

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА (МИИТ)»**

Институт экономики и финансов

Кафедра «Финансы и кредит»

З. В. Чуприкова

**ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА
ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА**

Учебное пособие

Москва – 2021

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА (МИИТ)»**

Институт экономики и финансов

Кафедра «Финансы и кредит»

З. В. Чуприкова

Особенности организации и проведения аудита хозяйствующего субъекта.

Учебное пособие
для студентов специальностей «Экономика»
и «Экономическая безопасность»

Москва – 2021

УДК – 657.6

Чуприкова З.В.

Особенности организации и проведения аудита хозяйствующего субъекта. Учебное пособие. – М.: РУТ (МИИТ), 2021. – 94 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного стандарта высшего образования для специальности «Финансы и кредит».

В учебном пособии рассматриваются общие вопросы организации аудиторской проверки, нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ, а также особенности проведения и документирования аудиторской проверки.

Дополнительно в учебном пособии предложены тематические задания и вопросы по аудиту для самостоятельной работы студентов, предназначенные для подготовки к практическим занятиям, зачетам и экзаменам.

Рецензенты: К.э.н., доцент кафедры «Международный финансовый и управленческий учет» ИЭФ РУТ Е. З. Макеева,
Начальник службы координации проектной деятельности и отчетности ООО «РЖД Интернешнл», к.э.н., доц.
М. А. Выгнанова.

Табл.- 18, рис.-1, библиогр. – 7 назв.

© РУТ (МИИТ), 2021

Содержание

Тема I. Понятия аудита и аудиторской деятельности в законодательстве Российской Федерации. Организация аудиторской деятельности в РФ. Стандарты и принципы аудита.....	4
Тема II. Согласование условий проведения аудита. Независимость аудиторских организаций, аудиторов. Аудиторская тайна.....	17
Тема III. Планирование аудита. Основные этапы проведения аудита.....	28
Тема IV. Существенность в аудите	33
Тема V. Оценка аудиторского риска. Аудиторская выборка.....	42
Тема VI. Аудиторские доказательства.....	55
Тема VII. Документирование аудита.....	61
Тема VIII. Аудиторское заключение. Обобщение результатов аудиторской проверки	68
Приложение 1.....	79
Приложение 2.....	83
Приложение 3.....	89
Список литературы.....	92

I. Понятия аудита и аудиторской деятельности в законодательстве Российской Федерации. Организация аудиторской деятельности в РФ. Стандарты и принципы аудита.

Основными нормативными актами и документами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации, являются:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- Международные стандарты аудита (с 01.01.2017 г.);
- Дополнительные документы Международной федерации бухгалтеров (МБФ), признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации и необходимые для правильного применения МСА: Концепция качества аудита, Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов и осуществляющая деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

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

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

б) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудит не заменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Государственным органом, регулирующим аудиторскую деятельность в РФ, является уполномоченный федеральный орган – Министерство финансов РФ.

Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности;

3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

5) иные предусмотренные законодательством функции.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

Уровни регулирования	Виды наименования нормативных документов	Область регулирования	Степень разработанности
1	2	3	4
I.	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе	Закон принят
II.	Международные стандарты аудита (МСА)	1) определяют требования к порядку проведения аудиторской проверки; 2) являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.	Принимаются Международной федерацией бухгалтеров и признаются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации
III.	Правила (стандарты) саморегулируемой организации аудиторов	Устанавливаются для членов объединений: • не могут противоречить МСА; • не могут быть ниже требований МСА. Дополнительно осуществляют регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на своем уровне.	Разрабатываются саморегулируемыми организациями аудиторов
IV.	Внутрифирменные аудиторские стандарты	Используются аудиторами при проведении аудита и оказании прочих и сопутствующих аудиту услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

Дополнительно в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создан Совет по аудиторской деятельности, функции и состав которого регламентированы законодательством.

