита	4
1.2 Виды аудита	6
1.3 Этапы развития аудита и его роль в условиях рыночной экономики	19
1.4 Проблемы развития аудита в РФ	25
Контрольные вопросы	30
Тесты	31
Список литературы	34
ТЕМА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА В РФ	
2.1 Нормативное регулирование аудита в РФ	36
2.2 Стандарты аудита и профессиональная этика	42
2.3 Права, обязанности, ответственность аудируемого лица, аудитора	51
Контрольные вопросы	55
Тесты	55
Список литературы	60
ТЕМА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА	
3.1 Существенность в аудите	63
3.2 Аудиторский риск	70
3.3 Выборка в аудите	78
Контрольные вопросы	88
Тесты	88
Список литературы	92
ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ	93
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	94
ПРИЛОЖЕНИЯ	97

Введение

Переход на международные стандарты учета и аудита определяет значимость развития аудита в России. В связи с принятием в августе 2001 г. Федерального закона «Об аудиторской деятельности» начался процесс утверждения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД), подготовленных в соответствии с международными стандартами аудита. Процесс реформирования нормативно-правовой базы и создания специальных механизмов в области аудита, обеспечивающих баланс корпоративных, личных и общегосударственных интересов, определяет необходимость рассмотрения теоретических, организационно-правовых и методических основ аудита.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с программой изучения дисциплин «Основы аудита», «Аудит» и включает темы, предусмотренные Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальностям 08009 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит», 080102 «Мировая экономика», 351000 «Антикризисное управление».

Учебное пособие состоит из трех разделов. По окончании каждого раздела приводятся контрольные вопросы, тесты, список литературы. В первом разделе раскрывается сущность аудита, виды. Описаны этапы развития аудита и его роль в условиях рыночной экономики. Рассматриваются проблемы развития аудита в России.

Второй раздел посвящен организационно-правовым основам аудита в России. В нем описаны нормативно-правовое регулирование аудита в РФ, стандарты аудита и профессиональная этика, а также раскрыты права, обязанности и ответственность аудируемого лица, аудитора, возникающие в ходе взаимоотношений.

В третьем разделе раскрыты методические основы аудита. В нем рассматриваются понятия существенности, аудиторского риска и выборки. Описаны подходы к определению существенности и риска в аудите. Приводятся практические примеры по расчету уровня существенности и аудиторской выборки. Рассмотрены факторы, влияющие на аудиторскую выборку.

Авторы выбрали форму подачи информации как текстовую, так и табличную, содержащуюся в нормативно-правовых актах об аудите, монографиях.

В учебном пособии сделана попытка раскрыть сложные вопросы, которые вызывают определенные затруднения у студентов при изучении основ аудита, а также у слушателей в процессе обучения на курсах по подготовке претендентов для сдачи квалификационного экзамена на получение аттестата по общему аудиту.

Учебное пособие может быть использовано для подготовки студентов высших учебных заведений по дисциплинам «Основы аудита», «Аудит».

Тема 1. Теоретические основы аудита

1.1. Сущность аудита

Рассмотреть сущность аудита, как правило, означает проанализировать понятие «аудит». В настоящее время понятие «аудит» представлено как в нормативных актах, так и в работах различных авторов.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» [5] содержится следующее определение: «Аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее - аудируемые лица)».

Предпринимательская деятельность предполагает осуществление аудиторской деятельности на договорной коммерческой основе. Независимость означает, что аудиторская организация, аудитор, которые будут проводить проверку, не имеют финансовой, имущественной, родственной или иной заинтересованности в результатах проверки, т.е. будут выражать объективное мнение о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ [5]. Под достоверностью финансовой отчетности понимается степень точности ее показателей, которая позволяет пользователю этой отчетности делать правильные выводы о финансовом, имущественном положении, результатах деятельности экономического субъекта и принимать на основе выводов обоснованные решения.

Определение аудита, содержащееся в «Положении об основных концепциях аудита», которое опубликовал в 1973 г. Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), включает в понятие аудита: «Аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям» [30].

В международных стандартах аудита понятие «аудит» рассматривается с точки зрения его цели. «Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными основными принципами подготовки финансовой отчетности» [48].

Анализируя изложенное можно дать «общее» определение: «Аудит является тем средством, с помощью которого одно лицо получает заверение со стороны другого относительно качества, положения или состояния какого-

либо предмета, который последнее подвергло обследованию. Необходимость такого аудита возникает вследствие того, что у первого лица имеются сомнения или неуверенность относительно качества, положения или состояния предмета, и оно не в состоянии лично устранить эти сомнения или неуверенность» [37].

Аудиторская деятельность позволяет снизить риск представления некачественной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации и тем самым снизить предпринимательский риск, в том числе и при принятии управленческих решений. Снижение вероятности использования недостоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности при принятии управленческих решений способствует развитию доверительных отношений, «поддержанию нормального функционирования коммерческой деятельности» [41]. Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может способствовать большему доверию к этой финансовой (бухгалтерской) отчетности со стороны заинтересованных пользователей. Группы пользователей финансовой отчетности и их основные интересы предоставлены в табл. 1.

Таблица 1

Пользователи финансовой отчетности и их основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете *

Пользователи информации	Основные интересы пользователей в информации, формирующейся в бухгалтерском учете
Инвесторы и их представители	О рискованности и о доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденд
Работники и их представители	О стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест
Займодавцы	Будут ли своевременно погашены представленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты
Поставщики и подрядчики	Будут ли выплачены в срок причитающиеся суммы
Покупатели и заказчики	О продолжении деятельности организации
Органы власти	Для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения
Общественность в целом	О роле и о вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном, федеральном уровнях

* Аннотировано по [22].

В составе перечисленных групп пользователей финансовой отчетности выделена такая группа, как общественность в целом. Исходя из этого в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», в правилах

(стандартах) аудиторской деятельности определены цель аудита, его основные функции с позиций того, что пользователями аудиторского заключения является не отдельно взятая группа, а общественность в целом.

В России использование аудиторского заключения как экспертного заключения по финансовой отчетности пока не получило должного применения пользователями информации, перечисленными в табл. 1.

В зарубежной практике пользователи финансовой отчетности, прежде чем использовать ее для принятия экономических решений, устанавливают: прилагается ли к ней аудиторское заключение, какой вид аудиторского заключения, т.е. какое профессиональное мнение, выражает аудитор о степени достоверности этой финансовой отчетности, пользуются ли авторитетом данный аудитор, аудиторская организация в профессиональной среде. Если же к финансовой отчетности конкретной организации не прилагается аудиторское заключение, то, как правило, этот факт существенно влияет на принятие решения о дальнейшем сотрудничестве с ней. Не случайно российские организации, которые выходят на международный рынок или претендуют на получение иностранных инвестиций, предоставляют потенциальным иностранным партнерам финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением, подтверждающим степень ее достоверности. Однако в таком случае аудитор, проверивший финансовую отчетность, как правило, должен быть признан на международном уровне.

1.2. Виды аудита

Содержание аудита, его сходство и различие с другими формами контроля рассматривается при изучении видов аудита.

В теории и практике аудита различают понятия: виды аудита, виды аудиторских услуг. Виды аудита представлены в табл. 2.

Таблица 2

Виды аудита по признакам

Признак	Вид аудита
1	2
По категориям аудиторов	1.1. Независимый аудитор 1.2. Государственный аудитор 1.3. Внутренний аудитор
По законодательству	2.1. Обязательный аудит 2.2. Инициативный аудит
По частоте проведения	3.1. Первоначальный аудит 3.2. Согласованный аудит
По цели	4.1. Финансовый аудит 4.2. Операционный аудит 4.3. Аудит на соответствие законодательству

	4.4. Работы по аттестации 4.5. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности 4.6. Налоговый аудит 4.7. Управленческий аудит и т.д.
По направленности	5.1. Общий аудит 5.2. Банковский аудит 5.3. Аудит страховых организаций 5.4. Аудит инвестиционных институтов внебюджетных фондов

В отечественной литературе встречается классификация аудита не по признаку «по категориям аудиторов», а по признаку «по отношению к организационной структуре». По отношению к организационной структуре различают: внешний и внутренний аудит. Внешний аудит, в широком смысле, - представляет деятельность по проверке финансово-хозяйственного функционирования аудируемого лица.

Внутренний аудит - организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов [46].

Практика показывает, что деление аудита на внешний и внутренний вызывает ряд проблем. Понятие внутреннего аудита определяется как вид предпринимательской деятельности. Но тогда можно ли в данном случае говорить о государственном аудите (например, об аудиторах Счетной палаты)?

Кроме того, возникает проблема при использовании признака независимости, понятие аудита, которое дано в параграфе 1.1, применено к внутреннему аудиту, т.е. насколько правомерно рассматривать внутренний аудит в составе видов аудита, если он не является независимым. В соответствии с действующим законодательством и практикой аудита, аудиторская организация помимо аудита может оказывать сопутствующие аудиту услуги. К сопутствующим аудиту услугам относятся, в том числе, услуги по контролю. Аудиторская организация может заключить договор с экономическим субъектом по осуществлению функций внутреннего аудита. Следовательно, при определенных условиях договора в отношении конкретной организации аудиторская фирма может являться внутренним аудитором. В связи с этим возникает необходимость рассмотреть сходство и различие внешнего и внутреннего аудита.

Сравнительная характеристика внешнего независимого аудита и внутреннего приведена в табл. 3.

Таблица 3

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита [50]

Факторы	Внешний	Внутренний
Регулирование	Государство	Орган управления, руководство
Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре управления
Цель	Формирование мнения о достоверности отчетности	Эффективность функционирования системы внутреннего контроля
Объем работ	Договор	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
Постановка задач	Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой	Определяется руководством исходя из потребностей управления
Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Выбираются самостоятельно
Вид деятельности	Предпринимательская	Исполнительская
Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из аудиторских стандартов	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
Квалификация	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед руководством за выполнение своих обязанностей
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Перед руководством

Оказание аудиторскими организациями сопутствующих аудиту услуг в форме выполнения частично либо полностью функций внутреннего аудита обусловило необходимость рассмотрения их по отдельному признаку. Однако к внешнему аудиту, согласно используемой терминологии в законодательстве, можно отнести и государственных auditors, т.е. auditors Счетной палаты. В соответствии со статьей 6 Федерального закона «О Счетной палате РФ» auditors Счетной палаты - должностные лица, возглавляющие определенные направления деятельности Счетной палаты, которые охватывают комплекс, группу или совокупность ряда доходных или расходных статей Федерального бюджета, объединенных единством назначения [8].

Сравнительная характеристика основных положений, характеризующих независимых auditors и auditors Счетной палаты, приведена в табл. 4.

Таблица 4

Сравнительная характеристика основных положений характеризующих независимых auditors и auditors Счетной палаты

Факторы	Независимые auditors	Auditors Счетной палаты
1	2	3
Регулирование	Государство: Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	Государство: Федеральный закон «О счетной палате РФ», ФЗ «О системе государственной службы РФ»
Статус	Независимость от тех, кого проверяют, в соответствии со ст. 12, Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», Кодекс этики auditors РФ	Независимость в соответствии со ст. 3, Федеральным законом «О Счетной палате РФ»
Цель	Формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ [5]	Не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь

		виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем [43]
Объем работ и постановка задач	Определяется по договору	Определяется Счетной палатой и Федеральным Собранием РФ, запросами Президента РФ, Правительством РФ, органами государственной власти субъектов РФ
Средства	Определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности	Определяются должностными инструкциями
Вид деятельности и	Предпринимательская деятельность	Экспертная деятельность в области государственного финансового контроля
Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из правил (стандартов) аудиторской деятельности	Выполнение конкретных заданий Счетной палаты, Федерального Собрания РФ и др. в соответствии с законодательством РФ
Квалификация	Регламентируется государством, ст. 15 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»	Регламентируется государством, ст. 6 Федерального закона «О Счетной палате»
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию Счетной палаты, в соответствии с законодательством РФ
Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством	Счетной палатой, Федеральным собранием РФ
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Отчет аудитора Счетной палаты

Если абстрагироваться от понятия независимого аудита, то более корректно рассматривать виды аудита не по отношению к организационной

структуре (внешний аудит, внутренний аудит), но и по категориям аудиторов. В зарубежной практике различают такие категории аудиторов: независимые аудиторы, государственные аудиторы, внутренние аудиторы [47]. Таким образом, к внешнему аудиту можно отнести независимых аудиторов, деятельность которых и будет рассматриваться в данной работе, а также государственных аудиторов.

Статьей 3 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определено, что аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, которые установлены уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора [5]. При рассмотрении понятия независимого аудитора необходимо обращать внимание, что в аудиторских организациях работают как аттестованные аудиторы, так и не аттестованные специалисты, принимающие участие в проведении аудита.

Следующий признак видов аудита согласно табл. 2, - по законодательству, который включает обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит - ежегодная обязательная проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя [5]. В соответствии с законом «Об аудиторской деятельности» определены критерии, по которым организации обязаны проводить аудит финансовой отчетности:

- По организационно-правовой форме экономического субъекта:
 - открытые акционерные общества.
 - По виду деятельности экономического субъекта:
 - кредитные организации;
 - бюро кредитных историй (с 01.06.2005 г.);
 - страховые организации и общества взаимного страхования;
 - товарные и фондовые биржи;
 - инвестиционные фонды;
 - государственные внебюджетные фонды;
 - фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц.
 - По финансовому критерию - организации или индивидуальные предприниматели, если выполняется любой финансовый критерий:
 - объем выручки от реализации за год выше **500 000 МРОТ**;
 - сумма активов баланса на конец года более **200 000 МРОТ**.
 - По форме собственности, основанные на праве хозяйственного ведения:
 - государственные унитарные предприятия;
 - муниципальные унитарные предприятия*;
если выполняется любой финансовый критерий:
 - объем выручки от реализации за год выше **500 000 МРОТ**;
 - сумма активов баланса на конец года более **200 000 МРОТ**
- (* для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены).

5. Другие организации или индивидуальные предприниматели, для которых предусмотрен обязательный аудит Федеральным законом.

При выполнении хотя бы одного критерия из перечисленных у экономического лица его руководство обязано провести аудит финансовой отчетности.

В соответствии с законодательством, начиная с финансовой отчетности за 2001 год, обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. Индивидуальный аудитор проводит проверки с целью выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности не имеет права.

В акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью независимого аудитора утверждает собрание акционеров (учредителей). В организациях, имеющих в уставном (складочном) капитале долю государственной собственности или собственности субъекта РФ не менее 25 %, а также в государственных унитарных предприятиях аудитора определяют по итогам открытого конкурса. Порядок его проведения утверждает Правительство РФ. Основные положения проведения конкурса по отбору аудиторской организации для осуществления обязательного ежегодного аудита предоставлены в прил. 1. Для организаций, имеющих сведения, составляющие государственную тайну, аудитор должен иметь соответствующий допуск к такой информации.

Инициативный аудит проводится по инициативе экономического субъекта. Соответствующими нормативными актами определены категории лиц, которые могут затребовать проведение проверки финансово-хозяйственной деятельности в любое время (прил. 2). Для акционерных обществ установлено, что инициировать проверку могут: собрание акционеров, совет директоров, ревизионная комиссия (ревизор) общества, а также акционеры, владеющие не менее 10 % голосующих акций. В обществах с ограниченной ответственностью любой участник может затребовать проведение аудита. Расходы на проведение такой проверки должен нести инициатор, за исключением случаев, когда собранием общества будет принято решение о включении таких затрат в расходы организации либо такая норма содержится в учредительных документах.

По частоте проведения различают первоначальный и согласованный аудит.

Первоначальный аудит проводится в том случае, если данная аудиторская организация проводит аудит финансовой отчетности у аудируемого лица впервые. В этом случае аудитору необходимо ознакомиться с деятельностью организации более подробно, для того, чтобы правильно понимать и интерпретировать финансово-хозяйственные операции. Если данная аудиторская организация уже ранее проводила аудит финансовой отчетности у конкретного экономического субъекта, то такой аудит называется согласованным аудитом.

В процессе развития аудита возникла необходимость выделять виды аудиторских работ. В зарубежной практике различают такие виды работ, как финансовый аудит, операционный аудит, на соответствие законодательству,

работы по аттестации. При аудите финансовой отчетности, в наиболее развитых странах, как правило, проводят финансовый, операционный аудит, на соответствие законодательству. В России, также выделяют виды аудиторских работ, которые отличаются от зарубежных. Это связано с тем, что возникновение и становление аудита в нашей стране имеет существенное отличие от таких же процессов в зарубежных странах. Классификация видов аудиторских работ предоставлена в табл. 5.

Таблица 5

Виды аудиторских работ

Вид аудиторской работы	Содержание
В зарубежной практике выделяют [30]	
Финансовый аудит	Проводится проверка финансовых средств, соблюдения принципов и требований ведения бухгалтерского учета
Операционный аудит	Проводится проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности
На соответствие законодательству	Проводится проверка соблюдения законодательства, правил, стандартов, которые оказывают влияние на результаты операции, показатели финансовой отчетности
Работы по аттестации (специальный аудит)	Проводится для составления официального заключения относительно надежности какой-либо информации представляемой другой стороне
В Российской практике выделяют [50]	
Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности	Проводится проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности для оценки степени ее достоверности
Аудит налоговый	Проводится проверка на соответствие налоговому законодательству
Аудит на соответствие требованиям	Проводится анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам
Ценовой	Проверка обоснованности установления цены на заказ.
Аудит хозяйственной деятельности	Представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимой для определенных целей
Специальный (экологический, операционный и др.)	Проверка конкретных аспектов деятельности аудируемого лица, соблюдения определенных процедур, норм и правил
Управленческий (производственный) аудит	Проводится проверка организации и управления предприятием, а также использования всех видов ресурсов

Рассмотрим цель и задачи некоторых видов работ, представленных в табл. 5.

Первый блок составляют виды работ, которые выделяются в зарубежной практике. Необходимость рассмотрения зарубежного опыта вызвана тем, что аудиторская деятельность в наиболее развитых странах

существует более ста лет, и его следует использовать для развития аудита в России.

Финансовый аудит. Цель - формирование мнения об использовании финансовых средств, соблюдения принципов и требований ведения бухгалтерского учета. Задачи финансового аудита - сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств, для проверки использования финансовых средств, соблюдения принципов и требований ведения бухгалтерского учета.

При финансовом аудите проверка проводится по формальным признакам.

Операционный аудит. Цель - оценка производительности, эффективности процедур и методов функционирования хозяйственной системы. Задачи операционного аудита – сбор надежных и достаточных аудиторских доказательств, для оценки применяемых процедур и методов в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Операционный аудит представляет проверку реального положения дел, например, соответствие расходов доходам, а также соответствие совершенных операций деятельности организации, которая определена его учредительными документами.

На соответствие законодательству. Цель - формирование мнения о соответствии деятельности аудируемого лица, совершенных операций, требованиям действующих нормативных актов. Задачи аудита на соответствие законодательству - сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств о соблюдении требований законодательства в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономическим субъектом.

При проведении работ на соответствие законодательству аудитор необходимо определить, какие действующие нормативные акты регулируют деятельность проверяемого экономического субъекта, следовательно, несоблюдение их положений влияет на представление показателей в финансовой отчетности. Различают законодательство, регулирующее деятельность организации: гражданское законодательство, финансовое законодательство, трудовое законодательство, налоговое законодательство, таможенное законодательство, валютное законодательство и т.д.