В состав Совета по аудиторской деятельности должны входить представители государственных органов, Центрального банка Российской Федерации (Банка России), СОА и пользователей аудиторских услуг.

Неотъемлемыми участниками рынка аудиторских услуг является саморегулируемая организация аудиторов. Саморегулируемой организацией аудиторов (СОА) признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Саморегулируемая организация аудиторов обязана разработать и утвердить:

1) правила организации и осуществления внешнего контроля деятельности своих членов;

2) правила независимости аудиторов и аудиторских организаций;

3) кодекс профессиональной этики аудиторов;

4) требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов, требования к деловой (профессиональной) репутации аудиторов, аудиторских организаций, физических лиц и коммерческих организаций, желающих стать членами саморегулируемой организации аудиторов в качестве соответственно аудиторов и аудиторских организаций;

5) размер или порядок расчета, а также порядок уплаты взносов в саморегулируемую организацию аудиторов;

6) меры дисциплинарного воздействия в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов и порядок их применения;

7) положение о раскрытии информации саморегулируемой организацией аудиторов;

8) положение об оказании саморегулируемой организацией аудиторов возмездных услуг;

9) порядок урегулирования конфликта интересов саморегулируемой организации аудиторов, членов органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, ее работников и лиц, выполняющих функцию по осуществлению внешнего контроля деятельности аудиторских организаций.

Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа;

5) безупречная деловая репутация;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;

5) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы - для индивидуального аудитора.

Аудиторская организация или аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Принципы аудита и их характеристика

Принцип аудита	Характеристика
1	2
Независимость	<p>а) независимость мышления - образ мышления, который позволяет составить независимое суждение без учета влияния посторонних факторов, которые могут поставить под сомнение профессионализм такого суждения, а также действовать со всей честностью, соблюдать объективность и выносить истинно профессиональные суждения;</p> <p>б) независимость поведения - линия поведения, которая не позволяет иметь дело с фактами и обстоятельствами, которые могут отрицательно повлиять на объективность, честность или профессиональный скептицизм фирмы (или члена проверяющей группы).</p>
Честность	Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.
Объективность	Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.
Профессиональная компетентность и добросовестность	Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием (добросовестностью) и в соответствии с техническими и профессиональными стандартами.
Конфиденциальность	Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию.
Профессиональное поведение	Аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию.

Классификация аудита

Аудит можно классифицировать по нескольким признакам.

По виду деятельности аудируемого экономического субъекта различают:

- банковский аудит;
- аудит страховых организаций;
- аудит фондов, инвестиционных институтов и бирж;
- общий аудит (аудит предприятий, объединений, организаций, учреждений независимо от организационно-правовых форм и видов собственности).

По степени обязательности аудит подразделяется на:

- обязательный аудит – это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе и других федеральных законах;
- инициативный аудит – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, собственников экономического субъекта. Основная цель инициативного аудита - выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Под обязательным аудитом понимается ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя, отвечающих определенным критериям.

Обязательный аудит проводится в случаях:

1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также эмитентов эмиссионных ценных бумаг, обязанных раскрывать информацию в соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 года № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;

2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;

3) организаций, имеющих организационно-правовую форму фонда (за исключением государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных

фондах)), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 миллиона рублей;

4) организаций (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-

«О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:

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

б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 миллионов рублей.

5) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного

предприятия заключается с аудиторской организацией или индивидуальным аудитором, определенными путем проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок, товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (*Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»*), при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным.

Сведения о результатах обязательного аудита подлежат внесению в **Единый федеральный реестр** сведений о фактах деятельности юридических лиц заказчиком аудита с указанием в сообщении аудируемого лица, идентифицирующих аудируемое лицо данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), наименования (фамилии, имени, отчества) аудитора, идентифицирующих аудитора данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), перечня бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, периода, за который она составлена, даты заключения, мнения аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности, за исключением случаев, если подлежащие раскрытию в соответствии с настоящей частью сведения составляют государственную тайну или коммерческую тайну, а также в иных случаях, установленных федеральным законом.

С 2022 года в сфере нормативного регулирования аудиторской деятельности вводятся принципиальные изменения, связанные с оказанием аудиторских услуг общественно значимым организациям. **Общественно значимыми организациями** признаются:

- 1) публичные акционерные общества;
- 2) организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг;

3) кредитные организации, головные кредитные организации банковских групп, головные организации банковских холдингов;

4) страховые организации, общества взаимного страхования;

5) организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй, клиринговые организации, организаторы торговли, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;

6) государственные корпорации, государственные компании, публично-правовые компании;

7) организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов;

8) иные организации, которые представляют и (или) раскрывают отчетность в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Аудиторские услуги общественно значимым организациям вправе оказывать только аудиторские организации, сведения о которых внесены в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (далее - аудиторские организации, оказывающие аудиторские услуги общественно значимым организациям). Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимой организации заключается с аудиторской организацией, оказывающей аудиторские услуги общественно значимым организациям, определенной по результатам проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса. Уполномоченный федеральный орган совместно с Банком России вправе устанавливать правила проведения открытого конкурса на заключение договора на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций, если иные правила не установлены другими федеральными законами.

По составу и объему проверяемой документации различают:

- аудит готовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- специальный аудит.

Целью специального аудита может являться подтверждение правомочности совершенных хозяйственных операций; правильности исчисления налогов и заполнения налоговых деклараций и т. д., в том числе возможен инициативный аудит инвестиционных проектов для повышения

степени надежности реализации проекта,

Кроме того, по исполнителям аудиторских услуг аудит подразделяют на:

- внешний аудит. Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;
- внутренний аудит. Под внутренним аудитом следует понимать систему внутреннего контроля, созданную на предприятии, в связи с чем внутренний аудит не может являться независимым. Внутренний аудит осуществляется аудиторами, работающими непосредственно в данной организации.

Контрольные вопросы по теме № 1.

- 1) Назовите основные правовые документы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ.
- 2) Основные цели и задачи аудиторской деятельности.
- 3) Классификация аудита.
- 4) Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
- 5) Особенности проведения аудита государственных предприятий.
- 6) Приведите классификацию аудиторских стандартов.
- 7) Приведите общую характеристику международных правил (стандартов) аудиторской деятельности.
- 8) Уполномоченный федеральный орган в сфере аудиторской деятельности и Совет по аудиторской деятельности.
- 9) Основные аспекты и условия деятельности саморегулируемой организации аудиторов.
- 10) Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов.
- 11) Кодекс этики аудиторов.
- 12) Назовите организационно-правовые формы предприятия, в которых может функционировать аудиторская организация.
- 13) Принципы аудита и их основная характеристика.
- 14) Какие организации относятся к общественно-значимым.

- 15) Назовите особенности подготовки и проведения аудиторской проверки общественно-значимой организации.

Контрольные задания по теме № 1.

Задание 1.

Определите, какие из указанных организаций подлежат обязательному аудиту и обоснуйте свой ответ:

- Коммерческий банк «Бета» (сумма активов баланса – 350 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 725 млн руб.);
- Страховая компания «Надежность» (сумма активов баланса – 110 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 1 505 млн руб.);
- ПАО «Промышленное машиностроение» (сумма активов баланса – 300 млн руб., объем выручки от реализации продукции – 500 млн руб.);
- Пенсионный фонд РФ;
- Благотворительный фонд «Ромашка» (сумма поступлений – 15 млн.руб.);
- ГУП «Дворник» (сумма активов баланса – 70 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 115 млн руб.).

Задание 2.