Работы по аттестации. Цель - формирование мнения о достоверности информации, предоставленной для аттестации и ее соответствии действующим нормативным актам. Задачи работ по аттестации - сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств, для формирования объективного мнения о степени достоверности аттестуемой информации.

Работы по аттестации представляют проверку не всей финансовой отчетности с целью выражения мнения о степени ее достоверности, а проверку какого-то отдельного вопроса, какой-то узкой темы с целью выдачи экспертного заключения для пользователей по данному вопросу, теме. Например, подтверждение достоверности остатков дебиторской и

кредиторской задолженности числящихся на определенную дату в бухгалтерском учете.

Далее рассмотрим некоторые виды работ, выделяемые в российской практике.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Цель – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Задачи аудита – сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для проверки во всех существенных аспектах достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В зарубежной практике аудит финансовой отчетности как отдельный вид работ не выделяют. В российской практике определение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности как вид работ связан с тем, что ранее, до конца 80-х годов XX века, в нашей стране аудиторская деятельность отсутствовала. Чтобы привлечь внимание общественности на развитие новой предпринимательской деятельности, возникла необходимость рассматривать аудит финансовой отчетности отдельно.

Аудит налоговый. Цель – установление достоверности налоговых деклараций, соблюдения требований налогового законодательства РФ. Задачи налогового аудита – сбор аудиторских доказательств для проверки соблюдения налогового законодательства экономическим субъектом в системе бухгалтерского и налогового учета, достоверности налоговых деклараций.

В российской практике налоговый аудит пользовался большим спросом. Данный факт был вызван тем, что до вступления в силу с 1999 г. Налогового кодекса РФ за нарушение налогового законодательства были предусмотрены достаточно жесткие штрафные санкции. Статьей 13 закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» [7] было определено, что налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных законом случаях несет ответственность в виде:

а) взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении - соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора мог быть взыскан в Федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

б) штрафа за каждое из следующих нарушений:

за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, - в размере 10 % доначисленных сумм налога;

за непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога, - в размере 10 %, причитающихся к уплате по очередному сроку сумм налога;

в) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,3 % неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени не освобождало налогоплательщика от других видов ответственности;

г) других санкций, предусмотренных законодательными актами.

Однако если налогоплательщик до проверки налоговых органов самостоятельно обнаруживал нарушения налогового законодательства, вносил исправления в учет и в финансовую, налоговую отчетности, то к нему перечисленные санкции не применялись, за исключением сумм пени. В таких условиях налогоплательщики старались до налоговой проверки провести налоговый аудит с целью выявления фактов нарушения налогового законодательства и снижения вероятности применения налоговых санкций.

В настоящее время статья 120 Налогового кодекса РФ [2] содержит ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, в частности:

- если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.;
- те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб.;
- те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Ответственность за нарушение требований налогового законодательства в форме штрафных санкций в настоящее время относительно ранее действующих положений существенно изменилась. Ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения предусмотрена НК РФ, может способствовать привлечению аудиторов не на разовые работы по налоговому аудиту, а для постановки ведения учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

Аудит на соответствие требованиям. По своему содержанию данный вид работ аналогичен зарубежному – на соответствие законодательству.

Управленческий (производственный) аудит. Цель - формирование мнения о целесообразности использования всех видов ресурсов, функционирования управленческих систем (организационной, административной). Задачи управленческого (производственного) аудита – сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих эффективность, производительность, рациональность использования ресурсов.

Необходимость в проведении управленческого (производственного) аудита в российской практике возникает чаще всего по причине смены собственника, смены руководства для определения потенциальных возможностей развития организации.

По своему содержанию управленческий (производственный) аудит соответствует операционному аудиту, выделяемому в зарубежной практике.

По направленности аудиторской деятельности в России выделяют четыре вида аудита. Для проведения банковского аудита, аудита страховых организаций, аудита инвестиционных институтов, внебюджетных фондов, общего аудита необходимо иметь в аудиторской организации соответствующие типы аттестатов. До настоящего времени в России сохраняется требование отдельной аттестации по указанным направлениям аудита.

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

Виды сопутствующих аудиту услуг определены: Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ПСАД).

В соответствии с п. 6, ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [5] под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- 5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес - планов;

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

11) обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 18.03.1999 г., протокол №2 [27] предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями, помимо проведения аудиторских проверок представляет оказание сопутствующих аудиту услуг. Классификация аудиторских услуг в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» представлена в табл. 6.

Таблица 6

Классификация сопутствующих услуг,
оказываемых аудиторскими организациями (аудиторами)

№	Признак	Вид услуги
1	По совместимости с аудитом финансовой отчетности	1.1. Услуги совместимые с аудитом финансовой отчетности 1.2. Услуги не совместимые с аудитом финансовой отчетности
2	По характеру услуги	2.1. Услуги действия 2.2. Услуги контроля 2.3. Информационные услуги

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, относят услуги по: *постановке* бухгалтерского учета; *контролю* ведения учета и составлению отчетности; *контролю* начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; *анализу* хозяйственной и финансовой деятельности; *оценке* экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; *представлению* интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; *проведению* семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов и, в частности, аудиторских организаций; *научной* разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.; *компьютеризации* бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа

хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; *консультационным* услугам по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; *информационному* обслуживанию; *экспертному* обслуживанию; *подбору* и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта; другие услуги.

К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, относят услуги по: *ведению* бухгалтерского учета; *восстановлению* бухгалтерского учета; *составлению* налоговых деклараций; *составлению* бухгалтерской отчетности. Следует обратить внимание, что в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» составление налоговых деклараций в перечне несовместимых услуг отсутствует.

К услугам действия относят услуги по созданию документов, ранее не созданных экономическим субъектом, в соответствии с договором.

К услугам контроля относят услуги по проверке документов на предмет их соответствия определенным критериям в соответствии с договором (контроль ведения учета).

К информационным услугам относятся: консультационные услуги; проведение обучения, семинаров; информационное обслуживание и т.д.

Если услуги, оказываемые аудиторской организацией, по нормативным актам РФ подлежат лицензированию, то она должна иметь соответствующие лицензии для осуществления законной деятельности.

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

1.3. Этапы развития аудита и его роль в условиях рыночной экономики

Рассмотрение истории развития аудита способствует пониманию, какие стадии эволюции он прошел, оценить, на каком уровне развития находится аудиторская деятельность в целом в России, а также в конкретной аудиторской организации.

В теории аудита сложились два подхода к систематизации этапов развития аудита: 1) этапы аудита рассматривают как этапы развития государственного контроля; 2) этапы аудита как этапы развития аудиторских процедур.

Первый подход представляет собой рассмотрение аудита как элемента публичного хозяйства, который в итоге проявляется в форме государственного контроля, и его история начинается за несколько веков до нашей эры. Сторонниками такой идеи являются Н.Т. Лабунцев [42], Я.В. Соколов [44], С.М. Бычкова [34]. По нашему мнению, в данном подходе смешаны понятия «контроль», «независимый аудит», «государственный аудит».

Контроль - деятельность по установлению достоверности информации определения причин ее искажения путем сопоставления информации об одном и том же событии или факте, поступившем из различных независимых друг от друга источников. Контроль является одной из функций управления. Так как любое государство (публичное хозяйство) требует наличия управления, следовательно, и осуществления контроля, то это условие реализуется в форме государственного контроля. Этапы развития публичного хозяйства и основная характеристика соответствующего ему контроля представлены в табл. 7.

Таблица 7

Этапы развития публичного хозяйства и характеристика соответствующего ему контроля *

Название этапа	Кто заинтересован в контроле	Характеристика контроля
1. Ранняя монархия	Монарх как единоличный собственник, владеющий обширным хозяйством	Отсутствие публичности, контроль использования собственности, последующий контроль
2. Сословно-представительная монархия	Монарх, сословия (зажиточные слои населения), которые дают согласие на право взимать налоги	Появляется публичность, сословия желают осуществлять контроль над сборами, расходами наряду с контролем, проводимым монархом

3. Абсолютная монархия	Монарх, которому принадлежит неограниченная власть в управлении государством и в том числе в осуществлении контроля	Отсутствие публичности, хозяйственный, последующий контроль, репрессии по результатам его осуществления
4. Конституционное государство	Монарх и сословия, так как возрастают размеры публичного хозяйства. Политическая роль бюджетного законодательства	Публичность контроля, проверка соблюдения принципов законности, целесообразности. Финансовый, текущий, последующий контроль. Особое внимание уделяется предварительному контролю.

* Аннотировано по [33].

На первом этапе развития государственного контроля лица, которые заслушивали отчеты, назывались аудиторами (т.е. слушающий). На остальных этапах лица, на которых было возложено осуществление контрольных функций, в разное время и в разных странах назывались по-разному, в том числе - аудиторами. В данном контексте аудит рассматривается как элемент структуры управления публичным хозяйством, как государственный контроль и не может рассматриваться как независимый аудит.

Другой подход развития аудита представляет рассмотрение непосредственно независимого аудита как эволюции аудиторских процедур. Сторонниками этого подхода являются А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [50], В.И. Подольский [31], Р. Додж [39]. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика предоставлены в табл. 8.

Таблица 8

Этапы развития аудиторских процедур и их характеристика *

Наименование этапа	Краткая характеристика
1. Подтверждающий аудит	Ориентирован на изучение первичных документов, учетных регистров, финансовой отчетности
2. Системно-ориентированный аудит	Основан на изучении систем, которые контролируют операции (т.е. систему внутреннего контроля)
3. Аудит, базирующийся на риске	Рассматривается бизнес клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т.д.

* Аннотировано по [39].

В подтверждающем аудите проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей

представленных в финансовом (бухгалтерском) учете с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении такого рода аудиторских процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и общается только с бухгалтерским персоналом.

Системно-ориентированный аудит дал возможность наблюдать системы, которые контролируют операции. Доказано, если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, так как аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований законодательства [39]. Недостаток данного подхода в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала проверяемого экономического субъекта. Однако таким образом не проверяются действия руководства (администрации). Аудиторские процедуры в данном случае сориентированы на то, чтобы выявить - обманывает ли персонал руководство, а не руководство - инвесторов [39].

При аудите, базирующемся на риске, аудиторы рассматривают лиц, контролирующих систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния факторов: контрольная среда; потенциальное давление на управленцев в целях манипулирования доходами; аффилированные лица; позиция клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует [39].

Первые независимые аудиторы, которые подтверждали финансовую отчетность, появились в начале девятнадцатого века, в городе Эдинбурге, Шотландии. В 1844 г. в Великобритании было законодательно закреплено, что акционерные компании обязаны приглашать не реже одного раза в год специалиста-профессионала для проверки бухгалтерских счетов и представления отчета перед акционерами.

В качестве причин возникновения аудита как предпринимательской деятельности по независимой проверке финансовой отчетности с целью выражения мнения о степени ее достоверности выделяются: 1) разделение интересов между администрацией (т.е. кто непосредственно занимается управлением предприятия) и собственником (т.е. кто вкладывает средства в деятельность организации); 2) недоверие собственников вследствие частого банкротства предприятий, обмана со стороны администрации. Как следствие, желание собственников получить уверенность в том, что их не обманывают и финансовая отчетность отражает действительное положение дел. Финансовая отчетность стала использоваться как отчет администрации о проделанной работе перед собственником по итогам года. Кроме этого, она предоставлялась покупателям, заказчикам, кредиторам, иным заинтересованным лицам в подтверждение стабильности, надежности, платежеспособности организации. Другие пользователи финансовой отчетности также желали иметь экспертное подтверждение, что информация в финансовой отчетности достоверна. В связи, с этим потребность в услугах

аудитора, со стороны пользователей финансовой отчетности, возникла по следующим обстоятельствам [50]:

- возможность предоставления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ею (т.е. администрацией) и пользователями этой информации;
- зависимость последствий принятых решений (они могут быть весьма значительны) от качества используемой информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

На этапе становления аудита к аудиторам предъявлялись такие требования, как безупречная репутация и независимость, в дальнейшем - высокая квалификация и другие фундаментальные (основополагающие) принципы аудита. В итоге в среде бухгалтеров образовалось две группы профессионалов: 1) те, кто вел бухгалтерский учет и формировал финансовую отчетность; 2) те, кто проводил ее экспертизу, результатом чего явилось аудиторское заключение, в котором выражалось профессиональное мнение о степени достоверности финансовой отчетности.

Необходимость наличия независимого аудита, как предпринимательской деятельности с целью выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности, возможна только на этапе развития государства, соответствующего конституционному строю (табл. 7). Данный этап характеризуется наличием: законодательной и исполнительной власти; государственной и частной (которая является преобладающей) собственности; для опосредованной реализации контрольных функций, обеспечивающих формирование доходной части бюджета и его целевого использования. Доходная часть государственного бюджета формируется в большей части за счет налоговых поступлений от юридических и физических лиц. Частные коммерческие организации являются основными налогоплательщиками, и оттого насколько стабильно, эффективно они будут работать, будет зависеть стабильность поступлений в бюджет и, как следствие, - стабильность развития государства. Однако контроль со стороны государства в отношении частного сектора осуществляется в ограниченном объеме и в большей части по формальному признаку (формальный контроль), т.е. проверяется соблюдение налогового законодательства. Вопросы, касающиеся реального положения дел (реальный контроль), т.е. насколько хорошо работает экономический субъект, соблюдаются ли требования законодательства, регулирующие его деятельность, способен ли он продолжать свою деятельность в будущем, соблюдаются ли принципы и требования ведения бухгалтерского учета, в том

числе требование приоритета содержания перед формой [19], находятся вне компетенции государственных проверяющих, в отношении частных организаций (табл. 9). Однако от рассмотрения этих направлений зависят размер и своевременность платежей в бюджет. Проверку данных вопросов во всех существенных аспектах осуществляют независимые аудиторы при аудите финансовой отчетности.

Таблица 9.

Органы, осуществляющие контрольные функции в России, и вид контроля, осуществляемый ими в отношении экономических субъектов

Органы, осуществляющие контрольные функции	Форма контроля	
	в государственном секторе	в частном секторе
Законодательная власть		
Счетная палата РФ	Формальный, реальный контроль	В случаях установленных законодательством*
Исполнительная власть		
Минфин РФ, в том числе:		
- МНС РФ	Формальный контроль	Формальный контроль
- КРУ	Реальный контроль	В случаях, установленных законодательством*
- Федеральное казначейство	Формальный контроль	В случаях, установленных законодательством*
Независимые аудиторы	Формальный, реальный контроль	Формальный, реальный контроль

* Органы государственного контроля могут осуществлять проверки субъектов частного сектора при наличии доли государственной собственности в уставном (складочном) капитале, при выделении средств из государственного бюджета для определенных целей (например, для выполнения государственного заказа).

При ограничении вопросов внешнего контроля в отношении частного сектора государство оставляет за собой право определять категории экономических субъектов, подлежащих обязательному ежегодному аудиту финансовой отчетности. К ним, как правило, относятся организации, акции которых свободно обращаются на рынке ценных бумаг (открытые акционерные общества). Эти организации осуществляют наиболее рискованные виды деятельности, от надежности работы которых зависит социальная стабильность в обществе (кредитные учреждения, страховые

организации и т.д.), а также крупные предприятия (какие организации являются крупными, как правило, определяется по финансовому критерию).

Аудит является такой формой контроля, который обеспечивает проверку степени достоверности информации, представленной в финансовой отчетности, соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям законодательства, что позволяет оптимизировать расходы на государственные проверки в отношении организаций с частным капиталом и в то же время опосредованно контролировать их экономическую деятельность. В итоге стабильность развития частного сектора является одним из факторов обеспечения «сильного» государства. Следовательно, на макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры.

Роль аудита (аудитора) заключается в снижении некачественной информации, используемой для управленческих целей, что способствует развитию доверительных отношений между различными субъектами в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Однако роль аудитора зависит от теории аудита, выбираемой заинтересованными лицами во время работы. Таких теорий шесть [35]:

- 1) полицейская теория (или теория «сторожевого пса») - сводит роль аудитора к проверке фактического существования событий, имевших место в прошлом, и к установлению их точности;
- 2) теория «подтверждения кредитоспособности» - ограничивает роль аудитора установлением платежеспособности предприятия, используя в основном данные финансовой отчетности;
- 3) теория модератора - утверждает, что аудитор выступает в качестве посредника между различными сторонами, участвующими в хозяйственном процессе и предъявляющими определенные и часто противоречивые требования;
- 4) квазикритическая теория - мнение аудитора зависят от множества возникающих обстоятельств;
- 5) теория агентов - акционеры, выступая в качестве собственников, назначают директоров для управления компанией - «агентов». Чтобы упрочить свои позиции и не позволить снизить заработную плату, директора должны представлять акционерам финансовые отчеты о своей деятельности. Аудит в этом случае рассматривается как доказательство добропорядочной или недобропорядочной деятельности директоров;
- 6) теория о роли аудитора как инструмента социального контроля за ведением бухгалтерского учета. Клиентом аудитора выступают не собственники и тем более не администраторы (директора), а общество в целом: не то важно, что думают лица, купившие акции, а то, что могут подумывать потенциальные покупатели.

В российском законодательстве, а также в правилах (стандартах) аудиторской деятельности закреплена роль аудита, соответствующая последней шестой теории – как элемента социального контроля за ведением бухгалтерского учета. Однако в России в отличие от развитых зарубежных

стран аудит как предпринимательская деятельность возник не столько по причине разделения интересов между собственником и администрацией, а по причине требований иностранных партнеров предоставлять финансовую отчетность организаций вместе с аудиторским заключением. Данный факт, а также другие особенности развития аудита в России обусловили ряд проблем, которые будут рассмотрены далее.

1.4. Проблемы развития аудита в России

Доверие со стороны пользователей к финансовой отчетности, подтвержденной аудиторским заключением, возможно при наличии законодательства регулирующего аудиторскую деятельность, профессиональных и этических норм, а также организаций, осуществляющих контроль за профессиональной деятельностью аудиторов, аудиторских организаций.

Аудиторская деятельность регулируется в следующих направлениях: аттестация и лицензирование; стандартизация аудита; определение профессиональных и этических норм.

Контроль за соблюдением норм законодательства, стандартов аудита и профессиональной этики может осуществляться как уполномоченным государственным органом, так и профессиональными аудиторскими объединениями. В международной практике сложились различные подходы к регулированию аудиторской деятельности: от жестко централизованной со стороны государства системы во Франции, где Корпорация экспертов-бухгалтеров (действующая с 1945 г.) находится под патронажем Министерства финансов, а Объединение комиссаров по счетам (действующее с 1968 г.) - Министерства юстиции и судебных органов, до системы саморегулирования посредством профессиональных общественных аудиторских объединений в англоязычных странах (США, Великобритании). В первом случае пользователем результатов аудита, представленных вместе с финансовой отчетностью, является государство, во втором - инвесторы, собственники [38]. В России проблема выбора варианта регулирования аудиторской деятельности не решена даже с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Здесь, на наш взгляд, следует учитывать такие факторы: уровень экономического развития страны; отношение к аудиту со стороны экономических субъектов; профессионализм аудиторов, степень развития технологии аудиторских услуг в РФ.