Определите, какие из указанных организаций подлежат обязательному аудиту и обоснуйте свой ответ:

- НАО «Инвестиции-плюс» - является одним из подрядчиков в процессе реализации крупного строительного проекта;
- Банковская группа «Возрождение»;
- ОАО «РЖД»;
- Открытое акционерное общество «Нефтяная компания "Роснефть»;
- ГосКорпорация «Росатом»;
- Лотерея «Счастливый билет»;
- ФГУП «Почта России»;
- КБ «Почта-Банк»;
- Московская Валютная Биржа;
- Бюро Кредитных Историй;
- Негосударственный пенсионный фонд «Веселая старость»;
- Микрофинансовая организация «Денежка»;
- Общество взаимного страхования «Гарантия»;

- Консолидированная отчетность ГК ПИК;
- Инвестиционный фонд «Большой доход»;
- Казино «Удача»;
- Открытое акционерное общество «Международный аэропорт Шереметьево»;
- ФГУП «Российская телевизионная и радиовещательная сеть».

Определите, в каких случаях проводится аудит общественно-значимых организаций.

Задание 3.

Определите особенности проведения аудита ГУП «Дорожная уборка», доля государственной собственности в уставном капитале – 100%, (сумма активов баланса – 450 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 535 млн руб.). Какие условия должны быть выполнены руководством ГУП «Дорожная уборка» при выборе аудитора?

Задание 4.

Какие виды прочих и сопутствующих аудиту видов услуг являются наиболее актуальными для компании, занимающейся инвестиционной деятельностью, торговой организации, производственного предприятия? Ответ обоснуйте.

Задание 5.

Привести практический пример нарушения принципов аудита (по одному примеру на каждый принцип аудита).

II. Согласование условий проведения аудита. Независимость аудиторских организаций, аудиторов. Аудиторская тайна.

Договор на проведение аудиторской проверки заключается в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации, в частности гл.39 «Возмездное оказание услуг», МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты и существенные условия, такие как:

- а) предмет договора на оказание аудиторских услуг;
 - б) условия оказания аудиторских услуг, порядок оказания услуги по оценке инвестиционного проекта;
 - в) права и обязанности аудиторской организации;
 - г) права и обязанности экономического субъекта;
 - д) стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
 - е) информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
 - ж) аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита, порядок составления и представления отчета по сопутствующей аудиту услуге по оценке инвестиционного проекта;
- з) ответственность сторон и порядок разрешения споров.

В предмете договора на оказание аудиторских услуг фиксируются сфера аудиторских услуг и их объем, в частности при проведении аудиторской проверки - работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период.

В условиях оказания аудиторских услуг указываются:

- а) цель оказания аудиторских услуг, объем и объекты аудита, в частности филиалы и подразделения экономического субъекта (при их наличии);
- б) сроки и этапы оказания аудиторских услуг;
- в) ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.

В правах и обязанностях аудиторской организации отражаются необходимость или возможность:

а) неукоснительного соблюдения при оказании аудиторских услуг требований законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;

б) самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;

в) проверки любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получения разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе аудита вопросам;

г) доступа в систему компьютерной обработки данных проверяемого экономического субъекта;

д) получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;

е) отказа от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;

ж) квалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания иных аудиторских услуг, соблюдения конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;

з) обеспечения сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и неразглашения их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

В правах и обязанностях экономического субъекта отражаются необходимость или возможность:

а) создания аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг, предоставления им всей необходимой документации, обеспечения доступа в систему компьютерной обработки информации, а также выдачи по запросу аудиторов разъяснений и объяснений в устной и письменной формах;

б) получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов;

в) оперативного устранения выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В разделе о стоимости и порядке оплаты аудиторских услуг указываются:

а) порядок определения стоимости аудиторских услуг;

б) порядок и сроки оплаты аудиторских услуг, в том числе выплаты аванса либо задатка.

В разделе об ответственности сторон и порядке разрешения споров предусматриваются:

а) виды и мера ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;

б) обстоятельства, исключающие ответственность за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;

в) возможность и необходимость разрешения возникших споров и разногласий путем переговоров между сторонами договора либо в судебном порядке.

Наряду с этим в договор могут быть включены другие важные для сторон положения.

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании аудиторских услуг.

Установлено, какие сведения, полученные при оказании аудиторских услуг, не составляют аудиторскую тайну:

- 1) сведения, разглашенные самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные Федеральным законом, либо с его согласия;
- 2) сведения о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;
- 3) сведения о величине оплаты аудиторских услуг.

Остальные сведения и документы, полученные или составленные аудиторской организацией или индивидуальным предпринимателем в процессе осуществления аудита, составляют аудиторскую тайну и охраняются законодательством РФ.

Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией / индивидуальным аудитором, лицо, которому оказывались услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (ст.13, 14) установлен ряд профессиональных прав и обязанностей аудиторов и прав и обязанностей экономических субъектов.

Таблица 3

Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора

Аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов)	
Права	Обязанности
<p>1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;</p> <p>2) исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;</p> <p>3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;</p> <p>4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в предусмотренных законом случаях:</p> <p style="margin-left: 20px;">а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;</p> <p style="margin-left: 20px;">б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;</p> <p>4.1) страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;</p> <p>5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.</p>	<p>1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;</p> <p>2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;</p> <p style="margin-left: 20px;">2.1) составлять документы на русском языке;</p> <p>3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;</p> <p style="margin-left: 20px;">3.1) информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации аудиторской организации, индивидуального аудитора, последние обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы;</p> <p>4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.</p>

Таблица 4

Права и обязанности аудируемого лица / лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

Аудируемых лиц и лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг	
Права	Обязанности
<p>1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;</p> <p>2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;</p> <p>3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.</p>	<p>1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;</p> <p>2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;</p> <p>3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;</p> <p>4) исполнять требования и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.</p>

С 2022 года аудиторская организация обязана:

1) вести свой сайт в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»;

2) раскрывать информацию о своей деятельности на своем сайте в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по перечню и в сроки, которые установлены уполномоченным федеральным органом.

Необходимо отметить, что право осуществления аудита ограничено в части проверок отдельных экономических субъектов **критерием независимости аудитора**.

Аудит не может осуществляться (ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»):

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов учредителей (участников) аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

4) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным

лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) аудиторами, являющимися учредителям (участникам) аудируемого лица, его руководителям, главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов;

7) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;

8) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, являющихся кредитными организациями, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства, либо которыми им выдана банковская гарантия, либо с которыми такие договоры заключены руководителями этих аудиторских организаций, либо с которыми такие договоры заключены на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов руководителей этих аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам;

9) работниками аудиторских организаций, являющимися участниками аудиторских групп, аудируемыми лицами которых являются кредитные организации, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, либо получившими от этих кредитных организаций банковские гарантии, либо с которыми такие договоры заключены лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, 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.

С 2022 года Законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрен информационный обмен между аудиторскими организациями на финансовом рынке и Банком России, в том числе предоставление последним информации об аудируемых лицах таким аудиторским фирмам.

В связи с этим аудиторская организация **не вправе:**

- передавать третьим лицам составляющие аудиторскую тайну полученные сведения и документы;
- разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного согласия в письменной форме ЦБ РФ и лица, которому оказывались аудиторские услуги (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. **Под конфликтом интересов** понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Конфликт интересов создает угрозу объективности и может создать угрозы соблюдения других основных принципов этики. Такого рода угрозы могут возникать в случаях, когда:

а) аудитор, осуществляя профессиональную деятельность, оказывает услуги двум или более сторонам, интересы которых по предмету этих услуг противоречат друг другу;

б) интересы аудитора в отношении какого-то вопроса и интересы стороны, которой он оказывает услуги, осуществляя профессиональную деятельность, по этому же вопросу, противоречат друг другу.