В истории новейшей России аудит, как вид деятельности, начал развиваться с конца 80-х годов, когда стал открыт доступ иностранным инвесторам в отечественную экономику. В декабре 1993 г. был издан указ Президента РФ от 22.12.1993 г. №2263, утверждающий «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации». В нем были раскрыты вопросы осуществления контроля за аудиторской деятельностью, ответственности за несоблюдение законодательства в области аудита, а также аттестации и лицензирования. Осуществление контрольных функций по

перепроверке качества аудита было возложено на Центральную аттестационно-лицензионную аудиторскую комиссию (далее - ЦАЛАК) Минфина РФ в области общего, страхового аудита и аудита инвестиционных фондов и ЦАЛАК Центрального Банка РФ в области банковского аудита. С ростом количества субъектов аудита начали создаваться аудиторские ассоциации, объединяющие аттестованных аудиторов и аудиторские организации на добровольной основе. Эти ассоциации наряду с иными функциями должны были осуществлять контрольные функции в отношении своих членом по соблюдению ими законодательства и профессиональных норм. Однако высокая плата членских взносов, отсутствие реальной работы объединений на должном уровне в профессиональной области (оперативное информирование по вопросам изменения законодательства, привлечение к обсуждению проектов нормативных актов по аудиту и др.) привели к дискредитации идеи создания профессиональных объединений. Фактически к 2000 г. сложилась ситуация бесконтрольной профессиональной деятельности в области аудита как со стороны государства, так и со стороны профессиональных объединений аудиторов. Это не могло не отразиться на качестве аудиторских услуг: привело к созданию фирм-«однодневок», торгующих аудиторскими заключениями; снижению квалификации аудиторов и требований к представителям этой профессии. Не случайно в 2000 г. в законодательство был внесен ряд изменений по устранению негативных фактов в области аудита. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 27.10.1999 г. №69Н «Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами...» [20] начиная с 1999 г. аудиторские организации, индивидуальные аудиторы должны были направлять отчет об основных результатах деятельности, что дало возможность формировать базу данных для осуществления текущего, а также последующего контроля качества работы в области аудита. С 2000 г. Департамент по финансовому контролю и аудиту Минфина РФ поручает проведение проверок деятельности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, контрольно-ревизионному управлению (далее КРУ) Минфина РФ в субъектах Федерации. Процесс ужесточения государственного контроля за аудиторской деятельностью требовал скорейшего принятия закона в области аудита.

Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. №119-ФЗ вызвало большой резонанс в обществе. В законе определена роль уполномоченного федерального органа исполнительной власти (в лице Минфина РФ), Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном органе, аккредитованных профессиональных объединений. Из содержания закона следует, что Минфин РФ должен осуществлять как формальный, так и реальный контроль. Формальный контроль качества включает проверку документов для получения аттестата аудитора, лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а также их выдачу, ведение реестров аудиторов, аудиторских организаций. Реальный контроль представляет собой проверку качества работы аудиторов (аудиторской

организации), соблюдения ими в процессе профессиональной деятельности требований законодательства, правил (стандартов) аудиторской деятельности. Разработка аудиторских стандартов, рассмотрение предложений профессиональных участников рынка аудиторской деятельности переданы Совету по аудиторской деятельности при уполномоченном органе. Большая роль в осуществлении контроля за качеством аудита и соблюдением профессиональной этики отводится саморегулирующим аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям, хотя в реализации этих функций возникают некоторые проблемы.

1. Членство аудиторов (аудиторских организаций) в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях не является обязательным согласно законодательству, что существенно сужает область контроля.

2. В практике делового оборота в России не принято отдавать предпочтение аудиторам (аудиторским организациям), являющимися членами аккредитованных профессиональных объединений (ассоциаций).

3. Отсутствие для всех членов аккредитованных профессиональных аудиторских объединений (ассоциаций) законодательно установленных гарантий возможности находиться в одинаковых условиях подконтрольности.

4. Отсутствие у большинства профессиональных аудиторских объединений системы внутренних стандартов, которые не только являлись бы методической базой для формирования внутрифирменных аудиторских стандартов, но и служили бы критериями при осуществлении контроля качества аудита. Внутренние стандарты разрабатываются на основе национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности и не должны им противоречить, содержать требования не ниже требований национальных стандартов [5]. Как правило, стандарты включают методические указания по проведению аудита отдельных сегментов хозяйственной деятельности, инструкций, разработочные таблицы, вопросники для проведения тестов отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, сальдо счетов, тестов средств контроля по организации и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, бланки рабочих документов и т.д. Разработка внутренних стандартов аудиторской деятельности в профессиональном объединении процесс трудоемкий, требующий дальнейшего обсуждения, утверждения, а также контроля за их использованием в отношении своих членов.

5. Отсутствие на законодательном уровне ответственности за несоблюдение норм профессиональной этики аудиторов. По-нашему мнению, контроль и принятие мер к лицам, нарушившим нормы профессиональной этики полностью должно осуществлять аккредитованное профессиональное аудиторское объединение. При этом меры воздействия к нарушителям должны быть достаточно ощутимыми: например, исключение из членов аккредитованного профессионального объединения и ходатайство перед

уполномоченным федеральным органом об аннулировании лицензии на право аудиторской деятельности, аттестата у аудитора.

6. Осуществление контроля посредством анализа внутрифирменных правил (стандартов) аудиторской деятельности и рабочих документов аудитора (аудиторской организации) открывает доступ, с одной стороны, к конфиденциальной информации аудируемого экономического субъекта, что недопустимо согласно ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [5], а с другой стороны, к коммерческим «ноу-хау» аудиторской организации в отношении методов и процедур проверки, способов построения выборки, оценки аудиторского риска, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и т. д. Осуществление контроля со стороны аккредитованного профессионального аудиторского объединения действительно может приносить реальную пользу как объединению так и аудиторской деятельности в целом, если все новейшие достижения, разработки будут обсуждаться, использоваться профессиональным объединением. Аудиторская организация в настоящее время заинтересована получить внутренние стандарты, принятые и утвержденные в профессиональном объединении для использования их в качестве внутрифирменных, если внутрифирменные еще не приняты в полном объеме. Однако если аудиторская организация предоставит свои внутрифирменные аудиторские стандарты в профессиональное объединение для разработки внутренних, то она будет претендовать на определенные льготы (преимущества) по отношению к другим членам объединения. Это возможно только на этапе становления профессиональных объединений.

В целом идея передачи широких полномочий с области регулирования аудиторской деятельности саморегулирующим аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» представляет собой оптимальный вариант для государства, так как финансирование проверок качества аудита будет осуществляться не из бюджета, а за счет средств некоммерческого объединения. Однако необходимо учитывать, что такой вариант дает положительный результат при наличии сложившейся отлаженной работы аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и преодолении указанных выше проблем. В связи с этим в настоящее время более предпочтительным представляется вариант осуществления со стороны Минфина РФ формального и реального контроля с дальнейшей постепенной передачей контрольных функций аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям, зарекомендовавшим себя с положительной стороны. Необходимо также усилить контроль за теми аудиторами (аудиторскими организациями), которые не состоят ни в каких профессиональных объединениях.

Определяя роль государственных и профессиональных органов в осуществлении контроля за качеством аудита, мы, по сути, выделили контроль в качестве фактора, влияющего на повышение качества аудиторских услуг.

Другим фактором, несомненно, является стандартизация аудита. Аудиторские стандарты устанавливают минимальный уровень требований, качества, которых ожидают от аудиторов клиент и общественность. В России стандарты аудита называются правилами (стандартами) аудиторской деятельности и относятся к уровню национальных стандартов. Особенности применения национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности в РФ заключается в следующем: 1) в настоящее время Правительством РФ от 23.09.2002 г. №696 в ред. от 04.07.2003 г. утверждены шестнадцать федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [13]; в части, не противоречащей федеральным, действуют правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ [26], однако их статус не определен законодательством; 2) национальные правила (стандарты) аудиторской деятельности в России подготовлены на основе международных стандартов аудита.

Международные стандарты разработаны с учетом накопленного опыта развития аудита, практика которого имеет большую историю, а также новейших достижений в области аудита.

В национальных правилах (стандартах) аудиторской деятельности представлены положения к осуществлению аудиторских процедур с позиций системно-ориентированного аудита и аудита, базирующегося на риске, что реализовать в России на современном этапе сложно в силу объективных причин. Это связано с тем, что в настоящих условиях сложно обеспечить независимость аудитора от исполнительного органа аудируемого субъекта в силу того, что он является заказчиком аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Вместе с тем независимость аудита - его определяющий принцип. Частично эта проблема решается в отношении открытых акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, где аудитор общества назначается общим собранием акционеров (учредителей). По-нашему мнению, собственники должны участвовать не только в выборе аудитора, но и в определении технического задания для аудитора и стоимости этих услуг. Таким образом, заказчиком аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности должен выступать собственник, а не руководитель экономического субъекта.

Контрольные вопросы

1. Раскройте сущность аудита, его экономическую обусловленность.
2. Охарактеризуйте виды аудита по различным признакам.
3. Дайте характеристику видам аудиторских работ.
4. Раскройте особенности организации независимого и внутреннего аудита.
5. Раскройте особенности организации независимого аудита и государственного контроля.
6. Укажите по категориям, какие экономические субъекты подлежат обязательному аудиту.

7. Укажите, кто может заказать проведение инициативного аудита в акционерном обществе, в обществе с ограниченной ответственностью.
8. Перечислите услуги, сопутствующие аудиту, и раскройте их классификацию.
9. Охарактеризуйте этапы развития аудита и его роль аудита как элемента рыночной инфраструктуры.
10. Раскройте место аудита в структуре государственного управления в системе организационно-правовой формы экономического субъекта.
11. Сформулируйте основные проблемы развития аудита в России, аргументируйте свои выводы.

Тесты

1. Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта:

- 1) должна быть абсолютной;
- 2) не может быть абсолютной;
- 3) зависит от квалификации аудитора.

2. Пользователи бухгалтерской отчетности должны трактовать мнение аудитора:

- 1) как подтверждение достоверности финансовой отчетности во всех существенных аспектах;
- 2) как полное отсутствие ошибок в финансовой отчетности;
- 3) как полную гарантию будущей жизнеспособности аудируемого лица.

3. За подготовку, составление, представление финансовой отчетности в соответствии с нормативными актами РФ несет ответственность:

- 1) руководитель аудиторской организации;
- 2) руководитель аудируемого лица (т. е. проверяемого экономического субъекта);
- 3) аудитор, проводивший проверку и подтверждение финансовой отчетности аудируемого лица.

4. Аудиторская деятельность, аудит - это:

- 1) форма контроля, осуществляемая государственной исполнительной властью;
- 2) форма контроля, осуществляемая президентской властью;
- 3) предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности.

5. Первоначальный аудит - аудиторская организация проверяет финансовую отчетность аудируемого лица:

- 1) по долгосрочному договору;
- 2) в данный финансовый год впервые;
- 3) впервые, ранее аудит финансовой отчетности этого экономического субъекта не проводился.

6. Виды аудиторских услуг, не совместимые с аудитом финансовой отчетности:

- 1) ведение бухгалтерского учета, восстановление бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности;
- 2) маркетинговые услуги;
- 3) управленческие консультации.

7. Основная цель аудита финансовой отчетности:

- 1) выдача экономическому субъекту аудиторского заключения, подтверждающего достоверность показателей его годовой финансовой отчетности;
- 2) выявление нарушений и злоупотреблений в ведении бухгалтерского учета и при составлении финансовой отчетности;
- 3) выражение мнения о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

8. Инициативная аудиторская проверка проводится:

- 1) по инициативе государственных контролирующих органов;
- 2) по решению совета директоров экономического субъекта;
- 3) по инициативе аудитора или аудиторской организации.

9. Обязательный аудит - это аудиторская проверка:

- 1) по решению собрания учредителей общества;
- 2) по решению руководства экономического субъекта;
- 3) предусмотренная федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ.

10. Затребовать проведение аудиторской проверки в акционерном обществе в любое время может:

- 1) руководитель акционерного общества;
- 2) главный бухгалтер акционерного общества;
- 3) акционер, владеющий не менее 10 % голосующих акций.

11. Проведение проверки по итогам года в акционерном обществе может затребовать:

- 1) собрание акционеров;
- 2) руководитель акционерного общества;
- 3) главный бухгалтер акционерного общества.

12. Определите, какое положение верно устанавливает задачи, стоящие перед аудитором:

- 1) обнаружить и предотвратить ошибку;
- 2) оказать помощь руководству аудируемого лица в подготовке финансовой отчетности;
- 3) проверить финансовую отчетность и выразить профессиональное мнение о степени ее достоверности.

13. Функции внутреннего аудита могут выполнять:

- 1) инспектора налоговых органов;
- 2) специальные службы, состоящие в штате экономического субъекта;
- 3) внешние аудиторы при проведении аудита финансовой отчетности.

14. Члены ревизионной комиссии (ревизор) акционерного общества:

- 1) могут являться членами совета директоров общества;
- 2) не могут являться членами совета директоров общества, занимать иные должности в органах управления общества;
- 3) могут занимать должности в органах управления общества.

15. При выборе ревизионной комиссии (ревизора) акционерного общества:

- 1) не могут участвовать при голосовании акции, принадлежащие членам совета директоров общества или лицам, занимающим должности в органах управления обществом;
- 2) могут участвовать при голосовании акции, принадлежащие членам совета директоров;
- 3) могут участвовать акции, принадлежащие лицам, занимающим должности в органах управления обществом.

16. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются:

- 1) руководством и (или) собственником экономического субъекта;
- 2) Министерством финансов РФ;
- 3) налоговой инспекцией.

17. Могут ли привлекаться для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы:

- 1) по согласованию с Минфином РФ;
- 2) нет;
- 3) да.

18. Обязательному аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности по финансовому критерию подлежат следующие субъекты:

- 1) если выполняются одновременно оба условия: объем выручки превышает 500 000 минимальных размеров оплат труда (МРОТ) и стоимость активов на конец года более 200 000 МРОТ;
- 2) независимо от вида деятельности, объема выручки;
- 3) если выполняется хотя бы одно из условий: объем выручки превышает более 500 000 раз установленный МРОТ либо стоимость активов превышает на конец года более 200 000 раз установленный МРОТ.

19. Акционерное общество открытого типа функционирует два года. Число его акционеров 112. Распространяется ли на данное общество требование проведения обязательного аудита, если руководство и акционеры не нуждаются в аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- 1) нет;
- 2) да;
- 3) по усмотрению руководства акционерного общества.

20. Государственные унитарные предприятия обязаны проводить аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- 1) в любом случае;
- 2) если сумма активов на начало отчетного года превышает более 200 000 раз установленный МРОТ;
- 3) если сумма активов на конец отчетного года превышает более 200 000 раз установленный МРОТ или объем выручки за год превышает более 500 000 раз установленный МРОТ.

Список литературы

1. Гражданский кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
2. Налоговый кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. №119-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
4. О системе государственной службы РФ: Федеральный закон РФ от 23.05.2003 г. №58-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
5. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 в ред.//Консультант плюс «Версия Проф».
6. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ: Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
7. ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования предъявляемые к ним»: Одобрены Комиссией по аудиторской

деятельности при Президенте РФ от 18.03.1999 г., протокол №2//Консультант плюс «Версия Проф».

8. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз и др.: Пер с англ. С. М. Бычковой/Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
9. Аудит /Под. Ред. В.И. Подольского, - М: ЮНИТИ, 2003.
10. Боголепов М. Государственный контроль//Контроллинг. 1991. №2.
11. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998 г.
12. Введение в аудит 1993 г.//АССА. - 1993.
13. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
14. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. - М.: Финансы и статистика, 1992.
15. Кодекс профессиональной этики auditors: Утвержден Российской аудиторской палатой, 04.12.1996 г.//Финансовая газета. - 1996. - №44.
16. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. - М.: ПРИОР, 2000.
17. Лемская декларация руководящих принципов контроля//Контроллинг. - 1991 г. - №1.
18. Основы аудита. /Под ред. Я.В. Соколова. - М: Бухгалтерский учет, 2000.
19. Робертсон Дж. Аудит. - М.: КРМГ, Аудиторская фирма Контакт, 1993.
20. Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности//Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. - М.: МЦРСБУ, 2002.
21. Черных М.Н., Юдина Г.А. Проблемы развития аудита в России на современном этапе//Сб. науч. тр. Вып. 4. - Красноярск, 2003.
22. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. - М: ИНФРА-М, 2003.

Тема 2. Организационно-правовые основы аудиторской деятельности

2.1. Нормативное регулирование аудита в РФ

Для осуществления аудита требуются наличие нормативных актов и система органов, на которые возложены контрольные функции по проверке соблюдения аудиторами требований законодательства.

Нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность, представлены в табл. 10.

Таблица 10

Нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ

№ п/п	Наименование нормативного акта
1. Законы и иные нормативные акты РФ	
1.1	Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. №119-ФЗ. в ред.
1.2	О лицензировании аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. №190.
1.3	Об утверждении временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ: Приказ Минфина РФ от 12.09.2002 г. №93н
1.4	Иные нормативные акты, не противоречащие ФЗ «Об аудиторской деятельности»
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Утв. Правительством РФ	
3. Отраслевые нормативные акты	
3.1	Внутренние правила (стандарты), действующие в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях
3.2	Кодекс профессиональной этики аудиторов действующий в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях
4. Внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации, у индивидуального аудитора	

Основным нормативным актом, регулирующим аудит в России, является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». В нем дано понятие аудита, аудиторских услуг, определены права, обязанности, ответственность аудируемых лиц, аудиторской организации. Раскрыты требования по аттестации, лицензированию. Определены органы, на которые возложены контрольные функции за соблюдением требований законодательства в области аудита.

Органы, осуществляющие контроль за аудиторской деятельностью в России, представлены в табл. 11.

Таблица 11

Органы, осуществляющие контроль за аудиторской деятельностью в РФ

	Наименование органа
1	Уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определенный Правительством РФ
2	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения

В соответствии со ст. 18 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» на уполномоченный федеральный орган исполнительной власти в лице Минфин РФ возложены следующие функции:

- издание нормативных актов в пределах своей компетенции;
- организация разработки и представления на утверждение Правительству РФ правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация системы аттестации, обучения, повышения квалификации, лицензирования;
- организация системы надзора за соблюдением лицензионных требований;
- осуществление контроля за соблюдением федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и порядка предоставления отчетности об аудиторской деятельности, финансовой отчетности (с 1999 г. формируется банк данных по отчетности, направляемой аудиторскими организациями в соответствии с Приказом Минфина РФ от 27.10.1999г. № 69Н). Основные элементы отчета аудиторской организации представлены в прил. 3;
- ведение реестра аудиторов, аудиторских фирм;
- осуществление аккредитации профессиональных аудиторских объединений.

Профессиональные аудиторские организации (объединения), в соответствии со ст. 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», создаются с целью обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, осуществления контроля за качеством выполняемых ими профессиональных услуг, защиты их интересов, действующие на некоммерческой основе.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности;
- разрабатывать, в соответствии с квалификационными требованиями, учебные программы, планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- проводить проверки качества работы своих членов самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа;
- применять меры по итогам проверок;

- обращаться в уполномоченный федеральный орган с ходатайством в отношении своих членов: а) о наложении взыскания за несоблюдение законодательства; б) о выдаче претендентам, приостановлении действия, аннулировании квалификационных аттестатов аудиторов; в) о выдаче, приостановлении действия, аннулировании лицензии;
- обращаться с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в РФ;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти РФ, субъектов РФ, судах, правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу по аудиту и сопутствующим услугам;
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции.

Профессиональные аудиторские организации должны: получить аккредитацию в уполномоченном федеральном органе; установить обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности; установить требования к профессиональной этике; осуществлять систематический контроль за соблюдением профессиональных и этических норм.