В случае, когда угроза, создаваемая конфликтом интересов, превышает приемлемый уровень, аудитор должен принять меры предосторожности для устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня. Если меры предосторожности не могут свести угрозу до приемлемого уровня, аудитор должен отказаться от предоставления или прекратить предоставление профессиональных услуг, которые могут привести к конфликту интересов, либо он должен устранить заинтересованность или прекратить

взаимоотношения, чтобы устранить угрозу или свести ее до приемлемого уровня.

Прежде чем принять на обслуживание нового клиента или задание или установить деловые взаимоотношения аудитор должен предпринять разумные действия по выявлению обстоятельств, которые могли бы привести к конфликту интересов, в том числе установить:

а) характер соответствующих взаимоотношений и заинтересованности участвующих сторон;

б) характер услуги и ее влияние на участвующие стороны.

Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций разрабатываются на основе кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров.

Контрольные вопросы по теме № 2.

1. Характеристика договора на проведение аудиторской проверки.
2. Основные условия договора на проведение аудиторской проверки.
3. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора.
4. Права и обязанности аудируемого лица.
5. Дополнительные положения договора на проведение аудиторской проверки.
6. Независимость аудиторских организаций, аудиторов.
7. Ограничения в осуществлении аудита.
8. Порядок разрешения споров.
9. Понятие аудиторской тайны.
10. Информация, не составляющая аудиторскую тайну.
11. Ответственность сторон при проведении аудита.
12. Что такое конфликт интересов?
13. Какие меры должен предпринять аудитор для устранения конфликта интересов?

Контрольные задания по теме № 2.

Задание 1.

Составить договор на проведение аудиторской проверки предприятия (выбирается самостоятельно).

Задание 2.

Сформулируйте какие дополнительные условия могут возникнуть в договоре при проверке филиалов предприятия; при необходимости привлечения экспертов.

При выполнении задания использовать МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

Задание 3.

ООО «Проверка» оказывало услуги по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Мастерок» с 2017 по 2020 год. Имеет ли право ООО «Проверка» осуществить аудит крупного инвестиционного проекта, реализуемого ПАО «Мастерок» в 2021 году. Ответ обоснуйте.

Задание 4.

Генеральный директор НАО «АудитКонсалтинг» состоит в дружеских отношениях с главным инженером проверяемой организации. Определите, имеет ли место нарушение законодательства. Ответ обоснуйте.

Задание 5.

Приведите три примера нарушения требования независимости аудитора. Ответ обоснуйте.

Задание 6.

Приведите пример конфликта интересов у аудитора. Какие меры можно предпринять, чтобы избежать этого конфликта. Ответ обоснуйте.

III. Планирование аудита. Основные этапы проведения аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование предполагает детальное изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

Процесс планирования включает в себя:

- изучение деятельности клиента (аудируемого лица) – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности клиента, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, и информации о критических областях;
- оценка возможных аудиторских рисков – определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения и что они останутся не выявленными;
- организация проверки – решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку плана аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с принципами:

- комплексности, т.е. обеспечение согласованности всех этапов;
- непрерывности, а именно установление взаимосвязанных заданий группе аудиторов и увязка этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам: структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним компаниям;
- оптимальности, т.е. обеспечение возможности выбора оптимального варианта на основании критериев, определенных аудиторской организацией.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита. Надлежащее планирование полезно при проведении аудита финансовой отчетности, поскольку:

- помогает аудитору уделять надлежащее внимание важным аспектам аудита;
- помогает аудитору своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
- помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения таким образом, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;
- оказывает помощь при выборе членов аудиторской группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, а также при распределении работ между ними;
- способствует осуществлению руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также анализа результатов их работы;
- в тех случаях, когда это имеет место, оказывает помощь в координации работы аудиторов компонентов организации и экспертов.