В аккредитованном профессиональном аудиторском объединении должно быть не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определен такой орган, как Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти. Он создается с целью учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности, который выполняет следующие функции:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений Минфина РФ;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение в Минфин РФ;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение Минфина РФ.

К области нормативного регулирования аудита относятся вопросы аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности в РФ проводится с целью обеспечения профессионального выполнения

аудиторами своих обязанностей. Аттестацию проходят все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы.

Аттестации предшествует профессиональное обучение. Оно проводится в учебно-методических центрах (УМЦ), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Аттестация проводится в форме квалификационного экзамена. К ней допускаются: лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, которое получено в учебных заведениях, имеющих государственную аккредитацию; стаж работы не менее трех лет; оплатившие сбор за проведение аттестации.

По итогам положительной аттестации выдается бессрочный *квалификационный аттестат аудитора* единого образца.

Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован, на основании ст. 16 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Основные положения ст. 16 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» представлены в табл. 12.

Таблица 12

Случаи аннулирование аттестата аудитора срок, в течение которого невозможно обращаться с заявлением о получении аттестата аудитора

№	Случаи, при которых аннулируется квалификационный аттестат аудитора	Срок, в течение которого лицо не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата аудитора
1	Если установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов	В течение 3-х лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора
2	Если вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока	В течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда
3	Если установлен факт несоблюдения требований конфиденциальности и независимости	В течение 3-х лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора
4	Если установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности	В течение 3-х лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора
5	Если установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;	В течение 3-х лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора
6	Если установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность	Срок в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» не оговаривается

7	Если аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам ежегодного повышения квалификации	Срок в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» не оговаривается
---	---	--

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным органом исполнительной власти. В настоящее время эти функции выполняет Минфин РФ.

Аудиторская деятельность лицензируется с целью обеспечения контроля государства за соблюдением требований законодательства РФ, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Для получения лицензии необходимо:

- а) индивидуальному аудитору наличие квалификационного аттестата государственной регистрации в качестве частного предпринимателя;
- б) аудиторской организации соблюдение требований ст. 4 ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

в отношении кадрового состава:

- не менее 50 % кадрового состава должны составлять граждане РФ, постоянно проживающие в РФ; не менее 75 % кадрового состава должны быть граждане РФ, постоянно проживающие в РФ, если руководителем является иностранный гражданин;
 - в штате организации должно быть не менее 5 аттестованных аудиторов; данное положение действует с 09.09.2003 г.; до указанной даты достаточно было не менее двух аттестованных аудиторов;
- в отношении организационно-правовой формы – аудиторской организации запрещается иметь форму открытого акционерного общества (ОАО).

Индивидуальный аудитор, аудиторская организация для получения лицензии должны оплатить лицензионный сбор за рассмотрение заявления 300 руб., а также за выдачу лицензии 1000 руб.

Лицензирующим органом является уполномоченный федеральный орган исполнительной власти. Срок действия лицензии 5 лет, его можно продлевать неограниченное количество раз, при соблюдении лицензионных требований.

В постановлении Правительства РФ «О лицензировании аудиторской деятельности» [17] определены лицензионные требования для аудиторов, аудиторских организаций:

- а) наличие соответствующих типов квалификационных аттестатов;
- б) необходимое количество аттестованных аудиторов;
- в) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита, сопутствующих услуг в соответствии с нормативными актами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, регулируемых аудит;
- г) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых проверок, обеспечение возможности проведения внешних проверок качества;

д) обеспечение аудиторской тайны, кроме случаев установленных законодательством.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» лицензии определен перечень обстоятельств, когда лицензии могут быть аннулированы. Перечень обстоятельств, а также основания для аннулирования лицензии представлен в табл. 13.

Таблица 13

Перечень обстоятельств аннулирования лицензии в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»

№	Обстоятельства, по которым может быть аннулирована лицензия	Основания, для аннулирования лицензии
1	За выдачу заведомо ложного аудиторского заключения (признается в судебном порядке)	Ст. 11, п.2
2	За уклонение от проведения внешней проверки качества работы и непредоставления проверяющим всей необходимой документации, информации,	Ст. 14, п. 3
3	За систематическое нарушение требований нормативных актов, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности	Ст. 14, п. 4

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности лицо подлежит исключению из аккредитованного профессионального аудиторского объединения без права вступления (в это же объединение либо другое) на срок, установленный уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии.

2.2 Стандарты аудита и профессиональная этика

Стандарты аудита представляют единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, профессиональная этика содержит нормы поведения, предъявляемые к аудиторам.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности – нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг, а также к оценке качества аудита, порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации [46]. Они являются основанием в суде для доказательства качества проведения аудита и определения степени ответственности аудитора.

Аудиторские стандарты содержат основные принципы и приемы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности. Стандарты регулируют качество профессиональной деятельности аудиторов, устанавливают минимальный уровень исполнения и качества, которого ожидают от аудитора их клиенты и общественность.

Применение стандартов аудита позволяет аудиторским организациям [28]:

- а) полное соблюдение требований стандартов аудиторской деятельности;
- б) сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков, обеспечить дополнительный контроль за работой аудиторов, других специалистов;
- в) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
- г) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;
- д) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Виды аудиторских стандартов представлены в табл. 14.

Таблица 14

Виды аудиторских стандартов

Признак	Вид стандартов
1. По уровню организации общественных отношений	1.1. Международные стандарты аудита 1.2. Национальные стандарты аудита 1.3. Внутренние стандарты аудита
2. По содержанию и назначению	2.1. Общие стандарты аудита 2.2. Рабочие стандарты аудита 2.3. Аудиторские стандарты отчетности 2.4. Специфические стандарты аудита

Рассмотрим подробнее виды стандартов по первому признаку согласно табл. 14.

Международные стандарты аудита (МСА) подготовлены с целью унифицировать подходы к аудиту в международном масштабе, а также способствовать повышению уровня профессионализма в тех странах, где уровень аудита ниже общемирового. Разработкой МСА занимается Комитет по международной аудиторской практике, который действует на правах постоянного автономного комитета при Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Перечень стандартов и положений представлен в прил. 4.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ подразделяются:

- на федеральные правила (стандарты), являющиеся национальными;
- на внутренние правила (стандарты), действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (т. е. внутрифирменные правила (стандарты)).

В РФ правила (стандарты) утверждала ранее Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ соответствующим *протоколом*. Перечень стандартов одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, представлен в прил. 5.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» начиная с 2001 г. федеральные правила (стандарты) утверждаются Правительством РФ. Перечень действующих федеральных стандартов на момент подготовки учебного пособия представлен в прил. 6.

В настоящее время сложилась ситуация, что в области аудита приняты и действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. В соответствии с Постановлением Правительства РФ «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ» [12] аудиторские организации и индивидуальные аудиторы до утверждения Правительством РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности должны руководствоваться в своей деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Те правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, по которым утверждены и действуют аналогичные федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности применяются в части, не противоречащей федеральным и требованиям не ниже федеральных. Например, ПСАД «Существенность и аудиторский риск» и федеральный ПСАД №4 «Существенность в аудите».

Профессиональные аудиторские объединения, в соответствии с их уставами вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и содержать требования не ниже тех, которые установлены в федеральных правилах (стандартах).

Данная норма содержится в п. 5 ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В соответствии с законодательством внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации, у индивидуального аудитора относятся к внутренним стандартам. Внутренние стандарты не должны содержать требования ниже требований, установленных федеральными правилами (стандартами), и не должны противоречить федеральным стандартам.

Под внутрифирменными аудиторскими стандартами понимают документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее соответствия требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности [46].

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутрифирменных стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

Внутрифирменные стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской фирмы и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования всевозможных реальных и потенциальных конфликтов.

К внутрифирменным стандартам аудиторской организации могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности. В совокупности представляют описание комплексного подхода к организации и технологии проведения аудита. Перечень рекомендуемых ПСАД «Требования, предъявляемые к внутрифирменным аудиторским стандартам» стандартов представлен в прил. 7.

Внутрифирменные стандарты утверждает руководитель аудиторской организации, если учредительными документами не предусмотрено иное. Внутрифирменные стандарты пересматриваются при изменении законодательства, изменении специализации, смене собственника.

Требования внутрифирменных стандартов аудиторской организации должны регулировать выполнение аудиторских процедур в соответствии с основными принципами аудита и общепринятыми этическими нормами

Другой признак классификации аудиторских стандартов, согласно табл. 14, - по содержанию и назначению.

Общие стандарты представляют требования к качеству, степени квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ним. Аудитор должен иметь соответствующую подготовку и знания, быть независимым, действовать с надлежащим вниманием.

Рабочие стандарты (т.е. основные правила проведения аудиторских мероприятий) представляют собой структуру или общую схему целенаправленных систематических действий, которым должен следовать аудитор в своей работе (включают планирование и надзор за аудитором, рассмотрение структуры внутреннего контроля, получение компетентных доказательств).

Стандарты отчетности представляют основные требования к составу, содержанию отчета аудитора, аудиторского заключения, порядку их предоставления.

Специфические стандарты предназначены для проведения аудита отдельных отраслей, оказания иных услуг.

Помимо стандартов аудита, большую роль в регулировании аудиторской деятельности занимают вопросы профессиональной этики.

Этический кодекс аудитора устанавливает нормы поведения аудиторов, определяет основополагающие принципы, которые должны соблюдаться им в процессе выполнения своих профессиональных функций.

Для разработки профессиональной этики используются положения общей этики. «Этика - область философии, которая занимается систематическим изучением проблемы человеческого выбора, понятий о хорошем и плохом, которым человек руководствуется, и смысла, которого в конечном счете имеет» [47]. Необходимость регулирования этического поведения профессиональных групп возникла в связи с ответственностью ее представителей перед обществом.

Аудиторы несут ответственность перед обществом, в том числе перед всеми, кто полагается на их объективность, честность, независимость, что способствует поддержанию нормального функционирования коммерческой деятельности.

Профессиональная этика представляет свод норм, которые носят рамочный характер, однако даже при их наличии проблема выбора в конкретном случае остается за профессионалом. При решении проблемы выбора аудитор может использовать общий критерий, закрепленный в кодексе профессиональной этики РФ [41]: «Старайся не делать другим того, чего не хотел бы, чтобы делали тебе».

Можно использовать подходы к проблеме выбора, сложившиеся в философии [47]:

- императивный - строится на жестких правилах, которым следует придерживаться, недостаток - соблюдение правил, а не последствия действий;
- утилитарный - изучаются последствия в результате действий, а не соблюдение правил (т.е. допускаются исключения из правил), недостаток - данный подход дает положительный эффект, если все остальные следуют норме, если нет, то исключение из правил становится правилом для всех и нормы поведения не соблюдаются;

- генерализации - разумное сочетание императивного и утилитарного подходов, предполагает решать проблему выбора отвечая на вопрос: «Что случилось бы, если бы все действовали одинаково в одинаковых обстоятельствах?». Если результаты действий нежелательны, то такие действия являются неэтичными и не должны осуществляться.

Выделяют следующие виды кодексов профессиональной этики аудиторов:

- международный кодекс этики;
- национальный кодекс этики;
- внутренний кодекс этики.

Международный кодекс профессиональной этики принят Международной федерацией бухгалтеров. В нем содержатся нормы как для всех профессиональных бухгалтеров, так и отдельно для независимых профессиональных бухгалтеров (аудиторов).

Кодекс этики аудиторов России, в качестве национального, был принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 28.08.2003 г. протоколом №16 и согласован с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров [23]. Кодекс этики аудиторов России подготовлен с учетом требований законодательства РФ на основе рекомендаций Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров, с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов [23]. Он устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности. Кодекс этики аудиторов России рекомендован аккредитованными и иными профессиональными объединениями аудиторов России для внедрения и осуществления контроля за соблюдением всеми членами этих объединений.

В России аккредитованные профессиональные аудиторские объединения обязаны с 2001 г. устанавливать требования к профессиональной этике, осуществлять систематический контроль за их соблюдением. Кодекс этики, действующий в профессиональном объединении, относится к группе внутренних кодексов. В соответствии с правилами преемственности нормы внутреннего кодекса не должны противоречить национальному кодексу и содержать требования ниже национального.

Некоторые российские аудиторские объединения до принятия закона «Об аудиторской деятельности» разрабатывали и принимали кодекс профессиональной этики аудитора, в частности, в декабре 1996 г. Аудиторская палата России. В нем обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России. Он основан на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров.

Наличие кодексов этики разных уровней может привести к определенным противоречиям. В международном кодексе в отношении данной проблемы предусмотрено следующее: если какое-либо положение

национального этического кодекса противоречит положению международного этического кодекса, то должно выполняться национальное требование. При оказании услуг в другом государстве следует руководствоваться тем этическим кодексом, в котором определены более строгие (жесткие) требования.

В кодексе профессиональной этики раскрыты основополагающие (фундаментальные) принципы аудита. Они представляют собой профессиональные этические требования и положения, которыми обязан руководствоваться аудитор в ходе аудиторской деятельности и использовать их в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера.

Различают следующие основополагающие (фундаментальные) принципы аудита:

- *честность* - аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;
- *профессиональная компетентность и добросовестность* - аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне, и должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей;
- *объективность* - аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны;
- *конфиденциальность* (аудиторская тайна) - аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;
- *профессиональное поведение* - аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;
- *стандарты аудита* - аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии со стандартами аудита;
- *независимость* - аудиторы, выполняющие задание по подготовке официального заключения, должны быть внешне и внутренне независимыми от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

Некоторые принципы аудита имеют настолько существенное значение для аудиторской деятельности, что закреплены отдельными положениями в законодательстве. В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» отдельные статьи раскрывают следующие принципы аудита: аудиторская тайна (принцип конфиденциальности), независимость, стандарты аудита.

В соответствии со ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны

хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений, получаемых и составляемых при осуществлении аудиторской деятельности. Они не вправе передавать эти сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их *без письменного согласия* аудируемых лиц, в отношении которых проводился аудит, оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев предусмотренных законодательством.

Доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, имеют федеральный орган исполнительной власти и иные лица в соответствии с законодательством. Они обязаны сохранять конфиденциальность.

Документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, находящиеся в аудиторской организации, предоставляются исключительно *по решению суда или органом государственной власти РФ* в случаях, предусмотренных законодательством РФ об их деятельности.

В случае разглашения сведений, относящихся к аудиторской тайне, аудируемое лицо, лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, аудиторские организации, индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещение причиненных убытков.

Независимость аудитора – один из принципов аудита. Заключается в обязательном отсутствии у аудитора при формировании его мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, *превышающей* отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает.

Критерии определения независимости регламентируются: Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Кодексом этики аудиторов РФ.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская проверка не может проводиться:

1) аудиторами:

- если они являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности;
- если состоят в близком родстве с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

2) аудиторскими организациями:

- если руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности;
- если руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности;
- в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

3) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими *в течение трех лет*, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой отчетности физическим и юридическим лицам, - в отношении этих лиц.

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

Соккрытие перечисленных обстоятельств является основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Кодекс этики раскрывает концептуальный подход к принципу независимости. Под независимостью подразумеваются: независимость мышления, независимость поведения. Независимость мышления – такой образ мышления, который позволяет составить суждения, не зависящие от влияния сторонних факторов, могущих скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать добросовестно и объективно на основе знания законодательства [23]. Независимость поведения – избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная сторона, получившая информацию, включая любые меры предосторожности, могла бы поставить под разумное сомнение порядочность, объективность аудитора или аудиторской организации [23].

В Кодексе содержится перечень случаев, которые представляют потенциальную угрозу независимости: личная заинтересованность, заступничество, близкое знакомство, шантаж.

Личная заинтересованность проявляется в следующих случаях: существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от аудируемой организации, тесные деловые отношения с аудируемой организацией, возможность получения работы на предприятии аудируемой организации и т.д.

«Угроза заступничества» возникает, когда аудитор или аудиторская организация отстаивает позицию либо точку зрения аудируемой организации в такой степени, что это может отрицательно повлиять на объективность суждения аудитора или аудиторской организации или вызвать сомнения в их объективности. Это происходит, когда проверяющие ставят свое суждение в зависимость от желания аудируемой организации [23].

«Угроза близкого знакомства» возникает в силу тесных деловых отношений с аудируемой организацией, когда аудитор начинает с излишней симпатией относиться к интересам аудируемой организации. Угроза близкого знакомства может возникнуть в случаях: если родственники аудитора являются должностными лицами аудируемой организации, а также работниками аудируемой организации, занимающими должность, которая позволяет оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита, существование длительных отношений между руководителем аудиторской проверки и аудируемой организацией, получение подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от аудируемой организации и т.д.

«Угроза шантажа» наступает, когда проявляется возможность угроз со стороны Совета директоров, должностных лиц или работников аудируемой организации не дать аудитору исполнять свои обязанности объективно и с необходимым профессиональным скептицизмом [23].

Аудиторы обязаны сохранять свою независимость с учетом условий, в которых они работают, и предпринимать меры предосторожности для устранения факторов, представляющих угрозу независимости, или свести их до приемлемого уровня.

Ответственность аудиторов за несоблюдение Кодекса этики определяется профессиональным аудиторским объединением.

2.3. Права, обязанности, ответственность аудируемого лица, аудитора (аудиторской организации)

Права и обязанности аудируемого лица определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов»: одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол №6 от 20.10.1999 г. В данной

работе будут рассматриваться только положения закона «Об аудиторской деятельности», так как они являются приоритетными.

Проверяемый экономический субъект и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, в соответствии с ст. 6, п. 1 ФЗ «Об аудиторской деятельности» вправе:

- получать от аудиторской организации информацию о законодательных и нормативных актах РФ, на которых основываются выводы аудиторской организации;
- получить от аудиторской организации аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, которые определены договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству РФ.

Аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, в соответствии с п. 2, ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» обязано:

- заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством РФ;
- создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;
- не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
- оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, которые определены договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

За несоблюдение норм закона «Об аудиторской деятельности» аудируемые лица, лица, подлежащие обязательному аудиту, в соответствии со ст. 21 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

Аудиторские организации, согласно положениям ст. 5, п. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, за исключением вопросов, относящихся к планированию, документированию, рабочих документов, аудиторского заключения, требования к которым раскрыты в федеральных ПСАД;
- проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, фактическое наличие имущества, учтенного в документации;
- получать разъяснения у должностных лиц по возникшим вопросам и дополнительные сведения, в устной и письменной формах;
- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) непредоставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации; б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение о степени достоверности отчетности;
- иные права, определенные договором оказания аудиторских услуг, не противоречащие законодательству РФ и Федеральному закону «Об аудиторской деятельности».

Аудиторские организации при проведении аудиторской проверки в соответствии со ст. 5, п. 2 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства РФ, касающихся проведения аудиторской проверки, о нормативных актах РФ, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации;
- в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ, т.е. соблюдать аудиторскую тайну;
- исполнять иные обязанности, определенные договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству РФ.

Перечень обязанностей аудиторской организации дополняется ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», которая содержит следующее положение. Аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита. Это значит, что аудиторская организация при наличии договора на обязательный аудит с целью выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности должна заключить договор со страховой организацией, предметом которого является страхование риска ответственности за нарушение договора.

Ответственность аудитора (аудиторской организации) – санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с экономическим субъектом договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Выделяют следующие виды ответственности аудитора, аудиторской организации:

- гражданско-правовая ответственность;
- административная ответственность;
- уголовная ответственность.

Гражданско-правовая ответственность определена ст. 15 ГК РФ [1] в виде возмещения убытков: а) расходы, связанные с восстановлением нарушенного права (на проведение перепроверки, судебные расходы); б) упущенная выгода. Кроме этого, гражданско-правовая ответственность определена гл. 25 ГК РФ, раскрывающей ответственность за нарушение обязательств по договору.

Административная ответственность регулируется Кодексом об административных нарушениях РФ и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Так как аудиторская деятельность подлежит лицензированию, то на нее в этой части распространяются положения Кодекса об административных нарушениях РФ. Статьей 14.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях [3] определены случаи и формы ответственности:

1) за осуществление деятельности *с нарушением условий*, предусмотренных лицензией, в форме наложения штрафа. Размер штрафа, предусмотренный для разных категорий лиц, представлен в табл. 15;

Таблица 15

Размер штрафа за осуществление деятельности с нарушением лицензионных условий по категориям лиц

Категории лиц	Размер штрафа в МРОТ
Гражданин	От 15 до 20
Должностное лицо	От 30 до 40
Юридическое лицо	От 300 до 400

2) за осуществление деятельности *без лицензии*, в форме наложения штрафа. Размер штрафа, предусмотренный для разных категорий лиц, представлен в табл. 16.

Таблица 16

Размер штрафа за осуществление деятельности без лицензии по категориям лиц

Категории лиц	Размер штрафа в МРОТ
Гражданин	От 20 до 25
Должностное лицо	От 40 до 50
Юридическое лицо	От 400 до 500

Административная ответственность за нарушение Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определена в форме аннулирования лицензии на право осуществления аудиторской деятельности и в форме аннулирования квалификационного аттестата аудитора. Случаи аннулирования лицензии и квалификационного аттестата раскрыты в табл. 12, 13.

Кроме того, как для аудиторской организации, так и для аудитора в случае нарушения конфиденциальности (аудиторской тайны) предусмотрена ответственность в форме возмещения причиненных убытков.

Уголовная ответственность определена ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» Уголовного кодекса РФ [4]. В частности, в форме штрафа в размере от 500 МРОТ до 800 МРОТ, или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от 5 до 8 месяцев либо лишения свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Контрольные вопросы

1. Раскройте основные положения регулирования аудита в России.
2. Охарактеризуйте основные положения внешнего контроля качества аудита.
3. Раскройте систему профессиональной подготовки, аттестации и лицензирования аудиторской деятельности.
4. Раскройте понятие аудиторских стандартов, их значение в развитии аудита.
5. Охарактеризуйте виды аудиторских стандартов.
6. Укажите роль и значение внутренних аудиторских стандартов.
7. Охарактеризуйте кодекс этики аудиторов: содержание, область регулирования.
8. Дайте характеристику основополагающим (фундаментальным) принципам аудита.
9. Раскройте принцип независимости аудита.

10. Раскройте права, обязанности, ответственность аудируемого лица.
11. Раскройте права, обязанности аудитора, аудиторской организации.
12. Охарактеризуйте ответственность аудитора, аудиторской организации.

Тесты

1. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности в России определены:

- 1) Временными правилами аудиторской деятельности в РФ, утвержденными Указом Президента РФ;
- 2) Порядком осуществления аудиторской деятельности в РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ;
- 3) Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности».

2. Если руководитель экономического субъекта не согласен с выводами аудитора относительно финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он обязан:

- 1) оплатить за услугу аудиторов;
- 2) отказаться от оплаты за аудит;
- 3) обратиться к другой аудиторской организации.

3. Аудитор, работающий в составе группы от аудиторской организации, имеет право:

- 1) вносить изменения в бухгалтерский учет аудируемого лица;
- 2) вносить исправления в бухгалтерскую отчетность аудируемого лица;
- 3) получать разъяснения, объяснения в письменной, устной форме у должностных лиц аудируемого лица.

4. За непроведение обязательного ежегодного аудита финансовой отчетности предусмотрена ответственность:

- 1) уголовная, гражданско-правовая, административная;
- 2) только гражданско-правовая;
- 3) только уголовная.

5. Аудиторская организация может создаваться в любых организационно-правовых формах:

- 1) кроме закрытых акционерных обществ;
- 2) кроме открытых акционерных обществ;
- 3) кроме производственных кооперативов.

6. Какой предпринимательской деятельностью не могут заниматься аудиторские организации:

- 1) восстанавливать бухгалтерский учет;
- 2) консультировать по вопросам налогообложения;
- 3) осуществлять производство и реализацию товаров производственного назначения.

7. Квалификационный аттестат аудитора действует:

- 1) 5 лет;
- 2) 3 года;
- 3) бессрочно.

8. Кто имеет право назначать проверку качества аудиторского заключения:

- 1) только аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
- 2) орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности и (или) аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
- 3) только орган государственного налогового контроля по месту регистрации аудиторской организации.

9. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности может быть аннулирована, если:

- 1) после выдачи лицензии обнаружен факт представления для ее получения недостоверных сведений;
- 2) аудиторской организацией оказываются услуги по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 3) не выполнены аудиторские услуги в сроки, установленные договором между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

10. К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие:

- 1) высшее техническое образование и стаж работы в качестве аудитора пять лет;
- 2) высшее экономическое образование и стаж работы в качестве аудитора два года;
- 3) высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российском учреждении профессионального образования, которые имеют государственную аккредитацию и стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

11. Ответственность аудитора за нарушение независимости регулируется:

- 1) Гражданским кодексом РФ;
- 2) ничем не регулируется;
- 3) Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности».

12. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для экономического субъекта, с аудитора или с аудиторской организации могут быть взысканы убытки на основании решения:

- 1) органа, выдавшего лицензию;
- 2) суда или арбитражного суда;
- 3) представительного органа местного самоуправления.

13. Аудитор может отказаться от проведения проверки или выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае:

- 1) если не произведена оплата экономическим субъектом за аудиторские услуги;
- 2) если аудируемым лицом не представлена вся необходимая информация;
- 3) если не выполнено условие по предоставлению отдельного помещения для осуществления проверки.

14. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется, если выдано аудиторское заключение:

- 1) проверяемому экономическому субъекту с нарушением сроков его предоставления предусмотренных договором;
- 2) без проведения проверки;
- 3) проверка проведена не в соответствии с методами, предлагаемыми руководителем проверяемого экономического субъекта.

15. Какой орган является уполномоченным по государственному регулированию аудиторской деятельности:

- 1) Министерство финансов РФ;
- 2) Правительство РФ;
- 3) Совет по аудиторской деятельности.

16. Обязаны ли аудируемые лица устранять выявленные аудиторами в ходе проверки искажения (ошибки):

- 1) да;
- 2) нет, если это не предусмотрено в договоре;
- 3) да, если нарушены правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

17. Контроль за соблюдением требований законодательства аудиторами, аудиторскими организациями, осуществляет:

- 1) инспекция по налогам и сборам РФ;
- 2) контрольно-ревизионное управление;
- 3) уполномоченный федеральный орган, регулирующий аудиторскую деятельность и (или) аккредитованное профессиональное аудиторское объединение.

18. Аудитор имеет право в соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

- 1) получать разъяснения у должностных лиц в письменной, устной формах;
- 2) делать копии с документов аудируемого лица без его согласия;
- 3) проводить проверку финансовой отчетности без заключения договора на аудит.

19. Последующий контроль качества со стороны государства предполагает проверку:

- 1) качества работы индивидуального аудитора и аудиторской организации;
- 2) только качества информации, представленной лицензиатом для получения лицензии;
- 3) только соблюдения аудиторами профессиональной этики.

20. Внутрифирменные стандарты в аудиторской организации утверждаются:

- 1) аккредитованным профессиональным аудиторским объединением;
- 2) приказом руководителя аудиторской организации, если не предусмотрено иное учредительными документами;
- 3) по согласованию с клиентами аудиторской организации.

21. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждает:

- 1) Правительство РФ;
- 2) аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
- 3) Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти.

22. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов при аудите финансовой отчетности:

- 1) не являются обязательным в любом случае;
- 2) являются обязательными, за исключением тех положений, которые имеют рекомендательный характер;
- 3) используются по обстоятельствам.

23. Внутренние стандарты могут содержать требования ниже требований, которые содержатся в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности:

- 1) нет;
- 2) да;
- 3) законодательством не регулируется.

24. За систематическое нарушение федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:

- 1) предусмотрена ответственность административная, уголовная, гражданско-правовая;
- 2) ответственность не предусмотрена законодательством;
- 3) решение об ответственности принимает аккредитованное профессиональное аудиторское объединение.

25. При проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности российской компании аудитор должен руководствоваться:

- 1) международными стандартами аудита;
- 2) федеральными и внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- 3) профессиональным опытом и интуицией.

26. Правилами (стандартами) аудиторской деятельности определяются:

- 1) принципы составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 2) единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации;
- 3) требования по проверке налогового учета и отчетности.

27. При разработке внутрифирменных аудиторских стандартов аудиторская организация обязана руководствоваться:

- 1) только рекомендациями аккредитованных профессиональных аудиторских объединений;
- 2) только кодексом профессиональной деятельности;
- 3) нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

28. Кодекс профессиональной этики аудиторов России разрабатывает и утверждает:

- 1) Министерством финансов РФ;
- 2) Советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе;
- 3) Правительством РФ.

29. Кодекс профессиональной этики аудиторов содержит:

- 1) нормы поведения аудиторов;
- 2) требования к уровню квалификации аудиторов;
- 3) процедуры осуществления аудиторских проверок.

30. В организации ЗАО «Вираж» проведена аудиторская проверка финансовой отчетности, нарушений не выявлено. Директор ЗАО «Вираж» преподнес аудиторам подарки, стоимость которых является существенной. Может ли данное обстоятельство нанести ущерб независимости аудиторов:

- 1) да;
- 2) нет;
- 3) не имеет значения.

Список литературы

23. Гражданский кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
24. Налоговый кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
25. Кодекс РФ об административных правонарушениях//Консультант плюс «Версия Проф».
26. Уголовный кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
27. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. №119-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
28. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 в ред.//Консультант плюс «Версия Проф», 2002.
29. О лицензировании аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. №190// Консультант плюс «Версия Проф».
30. Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков: Приказ Минфина РФ от 27.10.1999 г. №69Н//Консультант плюс «Версия Проф», 2002.
31. Кодекс этики аудиторов России: Принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 28.08.2003 г. протокол №16// Консультант плюс «Версия Проф».
32. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг: одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 22.04.2004 г. протоколом №25//Консультант плюс «Версия Проф».
33. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ: Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
34. ПСАД «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 г., протокол №6//Консультант плюс «Версия Проф».

35. Аудит /Под. ред. В.И. Подольского. - М: ЮНИТИ, 2003.
36. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля//Контроллинг. 1991. - №3.
37. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. - СПб.:Питер, 2003.
38. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
39. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. - М.: Финансы и статистика. 1992.
40. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002.
41. Кодекс профессиональной этики аудиторов: Утвержден Российской аудиторской палатой, 04.12.1996 г.//Финансовая газета. - 1996. - №44.
42. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000.
43. Лемская декларация руководящих принципов контроля//Контроллинг. 1991 г. - №1.
44. Основы аудита /Под ред. Я.В. Соколова. - М: Бухгалтерский учет, 2000.
45. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2003.
46. Перечень терминов, используемых в ПСАД//Консультант плюс «Версия Проф».
47. Робертсон Дж. Аудит М.: KPMG, Аудиторская фирма Контакт, 1993.
48. Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности//Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002.
49. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М: ИНФРА-М, 2003.

Тема 3. Методические основы аудита

3.1. Существенность в аудите

Аудиторская проверка достоверности отчетности осуществляется во всех существенных аспектах. Аудитор не может выразить мнение о степени достоверности финансовой отчетности с абсолютной уверенностью, так как имеются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений. Ограничения аудита имеют место в силу объективных, субъективных причин, а также прочих ограничений.

Назовем объективные причины ограничения аудита: использование аудитором систем тестирования; наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля; ограничения в части аудиторских доказательств, которые носят скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

Рассмотрим подробнее перечисленные причины. При аудите отчетности аудитор проверяет не все операции, которые нашли отражение в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности. Согласно аудиторским стандартам проверка проводится выборочно, с использованием тестирования средств контроля в отношении эффективности организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также путем тестирования сальдо счетов, групп однотипных операций. Вторая причина связана с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитор выражает мнение с разумной уверенностью, так как идеальных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не существует. Данный вопрос подробно будет освещен в следующем параграфе. Аудитор использует для сбора доказательств информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, в учетных регистрах, в финансовой отчетности. Он может убедиться, что финансово-хозяйственная операция, зафиксированная в первичном учетном документе, оформлена в соответствии с требованиями законодательства, отражена в учетных регистрах в соответствии с учетной политикой, действующими нормативными актами. Однако аудитор не может гарантировать, что рассматриваемая операция действительно имела место в то время, в том объеме, которое указано в первичном учетном документе, так как он не присутствовал при ее совершении. Следовательно, аудиторские доказательства не носят исчерпывающего характера.

Субъективные причины ограничения аудита возникают в связи с тем, что выполняемая аудитором работа для формирования мнения основывается на его суждении в отношении сбора аудиторских доказательств, а также подготовки выводов, сделанных на основе собранных доказательств.

Рассмотрим подробнее указанные ограничения. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» [5] аудитор имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки. Следовательно, аудитор, основываясь на аудиторские стандарты, а также

полагаясь на свое профессиональное суждение, организует сбор аудиторских доказательств, которые, по его мнению, являются более надлежащими и достаточными. На основе собранных аудиторских доказательств формируется вывод о степени достоверности финансовой отчетности.

Прочие ограничения аудита возникают в связи с тем, что у аудируемого лица могут иметь место финансово-хозяйственные операции или факты, которые увеличивают риск существенного искажения сверх ожидаемого, при обычных условиях.

В соответствии с Федеральным ПСАД №4 «Существенность в аудите» определено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности [14].

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

В аудите различают оценку существенности информации с качественной и количественной стороны.

С качественной стороны аудитор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят ли существенный характер отмеченные в ходе аудита искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации [38]. Таким образом, аудитору необходимо рассмотреть существенность вопроса от контекста, в котором он поставлен. Например, статью доходов можно рассмотреть для оценки существенности с качественной стороны относительно: общего обзора финансовой отчетности; целого, от которого она составляет часть; других статей; соответствующей суммы за предыдущие годы [32]. Робертсон Д. К. выделяет следующие факторы при оценке существенности: абсолютная величина ошибки; относительная величина ошибки; содержание статьи отчетности; конкретные условия; неопределенность; кумулятивный эффект [47].

В соответствии с Федеральным ПСАД №4 «Существенность в аудите» примерами качественных искажений являются: недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием; отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица [14].

С количественной стороны аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т.е. уровень существенности.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой

квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности возможны различные уровни существенности. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации.

Аудитору необходимо принимать во внимание существенность при определении характера, сроков, проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. Однако методика расчета уровня существенности в Федеральном ПСАД №4 отсутствует. Аудиторским организациям необходимо разработать свой подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений. Аудиторские организации могут взять за основу методику расчета уровня существенности предлагаемую в ПСАД «Существенность и аудиторский риск», одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ [29]. Базовые показатели, используемые для расчета уровня существенности, а также их доли приводятся в прил. 8. Рассмотрим расчет уровня существенности по формату прил. 8 на примере условного экономического субъекта ОАО «Тайга», финансовая (бухгалтерская) отчетность, которого приводится в прил. 9. В гр.2 табл.17 приводятся показатели из финансовой отчетности ОАО «Тайга», в гр. 4 табл. 17 значение, применяемое для нахождения уровня существенности.

Таблица 17

Базовые показатели, используемые для нахождения уровня существенности (по формату, рекомендуемому Правилем (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск») для ОАО «Тайга», тыс. руб.

Наименование показателя	Показатель из финансовой отчетности: строка, графа, форма отчета	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности ОАО «Тайга»	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности ((гр.2·гр.3):100%) (ЗП)
А	1	2	3	4
1. Балансовая прибыль	Стр. 140, гр. 3 «За отчетный период», форма №2	9935	5	497
2. Валовый объем реализации без НДС	Стр. 010, гр. 3 «За отчетный период», форма № 2	72128	2	1443

3. Валюта баланса	Стр. 300 или стр. 700, гр. 4 «На конец года», форма №1	92159	2	1843
4. Собственный капитал	Стр. 490, гр. 4 «На конец года», форма №1	28409	10	2841
5. Общие затраты предприятия	Стр. 020 + стр.030 + стр. 040, гр. 3 «За отчетный период», форма №2	65678	2	1314
Итого				7940

Уровень существенности находят по формуле

$$УС = \text{Сумма ЗП}/5, \quad (1)$$

Где УС – уровень существенности,

ЗП – значение показателя используемого в расчете уровня существенности.

Расчет уровня существенности для ОАО «Тайга» по формуле (1) будет равен:

$$УС=(497+1443+1843+2841+1314)/5=1588 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с положениями приложения Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» показатели, используемые при расчете уровня существенности не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20 %. Для проверки данного условия можно использовать формулу:

$$\text{Откл.}\% = ((УС - ЗП)/УС) \cdot 100 \%, \quad (2)$$

Расчет процентного отклонения показателей, используемых при определении уровня существенности для ОАО «Тайга» по формуле (2) приводится далее.

$$\text{Откл.}\% (1) = ((1588 - 497)/1588) \cdot 100 \% = 68,7 \%$$

$$\text{Откл.}\% (2) = ((1588 - 1443)/1588) \cdot 100 \% = 9,13 \%$$

$$\text{Откл.}\% (3) = ((1588 - 1843)/1588) \cdot 100 \% = -16,05 \%$$

$$\text{Откл.}\% (4) = ((1588 - 2841)/1588) \cdot 100 \% = 78,9 \%$$

$$\text{Откл.}\% (5) = ((1588 - 1314)/1588) \cdot 100 \% = 17,25 \%$$

С учетом того, что несколько показателей (в том числе максимальное и минимальное) отличаются от среднего (1588 тыс. руб.) более чем на 20 %, то необходимо определить новое значение уровня существенности:

$$УС = (1443 + 1843 + 1314)/3 = 1533 \text{ тыс. руб.}$$

Общий уровень существенности составляет 1533 тыс. руб. Данное значение можно округлить согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Существенность и риск в аудите» в пределах - +20%. При решении вопроса, в какую сторону (увеличения или уменьшения) будет осуществлено округление, необходимо принимать во внимание, что существует обратная взаимосвязь между аудиторским риском и

существенностью. При округлении полученного значения уровня существенности в сторону увеличения аудиторский риск снижается, и наоборот. Округление произведем в большую сторону, что составит 1600 тыс. руб. и не превышает 20 % от 1588 тыс. руб. Следовательно, для ОАО «Тайга» уровень существенности составит 1600 тыс. руб. и будет использоваться аудитором для оценки выявленных искажений по отдельности и в сумме, а также для выражения профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности.

В предлагаемой методике используются показатели из формы №1 «Бухгалтерский баланс» гр. 4 «На конец года». Возможен вариант, когда для расчета уровня существенности в аудиторской организации, согласно внутрифирменных стандартов, применяется среднее значение показателей из формы №1 гр. 3 «На начало года» и гр. 4 «На конец года». Считается, что данный подход дает возможность получить более точную оценку уровня существенности. Однако так как аудитор выражает профессиональное мнение о степени достоверности финансовой отчетности за финансовый год, то использование показателей из формы №1 только гр. 4 «На конец года», на наш взгляд, считается правомочным.

Уровень существенности означает предельное значение ошибки, допустимое в финансовой отчетности данного аудируемого лица, в пределах которой на основе этой отчетности пользователю можно будет делать правильные выводы.

Рассчитанный показатель уровня существенности применяется на уровне всей финансовой отчетности. Однако аудитор рассматривает существенность и на уровне отдельных статей отчетности. В практике сложилось несколько подходов к определению уровня существенности на уровне отдельных статей отчетности.

Один из подходов предполагает, что определяется процент отклонений, по конкретной статье финансовой отчетности, в пределах которого искажение не будет существенно. Процент отклонений должен быть закреплён во внутрифирменных стандартах, утвержденных и действующих в конкретной аудиторской организации. При определении, в пределах какого процента ошибка будет не существенна, можно использовать положения нормативных актов РФ. Некоторые аудиторские организации применяют статью 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» Кодекса РФ об административных правонарушениях. В данной статье определено, что грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (минимальных размеров оплаты труда).

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности согласно ст. 15.11, понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %;

- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Во внутрифирменном стандарте закрепляется, что искажение любой статьи (строки) финансовой отчетности на 10 % и более считается существенным.

Другой подход для определения существенности на уровне статей финансовой отчетности основывается на ее структуре, т.е. определяется удельное значение показателей к валюте баланса. Далее рассчитывается, какую сумму будет составлять удельное значение статьи финансовой отчетности от уровня существенности. Полученное значение и будет являться существенным для статьи отчетности. В прил. 10 в качестве примера приводится расчет уровня существенности на уровне отдельных статей финансовой отчетности по данным ОАО «Тайга» формы №1 «Бухгалтерского баланса». Данный подход раскрыт в «Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и сопутствующих услуг» [24].

При определении структуры финансовой отчетности могут иметь место несущественные (не значимые) статьи. Для определения наиболее значимых статей баланса необходимо установить какое удельное значение от валюты баланса будет существенным (т.е. 1 %, 1, 5% и т.д.), полагаясь на свое профессиональное суждение и на положения внутрифирменных стандартов аудиторской организации, и дать ему обоснование. Значимыми статьями будут те, которые будут равны установленному проценту, либо более процента, определенного как существенный.

При формировании методики расчета уровня существенности аудиторская организация может использовать зарубежный опыт. В табл. 18 приводится информация о методах расчета уровня существенности ведущими аудиторскими фирмами Великобритании [38].

Таблица 18

Методы расчета уровня существенности ведущих аудиторских фирм Великобритании*

База для принятия решения	Фирма «А»	Фирма «В»	Фирма «С»	Фирма «D»
Оборот	0,5-1 %	2-4 %	0,5-1 %	1 %
Прибыль до налогообложения	5-10 %	5-10 %	5-10 %	10 %
Валюта баланса	1-2 %	5-10 %	0,5-1 %	1 % чистых активов, 5 % оборотных средств

* Аннотировано из [38].

В некоторых аудиторских фирмах, таких как «А», «В», «С» (табл. 18), доля для определения значения используемого при расчете уровня существенности указана не конкретным числом, а определены границы.

Использование показателя «Оборот» в рассматриваемой методике позволяет определить уровень существенности на уровне групп однотипных операций, т.е. на уровне оборотов по бухгалтерским счетам. Это обосновано тем, что на практике, как правило, оборот аудируемого лица и стоимость активов в бухгалтерском балансе имеют различный порядок.

Если аудиторская организация будет использовать методику или ее элементы фирмы «Д» (табл. 18), то необходимо учитывать, что расчет чистых выполняется в соответствии с приказом Минфина РФ «Об утверждении порядка чистых активов акционерных обществ» от 29.01.2003 г. №10н.

Помимо опыта Великобритании можно рассмотреть методику определения существенности в Австралии. В аудиторских стандартах Австралии определено, что ошибка до 5 % от показателя, считается несущественной, 10 % и более - ошибка считается существенной, от 5 % до 10 %, ошибку необходимо оценить с качественной стороны. Следовательно, если аудитор выявил ошибку, составляющую 10 % и более - то он рассматривает это как существенный фактор и модифицирует аудиторское заключение. В случае, когда выявлены ошибки до 5 %, то они оцениваются как несущественные. В отношении ошибок, составляющих от 5 % до 10 %, аудитору необходимо выполнить дополнительные аудиторские процедуры для того, чтобы сделать вывод об их влиянии на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Между существенностью и аудиторским риском имеется обратная взаимосвязь. Аудитор должен принимать это во внимание при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Так, если приемлемый уровень существенности по конкретным аудиторским процедурам окажется ниже запланированного, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив риск средств контроля, путем дополнительного тестирования средств контроля, либо снизив риск необнаружения, путем проведения дополнительных или модифицированных процедур проверок по существу.

Аудитору необходимо использовать существенность для оценки совокупности неисправленных искажений и их влияния на степень достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Совокупность неисправленных искажений в соответствии с Федеральным ПСАД №4 включает: конкретные искажения, выявленные аудитором, результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита, а также наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки) [29].

В случае, когда искажения могут оказаться существенными, аудитору необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства

аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При отказе руководства аудируемого лица вносить изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору необходимо проанализировать результаты проведенных дополнительных аудиторских процедур. Если дополнительные аудиторские процедуры свидетельствуют о существенности искажений, то аудитору необходимо рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения.

Понятие существенности в аудите рассматривается во взаимосвязи с аудиторским риском.

3.2. Аудиторский риск

Любая деятельность сопряжена с определенной степенью риска, и аудиторская деятельность не является исключением.

Рассмотрим понятие аудиторского риска, именно как риска связанного с выражением профессионального мнения аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторский риск - риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения [15].

Требования к оценке аудиторского риска и его компонентов определены Федеральным ПСАД №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. №405.

В соответствии с Федеральным ПСАД №8 аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск, а также разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Какое значение считается приемлемо низким, правило (стандарт) не определяет. Данный вопрос должен быть раскрыт во внутренних правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

В практике аудита приемлемым считается аудиторский риск – 5 %. Это означает, что пять из ста подписанных аудитором заключений содержат неверные сведения по спорным вопросам. Установление данного показателя на более низком уровне может оказать отрицательное влияние на конкурентоспособность аудиторской организации [36].

Можно выделить методы оценки аудиторского риска: качественный и количественный.

Качественный метод оценки аудиторского риска заключается в том, что аудитор исходя из соответствующего опыта, знания клиента определяет аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний, низкий и использует эту оценку при планировании.

Количественный метод оценки аудиторского риска определяется с использованием модели аудиторского риска. Модель аудиторского риска:

$$A_p = B_p \cdot K_p \cdot N_p, \quad (3)$$

где A_p - аудиторский риск;
 B_p - неотъемлемый риск;
 K_p - риск средств контроля;
 N_p - риск необнаружения.

Рассмотрим сущность компонентов аудиторского риска.

Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу, не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности либо в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций [15].

На практике модель аудиторского риска можно применять несколькими способами.

1. Установив значение составляющих аудиторского риска (т.е. неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения), аудитор может определить его уровень.

2. Акцент переносится на расчет значения риска необнаружения и соответствующее количество необходимых аудиторских доказательств. Это более эффективный способ. Модель аудиторского риска применяется в следующем виде:

$$N_p = A_p : (B_p \cdot K_p), \quad (4)$$

3. Наиболее общий способ использования модели аудиторского риска заключается в отслеживании взаимосвязи между компонентами аудиторского риска и между уровнем аудиторского риска, количеством и качеством необходимых аудиторских доказательств [38].

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска с качественной стороны представлена в табл. 19.

Таблица 19
 Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска [15]

	Аудиторская оценка риска средств контроля K_p			
	высокая	средняя	низкая	
Аудиторская оценка неотъемлемого риска B_p	высокая	<i>Самая низкая*</i>	<i>Более низкая*</i>	<i>Средняя*</i>
	средняя	<i>Более низкая*</i>	<i>Средняя*</i>	<i>Более высокая*</i>
	низкая	<i>Средняя*</i>	<i>Более высокая*</i>	<i>Самая высокая*</i>

* Оценка, выделенная курсивом, характеризует оценку риска необнаружения N_p .

Аудитору необходимо оценить аудиторский риск на этапе планирования. В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию об аудируемом лице и может изменить оценку уровня аудиторского риска, полученную при планировании аудита.

Рассмотрим более детально компоненты аудиторского риска.

Неотъемлемый риск аудитор оценивает при разработке общего плана аудита на уровне финансовой отчетности. В соответствии с Федеральным ПСАД №8 аудитор для проведения оценки неотъемлемого риска полагается на свое профессиональное суждение для того, чтобы учесть следующие факторы:

- опыт и знания руководства аудируемого лица, изменения в его составе за определенный период;
- необычное давление на руководство аудируемого лица;
- характер деятельности аудируемого лица;
- факторы, влияющие на отрасль, в которой функционирует аудируемое лицо.

При разработке программы аудита аудитору следует соотносить проведенную оценку риска с существенными сальдо счетов и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

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

- счета бухгалтерского учета аудируемого лица, которые могут быть подвержены искажениям;
- сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий утверждений, которые могут потребовать привлечения эксперта;

- роль субъективного суждения, необходимого для определения остатка на счетах бухгалтерского учета аудируемого лица;
- подверженность активов потерям или незаконному присвоению;
- завершение необычных и сложных операций, особенно ближе к концу отчетного года;
- операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Далее будут рассматриваться риск средств контроля, оценка которого основывается на изучении системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, и риск необнаружения. Можно выделить этапы их оценки: 1) предварительная оценка риска средств контроля, надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и риска необнаружения; 2) подтверждение предварительной оценки.

На этапе планирования следует провести предварительную оценку риска средств контроля, надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и риска необнаружения. Подтверждение предварительной оценки аудитор получает в ходе проверки.

Аудитору необходимо провести оценку риска средств контроля. Предварительная оценка риска средств контроля проводится после того, как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Система бухгалтерского учета означает упорядоченную систему сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций [15].

Аудитор рассматривает средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействующие достижению следующих целей:

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

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

- основные группы и типы операций, осуществляемые аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных учетных документов, счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой и иной отчетности;

- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности от момента инициирования важных операций до момента их включения в отчетность.

Система внутреннего контроля - совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности [15].

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

Система внутреннего контроля включает контрольную среду. Контрольная среда представляет осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационную структуру аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемую кадровую политику;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям действующего законодательства;
- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (т.е. проведение инвентаризации);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Аудитору необходимо получать представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита, а также для разработки эффективного подхода к проведению аудита.

В соответствии с требованиями Федерального ПСАД №8 в процессе аудита финансовой отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности.

Понимание системы внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

- определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой отчетности аудируемого лица;
- учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;
- разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

Необходимо принимать во внимание, что системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля присущи ограничения по следующим причинам:

- затраты на функционирование системы внутреннего контроля не должны быть выше ожидаемых выгод;
- так как ориентация большей части средств внутреннего контроля направлена на текущие, а не на редкие операции;
- возможность наличия ошибок вследствие человеческого фактора;
- возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора работников;
- возможность злоупотребления полномочиями лицами, на которых возложены обязанности по осуществлению внутреннего контроля;
- процедуры контроля могут быть неадекватными, т.к. изменились условия деятельности экономического субъекта.

Эффективность системы внутреннего контроля может быть сведена к нулю, если имеются в наличии следующие факты: неправильное понимание инструкций, ошибки в суждениях, халатность персонала, рассеянность или усталость со стороны лица, несущего ответственность за процедуры контроля; столкновение между отдельными лицами; неправильный выбор процедур контроля.

Аудитор должен в разумные сроки информировать руководство аудируемого лица о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля. При этом необходимо отметить, что представлены только недостатки, которые стали известны аудитору в ходе проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Используя предварительную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор оценивает риск средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному сальдо счета или группе однотипных операций. Определенный риск средств контроля всегда имеет место, так как существуют ограничения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой отчетности риск средств контроля оценивается как высокий, когда:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
- оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Риск средств контроля может оцениваться ниже, чем высокий риск, если:

- аудитор имеет доказательства, что конкретные средства внутреннего контроля в отношении предпосылки будут предотвращать, обнаруживать, исправлять существенные искажения;
- аудитор планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

Аудитору необходимо в рабочих документах указать понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценку риска средств контроля и раскрыть обоснование оценки риска, ниже, чем высокой. Следует учитывать, что чем ниже аудитор дает оценку риска средств контроля, тем больше подтверждений он должен предоставить для обоснования.

В Федеральном ПСАД №8 указаны методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля: повествовательное описание; вопросники; контрольные перечни; блок-схемы.

Тесты средств контроля включают: проверку документов; направление запросов и наблюдение; повторное применение средств внутреннего контроля.

Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений необходимо получить аудитору в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

При изучении эффективности применения средств внутреннего контроля аудитору необходимо принимать во внимание: способ их применения; последовательность их применения; кем они применялись.

По результатам тестирования средств внутреннего контроля аудитор должен дать оценку риска средств контроля и определить, соответствует ли

она первоначальной оценке риска средств контроля, следует ли пересмотреть первоначальную оценку риска средств контроля и как это повлияет на процесс аудита.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля прямо пропорциональны планируемому количеству доказательств и обратно - риску необнаружения.

Риск необнаружения связан с проводимыми аудитором проверками по существу. При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения.

Риск необнаружения может быть принят во внимание:

- в отношении предпосылок подготовки финансовой отчетности;
- для определения характера, временных рамок, объема аудиторских процедур по существу.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с процедурами проверки по существу. Риск необнаружения всегда будет присутствовать, так как большая часть аудиторских доказательств представляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор обязан на основе оценки внутреннего и контрольного рисков определить в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Независимо от того, насколько неотъемлемый риск и риск средств контроля низкие, аудитору необходимо провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных остатков на счетах бухгалтерского учета и групп операций.

Существует обратная связь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля:

а) высокие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить, насколько возможно, величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения;

б) низкие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, в связи с чем необходимо вносить изменения в запланированные процедуры проверки по существу.

Если аудитору требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- а) пересмотреть применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменения их сути;
- б) увеличить затраты времени на проверку;
- в) повысить объем аудиторских выборок.

По окончании аудита необходимо установить, подтвердились ли оценки риска средств контроля, риска необнаружения, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения в отношении имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций до приемлемо низкого уровня, это может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки модифицированного аудиторского заключения.

3.3. Выборка в аудите

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка [16].

Требования по аудиторской выборке раскрыты в Федеральном ПСАД №16 «Аудиторская выборка»: утверждено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 г. №532.

Для рассмотрения выборки в аудите необходимо определиться с применяемой терминологией по данному вопросу в отношении видов ошибок, изучаемой совокупности, риска выборки.

Виды ошибок, различаемые в аудиторской выборке, представлены в табл. 20.

Таблица 20

Виды ошибок, различаемые в аудиторской выборке и их краткая характеристика

№	Виды ошибок, различаемые в аудиторской выборке	Краткая характеристика вида ошибки выборки
1	Ошибка выборки	Отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля) Искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу)
2	Общая ошибка выборки	Степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля) Суммарное искажение в учете или в отчетности

		(при выполнении аудиторских процедур проверки по существу)
3	Аномальная ошибка	Ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности
4	Допустимая ошибка	Максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой

В отношении изучаемой совокупности в аудите различают понятие: генеральная совокупность, элементы выборки, стратификация.

Генеральная совокупность представляет полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность должна быть надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки, а также полной.

Элементы выборки – индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность.

Аудитор может подразделить генеральную совокупность на страты, т.е. подмножества. В таком случае каждая страта проверяется отдельно. Процесс деления генеральной совокупности на страты, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками, называется стратификацией. При стратификации аудитору необходимо обеспечить, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

Риск выборки возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основе отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита [16].

В аудите различают два типа рисков выборки. Риск первого типа представляет риск того, что аудитор придет к выводу о том, что:

- риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению.

Риск второго типа представляет риск того, что аудитор придет к выводу о том, что:

- риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

- имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (то есть количеством отбираемых для проверки элементов).

Риск, связанный с выборкой, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности; риск, не связанный с использованием выборки, - путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой аудиторов и проверки выполнения процедур.

Виды выборки и их основные характеристики представлены в табл. 21.

Таблица 21

Виды выборки и их основные характеристики

Вид выборки	Основная характеристика
Представительная (репрезентативная) выборка	Элементы генеральной совокупности имеют равную вероятность быть отобранными
Не представительная (нерепрезентативная) выборка	Элементы генеральной совокупности не имеют равную вероятность быть отобранными. Аудитор полагается на свое профессиональное суждение при отборе элементов

Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (например, первичные учетные документы) или показатели в денежном выражении. Так как целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, то аудитору необходимо стараться сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, которые обладают характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Аудитору необходимо формировать проверяемую совокупность, исключая предвзятость.

Для построения выборки аудитору необходимо определить, какой будет использоваться метод отбора элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств. В соответствии с федеральным ПСАД №16 «Аудиторская выборка» различают следующие методы отбора элементов: 1) отобрать все элементы (сплошная проверка); 2) отобрать специфические (определенные) элементы; 3) отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля. Сплошная проверка может применяться в отношении аудиторских процедур проверок по существу.

Основные факторы, влияющие на объем выборки

Факторы	Влияние на выборку
Допустимый риск	Чем выше допустимый риск, тем больше объем выборки
Доверие к внутреннему контролю	Чем выше доверие, тем меньше объем выборки
Значение ошибки для целей аудита	Чем выше значение, тем больше объем выборки
Предполагаемый размер	Чем выше размер и частота возникновения, тем больше объем выборки
Наиболее однородные группировки	Наличие однородной группировки снижает объем выборки
Число единиц проверяемой совокупности	Чем выше число единиц, тем больше объем выборки

Выборка применяется как к тестированию средств внутреннего контроля, так и к процедурам проверки по существу. В соответствии с приложением 1 к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка» [16] в табл. 23 приводятся примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля, которые должны рассматриваться вместе.

Таблица 23

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля в соответствии с Федеральным ПСАД №16 «Аудиторская выборка»

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение степени, в которой аудитор намеревается полагаться на систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Увеличение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем действительный риск средств внутреннего контроля по генеральной совокупности)	Увеличение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Ничтожно малое влияние

Сплошная проверка может быть целесообразна в случаях:

- если генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов наибольшей стоимости;
- если неотъемлемый риск и риск средств контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- если повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Второй метод предполагает отбор специфических элементов. Специфические элементы различают наибольшей стоимости (ЗН), ключевые элементы (ЗК). К элементам наибольшей стоимости, как правило, относят суммы сальдо счетов, которые превышают планируемую степень точности, т.е. уровень существенности. При определении ключевых элементов аудитор отбирает сальдо счетов существенные качественно, т.е. элементы, по которым по его профессиональному суждению возможна наибольшая вероятность наличия ошибки или искажения, и элементы, существенные количественно, т.е. элементы (месяцы), имеющие наибольший оборот по данному счету в отчетном периоде. По данному методу осуществляется построение непредставительной выборки, в связи с чем результаты, полученные по отобранным элементам, не могут быть экстраполированы на всю совокупность.

Третий метод представляет отбор элементов для построения представительной выборки. Прежде чем отобрать элементы выборки, необходимо определить объем выборки.

Выбор метода или сочетания методов отбора элементов зависит от обстоятельств проверки, в частности аудиторского риска и эффективности аудита.

Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо на основе профессионального суждения аудитора.

При определении объема выборки аудитор должен проанализировать, снижен ли риск выборки до приемлемо низкого уровня. Чем ниже риск, связанный с использованием выборочного метода, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

В табл. 22 представлены основные факторы, влияющие на объем выборки.

В табл. 24 приводятся примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу, которые должны рассматриваться вместе в соответствии с приложением 2 к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка» [16].

Таблица 24
Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для проверки по существу в соответствии с Федеральным ПСАД №16 «Аудиторская выборка»

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	Увеличение объема
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	Увеличение объема
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Уменьшение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место)	Увеличение объема
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение объема
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение объема
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Ничтожно малое влияние

Число элементов, подлежащих отбору для выборки, которая состоит из элементов, основанных на сальдо счетов, определяется по формуле [38]:

$$ЭВ = (ОС \cdot ЭН \cdot ЭК) \cdot КП : (УС \cdot 0,75), \quad (5)$$

где ЭВ - число элементов выборки;

ОС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном (денежном) выражении;

ЭН – суммарное стоимостное (денежное) выражение элементов наибольшей стоимости;

ЭК – суммарное стоимостное (денежное) выражение ключевых элементов;

КП – коэффициент проверки;

УС – уровень существенности.

Значение коэффициента проверки (КП), используемого при определении элементов выборки в зависимости от состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица представлено в прил. 11.

При определении элементов выборки для отбора по номеру документа используется следующая формула, при условии, что наибольшие и ключевые значения в изучаемой совокупности отсутствуют:

$$ЭВ = (ГС \cdot КП) : УС, \quad (6)$$

где ГС – общее число документов генеральной совокупности.

Для построения выборки по номеру документа необходимо, чтобы у аудируемого лица было обеспечено выполнение требования обязательного присвоения номера всем первичным учетным документам.

Методы отбора элементов для построения выборки, согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №16, различают следующие: случайный отбор, систематический отбор, бессистемный отбор.

При построении выборки случайным отбором применяется понятие «статистический подход к выборочной проверке» (статистическая выборка). Статистическая выборка предполагает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики: случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности; применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки. При нестатистической выборке, аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Построение выборки случайным отбором проводится с использованием таблицы случайных чисел или генератора случайных чисел. Элементы, попавшие в выборку случайным отбором, по номеру документа определяются по следующей формуле:

$$НД = (ЗК - ЗН) \cdot СЧ + ЗН, \quad (7)$$

где НД - номер документа;

ЗН – значение начальное, т.е. номер первого документа генеральной совокупности;

ЗК - значение конечное, т.е. номер последнего документа генеральной совокупности;

СЧ - случайное число.

Случайные числа берутся из таблицы случайных чисел. Первое случайное число выбирается случайно из таблицы случайных чисел. Следующие случайные числа берутся из таблицы случайных чисел по порядку, т.е. по столбцу.

Рассмотрим построение выборки на примере ОАО «Тайга» по статье «Запасы» формы №1 «Бухгалтерского баланса». Общий размер проверяемой совокупности, в соответствии с формой №1 «Бухгалтерский баланс» строка «Запасы», составляет 5786,0 тыс. руб. Количество документов за проверяемый период по бухгалтерскому счету «Материалы» - 1500 документов. Документы пронумерованы с 1 по 1500. Наибольшие и ключевые элементы по рассматриваемой статье отсутствуют. По данным предыдущей проверки было установлено, что система внутреннего контроля отвечает необходимым требованиям, однако были выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета. Уровень существенности по данной статье составляет 100,8 тыс. руб. (прил. 10, строка «Запасы»). Рассчитаем количество элементов выборки:

$$\text{ЭВ} = (5786 \text{ тыс. руб.} \cdot 2) / 100,8 \text{ тыс. руб.} = 115.$$

Коэффициент проверки (КП) составляет 2, так как система внутреннего контроля отвечает необходимым требованиям, однако были выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета.

Количество элементов, по которым будет построена выборка по статье «Запасы», составляет 115 документов. Далее методом случайного отбора определяем, какие номера документов попадут в выборку, используя формулу (7) и таблицу случайных чисел, которая приводится в прил. 12. Случайное число выбирается случайным образом, в нашем случае это будет значение из строки 2 второго столбца. Далее случайные числа берутся по столбцу. Первые четыре номера документа и порядок их нахождения представлены в табл. 25.

Таблица 25

Определение номера первых четырех документов методом случайного отбора

№п /п	Определение номера документа методом случайного отбора	Номер документа попавшего в выборку
1	$\text{НД} = (1500 - 1) \cdot 0,5300 - 1$	795
2	$\text{НД} = (1500 - 1) \cdot 0,7063 - 1$	1059
3	$\text{НД} = (1500 - 1) \cdot 0,9902 - 1$	1484
4	$\text{НД} = (1500 - 1) \cdot 0,8386 - 1$	1257

Остальные номера документов попавших в выборку определяются аналогично.

Систематический отбор построения выборки предполагает отбор элементов из генеральной совокупности через определенный интервал. Интервал определяется по формуле

$$\text{ИНТ} = (\text{ЗК} - \text{ЗН}) / \text{ЭВ}, \quad (8)$$

где ИНТ - интервал выборки;

ЭВ - число элементов выборки, без учета элементов наибольшей стоимости, ключевых элементов.

Используя рассматриваемый пример и формулу (8), определим интервал:

$$\text{ИНТ} = (1500 - 1) / 115 = 13$$

В нашем случае интервал составляет 13 документов.

Для построения статистической выборки с использованием интервала исходная точка определяется случайным отбором по формуле

$$\text{СТ} = \text{ИНТ} \cdot \text{СЧ} + \text{ЗН}, \quad (9)$$

где СТ - стартовая точка.

Определим стартовую точку случайным отбором с использованием формулы (9). Случайное число выберем случайным образом по строке 6 графы 4 таблицы случайных чисел (прил. 12):

$$\text{СТ} = 13 \cdot 0,1927 + 1 = 4.$$

В данном случае стартовая точка, т.е. первый номер документа, попавшего в выборку, соответствует 11.

Номера документов, попавших в выборку, определяются по формуле

$$\text{НД} = \text{СТ} + \text{ИНТ} \cdot (a - 1), \quad (10)$$

где a - порядковый номер элемента выборки.

Следующие номера документов, попавшие в выборку, определяем с использованием формулы (10). Первые четыре номера документа, порядок их нахождения представлены в табл. 26.

Таблица 26

Определение номера первых четырех документов методом случайного отбора первого номера документа

№п /п	Определение номера документа методом случайного отбора	Номер документа попавшего в выборку
1	$\text{СТ} = 13 \cdot 0,1927 + 1$	4
2	$\text{НД} = 4 + 13 \cdot (2 - 1)$	17
3	$\text{НД} = 4 + 13 \cdot (3 - 1)$	30
4	$\text{НД} = 4 + 13 \cdot (4 - 1)$	43

Бессистемный отбор проводится без применения какой-либо систематизации. Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

Аудитору в отношении выборки необходимо: анализировать каждую ошибку; экстраполировать результат на всю совокупность; оценить риски выборки.

В соответствии с федеральным стандартом №16 аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и эффективности их функционирования, а также оценке их риска. Если при этом выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать:

- прямое влияние выявленных ошибок на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры.

При анализе обнаруженных искажений может быть установлено, что у многих из них есть общие характеристики. В таком случае аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры к сформированной страте.

Аудитор может признать, что ошибка аномальная, если он в достаточной мере уверен, что она не является представительной по отношению к генеральной совокупности.

По результатам аудиторских процедур по существу проверки элементов отобранной совокупности аудитор должен экстраполировать выявленные ошибки, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности. Аудитору необходимо проанализировать воздействие экстраполированной ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита, а также сравнить ее с допустимой ошибкой. Допустимая ошибка для процедуры проверки по существу, является допустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную существенности на уровне отдельных показателей финансовой отчетности или на уровне сальдо счетов, групп однотипных операций.

Полная прогнозная величина ошибки (ОШп) определяется по следующей формуле

$$\text{ОШп} = (\text{ОШв} \cdot (\text{ОС} - \text{ЭН} - \text{ЭК}) / \text{СЭВ}) + \text{ОШн} + \text{ОШк}, \quad (11)$$

где ОШв - фактическая величина ошибок, выявленная при выборке;

ОС - общий объем проверяемой совокупности;

ЭН - сумма стоимости элементов наибольшей стоимости;

ЭК - сумма стоимости ключевых элементов (т.е. которые имеют большую вероятность наличия искажений);

СЭВ - суммарная стоимость элементов выборки;

ОШн - фактическая величина ошибок при проверке элементов наибольшей стоимости;

ОШк - фактическая величина ошибок при проверке ключевых элементов.

Если наибольшие ЭН и ключевые элементы ЭК в рассматриваемой совокупности отсутствовали, то полная прогнозная ошибка будет рассчитываться по формуле

$$\text{ОШп} = \text{ОШв} \cdot (\text{ОС} / \text{СЭВ}). \quad (12)$$

В зависимости от соотношения величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности возможны различные действия аудитора, представленные в табл. 27.

Таблица 27

Действия аудитора в зависимости от соотношения величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности

Соотношение величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности	Действия аудитора
Величина полной прогнозной ошибки больше уровня существенности	Нет доказательств подтверждения достоверности отчетности
Величина полной прогнозной ошибки меньше уровня существенности	Следует получить подтверждение, что истинная ошибка не превышает уровень существенности
Величина полной прогнозной ошибки близка к уровню существенности	Аудитору необходимо выполнить действия: проанализировать причины возникновения ошибок, изменить аудиторские процедуры, потребовать исправить фактически выявленные ошибки

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также произвести необходимые корректировки;
- видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Аудитору необходимо отражать в рабочих документах все стадии проведения выборки и анализ ее результатов.

Контрольные вопросы

1. Перечислите ограничения, присущие аудиту.
2. Раскройте понятие существенности в аудите.
3. Охарактеризуйте методы определения уровня существенности.
4. Дайте понятие аудиторского риска, его компонентов.
5. Раскройте содержание неотъемлемого риска и риска средств контроля.
6. Раскройте основные положения оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.
7. Охарактеризуйте риск необнаружения.
8. Раскройте понятие выборки в аудите.
9. Охарактеризуйте виды выборки, риск выборки.
10. Раскройте факторы, влияющие на объем выборки.

Тесты

1. Взаимосвязь между аудиторским риском и уровнем существенности:

- 1) прямая;
- 2) обратная;
- 3) отсутствует.

2. Аудитор рассматривает существенность:

- 1) только на уровне финансовой отчетности;
- 2) как на уровне финансовой отчетности, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;
- 3) по согласованию с экономическим субъектом.

3. Аудитору необходимо принимать во внимание существенность:

- 1) при определении характера, сроков проведения, объема аудиторских процедур, а также оценке последствий искажений;
- 2) только при определении характера, сроков проведения, объема аудиторских процедур;
- 3) только при оценке последствий искажений.

4. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение:

- 1) не влияет на экономические решения пользователей финансовой отчетности;
- 2) влияет на принятие решения руководителя аудируемого лица;
- 3) влияет на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

5. Взаимосвязь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля:

- 1) прямая;
- 2) обратная;
- 3) отсутствует.

6. Аудиторский риск состоит из компонентов:

- 1) неотъемлемого риска, риска средств контроля, риска необнаружения;
- 2) только неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- 3) которые определены аудитором по согласованию с экономическим субъектом.

7. Подверженность остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств контроля представляет:

- 1) неотъемлемый риск;
- 2) риск средств контроля;
- 3) риск необнаружения.

8. Риск того, что существенные искажения, которые могут иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций, не будут своевременно предотвращены или обнаружены и исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, является:

- 1) неотъемлемым риском;
- 2) риском средств контроля;
- 3) риском необнаружения.

9. В силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, всегда имеет место определенный:

- 1) риск необнаружения;
- 2) риск средств контроля;
- 3) неотъемлемый риск.

10. Что такое аудиторский риск:

- 1) риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения;
- 2) риск нежизнеспособности бизнеса проверяемого экономического субъекта;
- 3) риск нежизнеспособности бизнеса аудиторской организации.

11. Взаимосвязь между риском средств контроля и количеством подтверждений, которые необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

- 1) отсутствует;
- 2) обратная;
- 3) прямая.

12. С аудиторскими процедурами проверки по существу напрямую связан уровень:

- 1) риска необнаружения;
- 2) риска средств контроля;
- 3) риска неотъемлемого.

13. Так как преобладающая часть аудиторских доказательств лишь представляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера, то всегда будет присутствовать:

- 1) риск средств контроля;
- 2) риск необнаружения;
- 3) неотъемлемый риск.

14. При аудите финансовой отчетности аудитор уделяет внимание тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые:

- 1) относятся к управленческому учету;
- 2) имели место в проверяемом периоде;
- 3) имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности.

15. Осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, это:

- 1) контрольная среда;
- 2) процедуры контроля;
- 3) система бухгалтерского учета.

16. Аудиторская выборка - это:

- 1) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
- 2) применение аудиторских процедур ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
- 3) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам только одной статьи отчетности.

17. Отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля при выполнении тестов средств контроля и суммарное искажение в учете и отчетности при выполнении аудиторских процедур проверки по существу - это:

- 1) допустимая ошибка;
- 2) общая ошибка;
- 3) анимальная ошибка.

18. Статистический подход к выборочной проверке должен отвечать характеристикам:

- 1) применение только случайного отбора тестирования совокупности;
- 2) применение только теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки;

3) применение любого подхода случайного отбора тестирования совокупности или теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

19. Можно ли разделить генеральную совокупность на подмножества:

- 1) да, в любом случае;
- 2) да, если каждая из подмножеств представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками;
- 3) нет, нельзя.

20. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка» сколько выделяют типов рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

- 1) два;
- 2) три;
- 3) пять.

Список литературы

50. Кодекс РФ об административных правонарушениях//Консультант плюс «Версия Проф».
51. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. №119-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
52. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696//Консультант плюс «Версия Проф».
53. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. №405//Консультант плюс «Версия Проф».
54. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 г. №532//Консультант плюс «Версия Проф».
55. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг: Одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 22.04.2004 г. протоколом №25//Консультант плюс «Версия Проф».
56. ПСАД «Существенность и аудиторский риск»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.1998 г. протокол №2//Консультант плюс «Версия Проф».
57. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз и др.: Пер с англ. С. М. Бычковой/Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
58. Аудит /Под. ред. В.И. Подольского, - М: ЮНИТИ, 2003.
59. Аудит стандарты ИНТОСАИ для госконтроля//Контроллинг. - 1991. - №3.

60. Бычкова С.М., Гаразян А.В. Планирование в аудите. - М.: Финансы и статистика, 2001.
61. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
62. Основы аудита /Под ред. Я.В. Соколова. - М: Бухгалтерский учет, 2000.
63. Перечень терминов, используемых в ПСАД//Консультант плюс «Версия Проф».
64. Робертсон Дж. Аудит - М.: КPMG, Аудиторская фирма Контакт, 1993.
65. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М: ИНФРА-М, 2003.

Ответы к тестам

Тема 1. Теоретические основы аудита

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер правильного ответа	2	1	2	3	3	1	3	2	3	3
Номер вопроса	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер правильного ответа	1	3	2	2	1	1	3	3	2	3

Тема 2. Организационно-правовые основы аудита

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер правильного ответа	3	1	3	1	2	3	3	2	1	3
Номер вопроса	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер правильного ответа	3	2	2	2	1	3	3	1	1	2
Номер вопроса	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
Номер правильного ответа	1	2	1	1	2	2	3	2	1	1

Тема 3. Методические основы аудита

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Номер правильного ответа	2	2	1	3	2	1	1	2	2	1
Номер вопроса	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Номер правильного ответа	3	1	2	3	1	1	2	3	2	1

Список литературы

66. Гражданский кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
67. Налоговый кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
68. Кодекс РФ об административных правонарушениях//Консультант плюс «Версия Проф».
69. Уголовный кодекс РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
70. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон РФ от 07.08.2001 г. №119-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
71. О системе государственной службы РФ: Федеральный закон РФ от 23.05.2003 г. №58-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
72. Об основах налоговой системы в РФ: Закон РФ от 27.12.1991 г. №2118-1//Консультант плюс «Версия Проф».
73. О Счетной палате: Федеральный закон РФ от 11.01.1995 г. №4-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
74. Об акционерных обществах: Федеральный закон РФ от 26.12.1995 г. №208-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
75. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон РФ от 08.02.1998 г. №14-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
76. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях: Федеральный закон РФ от 14.11.2002 г. №161-ФЗ//Консультант плюс «Версия Проф».
77. О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. №80//Консультант плюс «Версия Проф».
78. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 в ред.//Консультант плюс «Версия Проф», 2002.
79. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696//Консультант плюс «Версия Проф».
80. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. №405//Консультант плюс «Версия Проф».
81. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка»: Утверждено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 г. №532//Консультант плюс «Версия Проф».
82. О лицензировании аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. №190// Консультант плюс «Версия Проф».
83. О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита: Постановление Правительства РФ от 12.06.2002 г. №409//Консультант плюс «Версия Проф».
84. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н//Консультант плюс «Версия Проф».
85. Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков: Приказ Минфина РФ от 27.10.1999 г. №69Н//Консультант плюс «Версия Проф», 2002.
86. Об утверждении типового положения о конкурсной комиссии по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита: Приказ Минфина РФ от 31.10.2002 г. 107н// Консультант плюс «Версия Проф».
87. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Одобрена Президентским советом ИПБ от 29.12.1997 г.//Консультант плюс «Версия Проф».
88. Кодекс этики аудиторов России: Принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 28.08.2003 г., протокол №16// Консультант плюс «Версия Проф».
89. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг: Одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 22.04.2004 г. протоколом №25//Консультант плюс «Версия Проф».
90. Об утверждении типового аудиторского задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %, и федеральных государственных унитарных предприятий: распоряжение Министерства имущественных отношений РФ от 30.12.2002 г. №4521-р//Консультант плюс «Версия Проф».
91. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в РФ: Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ//Консультант плюс «Версия Проф».
92. ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 18.03.1999 г., протокол №2//Консультант плюс «Версия Проф».
93. ПСАД «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 г., протокол №6//Консультант плюс «Версия Проф».
94. ПСАД «Существенность и аудиторский риск»: Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.1998 г., протокол №2//Консультант плюс «Версия Проф».

95. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз и др.: Пер с англ. С. М. Бычковой/Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
96. Аудит /Под. ред. В.И. Подольского. - М: ЮНИТИ, 2003.
97. Аудит стандарты ИНТОСАИ для госконтроля//Контроллинг. - 1991. - №3.
98. Боголепов М. Государственный контроль//Контроллинг. - 1991. - №2.
99. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. - СПб.:Питер, 2003.
100. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998 г.
101. Бычкова С.М., Гаразян А.В. Планирование в аудите. - М.: Финансы и статистика, 2001.
102. Введение в аудит, 1993 г.//АССА, 1993.
103. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
104. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. - М.: Финансы и статистика, 1992.
105. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002.
106. Кодекс профессиональной этики аудиторов: Утвержден Российской аудиторской палатой, 04.12.1996 г.//Финансовая газета. - 1996. - №44.
107. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. Пособие. – М.: ПРИОР, 2000.
108. Лемская декларация руководящих принципов контроля//Контроллинг. - 1991 г. - №1.
109. Основы аудита /Под ред. Я.В. Соколова. - М: Бухгалтерский учет, 2000.
110. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2003.
111. Перечень терминов, используемых в ПСАД.//Консультант плюс «Версия Проф».
112. Робертсон Дж. Аудит. - М.: KPMG, Аудиторская фирма Контакт, 1993.
113. Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности//Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002.
114. Черных М.Н., Юдина Г.А. Проблемы развития аудита в России на современном этапе//Сб. науч. тр. Вып. 4. – Красноярск, 2003.
115. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М: ИНФРА-М, 2003.

Приложения

Приложение 1

Основные положения по проведению конкурса по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита [21]

Таблица П 1.1

Организаторы проведения конкурса по отбору аудиторской организации

№	Вид организации	Кто является организатором конкурса по отбору аудиторской организации*
1	Организации в уставном (складочном) капитале которой доля федеральной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25 %	Совет директоров (наблюдательный совет) организации
2	Федеральное государственное унитарное предприятие	Руководитель федерального государственного унитарного предприятия

*Организатор конкурса создает конкурсную комиссию в количестве не менее шести человек, с правом решающего голоса, включая секретаря комиссии

Таблица П 1.2

Состав конкурсной комиссии и лица, которые могут занимать должности в соответствии с Положением

Должность в конкурсной комиссии	Кто может занимать должность в соответствии с Положением
1. Председатель комиссии	Руководитель либо заместитель руководителя органа управления организации
2. Заместитель председателя комиссии	Представитель Минфина РФ
3. Секретарь комиссии	Представитель организатора конкурса
4. Иные лица, входящие в состав комиссии	Представитель Министерства имущественных отношений РФ Представитель федерального органа исполнительной власти, на который возложены координация и регулирование деятельности в соответствующей отрасли (сфере) управления Представитель одного из аккредитованных при Минфине РФ профессиональных аудиторских объединений

Таблица П 1.3
Состав и основные положения предложений, представляемых аудиторской организацией для участия в конкурсе [18]

Вид пакета с предложениями	Содержание предложения
Техническое предложение	Должно быть разработано в соответствии с типовым техническим заданием [25] и включает: образец отчета аудитора по ранее проведенной проверке организации, методики осуществления аудита, квалификации специалистов
Финансовое предложение	Содержит стоимость аудиторской проверки

Приложение 2
Таблица П 2

Категории лиц, имеющие право требования аудиторской проверки

Вид субъекта	Статья, нормативный акт, определяющий права категорий лиц	Категории лиц, имеющие право заказать проведение проверки в любое время
ОАО, ЗАО	Ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. №208-ФЗ [9]	Собрание акционеров Совет директоров Ревизионная комиссия общества Акционеры, владеющие не менее 10 % голосующих акций
ООО	Ст. 48 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. №14-ФЗ [10]	По требованию любого участника общества аудиторская проверка может быть проведена выбранным им профессиональным аудитором
Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Ст. 26 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 г. №161-ФЗ [11]	Орган, осуществляющий полномочия собственника и другие уполномоченные органы

Приложение 3
Таблица П 3

Основные элементы отчета аудиторской организации в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти

Раздел отчета	Элементы раздела
1. Общие сведения	Численный состав организации Аттестованные аудиторы, работающие в организации Сведения о повышении квалификации аудиторов, работающих в организации Применение дополнительных аудиторских стандартов Членство в общественных профессиональных объединениях
2. Экономические показатели деятельности за отчетный период	Объем реализации по видам (направленности) аудита: <ul style="list-style-type: none"> • Общий аудит • Аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов • Аудит страховщиков • Прочие аудиторские услуги
3. Данные об аудиторских проверках организаций, подлежащих обязательной годовой аудиторской проверке	Указываются организации, в которых были проведены аудиторские проверки: наименование, адреса, основные виды деятельности Результаты проверок: критерии, по которым аудируемое лицо подлежит обязательному ежегодному аудиту финансовой отчетности, количество организаций, у которых был проведен аудит, количество выданных аудиторских заключений по их видам

Приложение 4
Таблица П 4

Группировка Международных стандартов аудита (МСА) и Положений по международной аудиторской практике (ПМАП) (согласно официальному переводу МСА 1999 г. с последующими изменениями) *

Группы стандартов (положений)	Номера и наименования МСА и ПМАП
100-199 Предисловие и вводные аспекты	Предисловие к Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг
	Глоссарий терминов
	100 Задания, обеспечивающие уверенность
	120 Основные принципы Международных аудиторских стандартов

200-299 Обязанности	200 Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности
	210 Условия аудиторских заданий
	220 Контроль качества работы в аудите
	230 Документирование
	240 Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности
	240А Мошенничество и ошибка
	250 Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности
	260 Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями
300-399 Планирование	300 Планирование
	310 Знание бизнеса
	320 Существенность в аудите
400-499 Внутренний контроль	400 Оценка рисков и внутренний контроль
	401 Аудит в среде компьютерных информационных систем (КИС)
	402 Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации
500-599 Аудиторские доказательства	500 Аудиторские доказательства
	501 Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей
	505 Внешние подтверждения
	510 Первичные задания – начальные сальдо
	520 Аналитические процедуры
	530 Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования
	540 Аудит оценочных значений
	550 Связанные стороны
	560 Последующие события
	570 Непрерывности деятельности
580 Заявления руководства	
600-699 Использование работы третьих лиц	600 Использование работы другого аудитора
	610 Рассмотрение работы внутреннего аудита
	620 Использование работы эксперта
700-799 Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)	700 Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности
	700А Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности
	710 Сопоставимые значения
	720 Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность

800-899 Специализированные области	800 Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей 810 Исследование ожидаемой финансовой информации
900-999 Сопутствующие услуги	910 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности 920 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации 930 Задания по компиляции финансовой информации
1000-1100 Положения по международной аудиторской практике	1000 Процедуры межбанковского подтверждения. Дополнения 1-3 к предмету 400 1001 Среда ИТ – Автономные персональные компьютеры 1002 Среда ИТ – Онлайн-компьютерные системы 1003 Среда ИТ – Системы баз данных 1004 Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами 1005 Особенности аудита малых предприятий 1006 Аудит международных коммерческих банков 1007 Контакты с руководством клиента – отменен в июне 2001 г. 1008 Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы 1009 Методы аудита с помощью компьютеров 1010 Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности 1011 Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г. – отменен в июне 2001 г. 1012 Аудит производственных финансовых инструментов

- Составлено с использованием [45] и [40].

Приложение 5

Таблица П 5

Аудиторские правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД),
одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ
(блочная система)

№	Название правила (стандарта)	Дата, № протокола
1. Общие стандарты		
1	Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности	20.08.1999 г. №5
2	Образование аудитора	22.01.1998 г. № 2
2. Рабочие стандарты		
3	Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов	20.10.1999г. № 6
4	Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита	25.12.1996 г. № 6
5	Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг	20.10.1999 г. №6
6	Планирование аудита	25.12.1996 г. № 6
7	Аудиторские доказательства	25.12.1996 г. № 6
8	Аудиторская выборка	25.12.1996 г. № 6
9	Документирование аудита	25.12.1996 г. № 6
10	Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	25.12.1996 г. № 6
11	Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности	25.12.1996 г. № 6
12	Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)	22.12.1998 г. № 2
13	Аналитические процедуры	22.01.1998 г. № 2
14	Существенность и аудиторский риск	22.01.1998 г. № 2
15	Применимость допущения непрерывности деятельности	15.07.1998 г. № 4
16	Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита	15.07.1998 г. № 4
17	Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта	15.07.1998 г. № 4
18	Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности	15.07.1998 г. № 4
19	Внутрифирменный контроль качества аудита	15.07.1998 г. № 4
20	Изучение и использование работы внутреннего аудита	27.04.1999 г. № 3
21	Понимание деятельности экономического субъекта	27.04.1999 г. № 3
22	Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	18.03.1999 г. № 2

23	Общение с руководством экономического субъекта	18.03.1999 г. № 2
24	Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций	20.10.1999 г. № 6
25	Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной системы	11.07.2000 г. № 1
26	Проведение аудита с помощью компьютеров	11.07.2000 г. № 1
27	Использование работы другой аудиторской организации	27.04.1999 г. № 3
28	Использование работы эксперта	25.12.1996 г. № 6
29	Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	20.08.1999 г. № 5
3. Стандарты отчетности		
30	Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности	09.02.1996 г. № 1
31	Дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем событий, происшедших после даты составления и предоставления бухгалтерской отчетности	25.12.1996 г. № 6
32	Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита	25.12.1996 г. № 6
33	Проверка прогнозной финансовой информации	20.08.1999 г. № 5
34	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность	20.08.1999 г. № 5
4. Специфические (специальные) стандарты		
35	Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним	18.03.1999 г. № 2
36	Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	20.10.1999 г. № 6
37	Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами	11.07.2000 г. № 1
38	Особенности аудита малых экономических субъектов	11.07.2000 г. № 1

Приложение 6
Таблица П 6

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности,
утвержденные Правительством РФ

№ стандарта	Название федерального правила (стандарта)	Дата, № постановления
1	Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	23.09.2002 г. №696
2	Документирование аудита	23.09.2002 г. №696
3	Планирование аудита	23.09.2002 г. №696
4	Существенность в аудите	23.09.2002 г. №696
5	Аудиторские доказательства	23.09.2002 г. №696
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	23.09.2002 г. №696
7	Внутренний контроль качества аудита	04.07.2003 г. №405
8	Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом	04.07.2003 г. №405
9	Аффилированные лица	04.07.2003 г. №405
10	События после отчетной даты	04.07.2003 г. №405
11	Применимость допущения непрерывности деятельности	04.07.2003 г. №405
12	Согласование условий проведения аудита	07.10.2004 г. №532
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	07.10.2004 г. №532
14	Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита	07.10.2004 г. №532
15	Понимание деятельности аудируемого лица	07.10.2004 г. №532
16	Аудиторская выборка	07.10.2004 г. №532

Приложение 7
Таблица П 7

Группы внутрифирменных стандартов, рекомендуемые ПСАД «Требования,
предъявляемые к внутрифирменным аудиторским стандартам» [28]

Группы внутрифирменных стандартов по назначению	Рекомендуемый перечень стандартов по группе
1. Стандарты, содержащие общие положения по аудиту	1.1. Стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру
	1.2. Стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора, дополняющие и конкретизирующие действующие нормативные документы в области аудиторской деятельности
	1.3. Стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру
	1.4. Стандарты внутренней структуры и организации деятельности аудиторской организации
	1.5. Стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутрифирменного контроля качества выполнения аудита, а также ответственность аудиторов
2. Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита	2.1. Стандарты, регламентирующие ответственность аудитора
	2.2. Стандарты, регламентирующие порядок планирования аудита
	2.3. Стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля
	2.4. Стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств
	2.5. Стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц
3. Стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов	3.1. Стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских заключений
	3.2. Стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита
	3.3. Стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной информации, содержащейся в

	документах, связанных с бухгалтерской отчетностью
4. Специализированные стандарты	4.1. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений
	4.2. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования
	4.3. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов
	4.4. Стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудита других экономических субъектов
5. Стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг	5.1. Стандарты, регламентирующие подготовку заключений аудитора по специальным аудиторским заданиям 5.2. Стандарты, описывающие изучение прогнозной финансовой информации
6. Стандарты по образованию и подготовке кадров	В ПСАД по данной группе перечень не конкретизируется

Приложение 8

Таблица П 8

Базовые показатели, используемые для нахождения уровня существенности (по формату, рекомендуемому Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск»)

Наименование показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности ((гр.2·гр.3):100 %)
1	2	3	4
1. Балансовая прибыль		5	
2. Валовый объем реализации без НДС		2	
3. Валюта баланса		2	
4. Собственный капитал (итого раздел 3 баланса)		10	
5. Общие затраты предприятия		2	

Приложение 9

Таблица П 9.1

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс» ОАО «Тайга», тыс. руб.

Показатели формы №1 «Бухгалтерский баланс»	На начало года	На конец года
1	2	3
АКТИВ		
1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	4	3
Нематериальные активы		
Основные средства	33465	34344
Незавершенное строительство	1182	1182
Доходные вложения в материальные ценности		
Долгосрочные финансовые вложения	150	150
Отложенные налоговые активы	-	-
Прочие внеоборотные активы	-	-
ИТОГО по разделу 1	34801	35679
2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы	6325	5786
В том числе:		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	5840	4725
животные на выращивании и откорме	-	-
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	370	958
готовая продукция и товары для перепродажи	-	-
товары отгруженные	-	-
расходы будущих периодов	115	103
Прочие запасы и затраты	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	519	883
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	-	-
В том числе:		
покупатели и заказчики	-	-
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	29060	49695
В том числе:		
покупатели и заказчики	23552	42096
Краткосрочные финансовые вложения	-	-
Денежные средства	8	116

Прочие оборотные активы	-	-
ИТОГО по разделу 2	35912	56480
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 1 и 2)	70713	92159
ПАССИВ		
3. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	12000	12000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	-
Добавочный капитал	11074	10975
Резервный капитал	942	942
В том числе:		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	942	942
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	8930	4492
ИТОГО по разделу 3	32946	28409
4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Займы и кредиты	5415	8368
Отложенные налоговые обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства	-	-
ИТОГО по разделу 4	5415	8368
5. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Займы и кредиты	400	-
Кредиторская задолженность	31809	55061
В том числе:		
поставщики и подрядчики	17088	29195
задолженность перед персоналом организации	3067	1406
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	5300	9289
задолженность по налогам и сборам	6351	2867
авансы полученные	-	-
прочие кредиторы	3	12304
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	-	-
Доходы будущих периодов	69	-
Резервы предстоящих расходов	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	74	321
ИТОГО по разделу 5	32352	55382
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 3, 4, 5)	70713	92159

Таблица П 9.2

Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» ОАО «Тайга», тыс. руб.

Наименование показателя	Код строк и	За отчетный период	За аналогичный период
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	72128	24213
В том числе от продажи:		72128	24213
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(65678)	(24063)
В том числе проданных:		65678	24063
Валовая прибыль		6450	150
Коммерческие расходы	030	-	-
Управленческие расходы	040	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	050	6450	150
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060	-	-
Проценты к уплате	070	-	-
Доходы от участия в других организациях	080	-	-
Прочие операционные доходы	090	6528	3421
Прочие операционные расходы	100	(4884)	(3400)
Внереализационные доходы	120	2211	544
Внереализационные расходы	130	(370)	(507)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	9935	208
Отложенные налоговые активы	141	-	-
Отложенные налоговые обязательства	142	-	-
Текущий налог на прибыль	150	9684	203
Прибыль (убыток) от обычной деятельности	190	251	5
Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)		251	5
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Приложение 10

Таблица П 10

Определение доли уровня существенности по форме № 1 «Бухгалтерский баланс» ОАО «Тайга» (тыс. руб.)

Показатели формы №1 «Бухгалтерский баланс»	На начало года	На конец года	Удельный вес в %	Доля существенности
1	2	3	4	5
АКТИВ				
1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	4	3	0,003	0,04
Основные средства	33465	34344	37,25	596,0
Незавершенное строительство	1182	1182	1,280	20,5
Доходные вложения в материальные ценности				
Долгосрочные финансовые вложения	150	150	0,167	2,66
Отложенные налоговые вложения	-	-		
Прочие внеоборотные активы	-	-		
ИТОГО по разделу 1	34801	35679	38,7	619,2
2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	6325	5786	6,3	100,8
В том числе:				
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	5840	4725	5,2	83,2
животные на выращивании и откорме	-	-		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	370	958	1,0	16,0
готовая продукция и товары для перепродажи	-	-	-	-
товары отгруженные	-	-	-	-
расходы будущих периодов	115	103	0,1	1,6
Прочие запасы и затраты	-	-		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	519	883	1,0	16,0
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	-	-	-	-
В том числе:				
покупатели и заказчики	-	-	-	-
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	29060	49695	53,9	862,4
В том числе:				
покупатели и заказчики	23552	42096	45,7	731,2
Краткосрочные финансовые вложения	-	-	-	-
Денежные средства	8	116	0,1	1,6
Прочие оборотные активы	-	-		
ИТОГО по разделу 2	35912	56480	61,3	980,8
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 1 и 2)	70713	92159	100	1600
ПАССИВ				

3. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал	12000	12000	13,0	208,0
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	-	-	-
Добавочный капитал	11074	10975	11,9	190,4
Резервный капитал	942	942	1,0	16,0
В том числе:				
резервы, образованные в соответствии с законодательством	-	-	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	942	942	1,0	16,0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	8930	4492	4,9	78,4
ИТОГО по разделу 3	32946	28409	30,8	492,8
4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Займы и кредиты	5415	8368	9,1	145,6
Отложенные налоговые обязательства				
Прочие долгосрочные обязательства	-	-	-	-
ИТОГО по разделу 4	5415	8368	9,1	145,6
5. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Займы и кредиты	400	-	-	-
Кредиторская задолженность	31809	55061	59,7	955,2
В том числе:				
поставщики и подрядчики	17088	29195	31,7	507,2
задолженность перед персоналом организации	3067	1406	1,5	24,0
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	5300	9289	10,1	161,6
задолженность по налогам и сборам	6351	2867	3,1	49,6
авансы полученные	-	-	-	-
прочие кредиторы	3	12304	13,3	212,8
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	-	-	-	-
Доходы будущих периодов	69	-	-	-
Резервы предстоящих расходов	-	-	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	74	321	0,4	6,4
ИТОГО по разделу 5	32352	55382	60,1	961,6
БАЛАНС (сумма итогов по разделам 3, 4, 5)	70713	92159	100	1600

Приложение 11

Таблица П 11

Значение коэффициента проверки (КП) используемого при определении элементов выборки в зависимости от состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица

Значение коэффициента проверки	Состояние системы бухгалтерского учета	Оценка системы внутреннего контроля (СВК)
0,7	Если не выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета	СВК отвечает необходимым требованиям
2	Если выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета	СВК отвечает необходимым требованиям
3	Если выявлены потенциальные ошибки по счетам бухгалтерского учета	Нет доверия СВК аудируемого лица

Приложение 12
Таблица П 12

Фрагмент таблицы случайных чисел

п/п	1	2	3	4	5	6	7	8
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,5240	0,5206
2	0,0441	0,5300	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,6880
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,9710
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007
7	0,3228	0,2190	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638
9	0,8230	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,2600	0,6095
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,0050	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706
14	0,4690	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,6800	0,7167
16	0,8530	0,8592	0,2235	0,1688	0,5420	0,1803	0,2006	0,5942
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906
19	0,6410	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,0560	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,9140	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021
26	0,9350	0,8790	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185

Учебное издание

Галина Александровна Юдина,
Марина Николаевна Черных

Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита

Редактор А.А. Назимова
Корректор Т. Е. Бастрыгина

Тиражируется на электронных носителях

Заказ 428

Дата выхода 02.08.05

Адрес в Internet: www.lan.krasu.ru/studies/editions.asp

Отдел информационных ресурсов управления информатизации КрасГУ
660041 г. Красноярск, пр. Свободный, 79, ауд. 22-05, e-mail: info@lan.krasu.ru

Издательский центр Красноярского государственного университета
660041 г. Красноярск, пр. Свободный, 79, e-mail: rio@lan.krasu.ru