Планирование аудиторской проверки проводится в три этапа:

- 1) предварительное планирование, которое проводится на этапе выбора клиента и изучения его деятельности и состоит из общего знакомства с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и определения состава специалистов и общих затрат времени для проведения аудита;
- 2) аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.
- 3) составление плана аудита, определяющего объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Стратегия и план проведения аудита разрабатываются в соответствии МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

План проводимого аудита содержит более подробное описание, чем общая стратегия, поскольку в нем указываются характер, сроки и объем выполняемых членами аудиторской группы аудиторских процедур. Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки ее плана. Например, планирование аудиторских процедур оценки рисков проводится на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков и объема тех или иных дальнейших аудиторских процедур зависит от исхода выполнения этих процедур оценки рисков.

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

Таблица 5

Пример стратегии аудиторской проверки

Проверяемая организация				
Период аудита				
Количество человеко-часов				
Руководитель аудиторской группы				
Состав аудиторской группы				
Планируемый уровень существенности				
№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Формирование аудиторской группы			
2	Распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита			
3	Инструктирование всех членов аудиторской группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита			
4	Проведение аудита согласно плана			
5	Контроль за выполнением плана и качеством работы аудиторов, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита			
6	Разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур			
7	Проведение совещаний с руководством экономического субъекта и/или соответствующих служб по результатам отдельных этапов аудита			
8	Подготовка заключения (отчета) руководству экономического субъекта по результатам аудита			
10	Проведение совещания с руководством экономического субъекта по результатам аудита			

Характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.

Планирование является не сколько отдельным этапом аудита, а, скорее, носит непрерывный и циклический характер и во многих случаях начинается сразу по завершении (или в связи с завершением) предыдущего аудиторского задания и продолжается вплоть до выполнения текущего аудиторского задания. Планирование предполагает анализ сроков определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до начала выполнения дальнейших аудиторских процедур. Например, планирование включает необходимость еще до выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения проанализировать такие вопросы, как:

- перечень аналитических процедур, которые необходимо выполнить в качестве процедур оценки рисков;
- получение общего представления о правовом регулировании, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;
- порядок определения существенности;
- целесообразность привлечения экспертов;
- порядок выполнения прочих процедур оценки рисков.

Аудиторская проверка включает следующие основные этапы:

- 1) согласование условий проведения аудита;
- 2) составление стратегии и плана проведения аудиторской проверки;
- 3) установление уровня существенности и аудиторского риска исходя из целей аудита;
- 4) получение аудиторских доказательств;
- 5) формирование аудиторского заключения (отчета), информирование руководства аудируемого лица и/или представителей его собственника.

Контрольные вопросы по теме № 3.

1. Цели и задачи планирования аудиторской проверки.
2. Принципы планирования аудита.
3. Этапы планирования аудита.

4. Подготовка, составление и содержание стратегии аудита.
5. Подготовка, составление и содержание плана аудита.
6. Внесение изменений в стратегию и план аудита.
7. Документальное оформление результатов планирования.
8. Основные этапы аудиторской проверки.

Контрольные задания по теме № 3.

Задание 1.

Опишите деятельность произвольно выбранного реального предприятия. Составьте стратегию аудита указанного предприятия.

Задание 2

На основании базовой информации о предприятии, полученной в результате выполнения задания 1, составить план аудита указанного предприятия. Пример плана аудиторской проверки приведен в Приложении 2.

Задание 3.

По результатам выполнения заданий 1,2 составьте план аудита отдельного предприятия (по выбору) с учетом его особенностей:

- обязательный аудит промышленного предприятия;
- инициативный аудит исчисления налога на прибыль в торговой организации;
- аудит трех филиалов банка;
- аудит учета основных средств в строительной организации.

IV. Существенность в аудите.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать **существенность** (МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»).

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается **существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый **уровень существенности** с целью выявления существенных искажений с количественной и качественной точки зрения:

- количественная составляющая существенности выражается через определение уровня существенности в числовом значении;
- качественная составляющая существенности выражается через характер (качество) искажений должны приниматься во внимание при проведении аудита, например, 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.

При оценке качественной составляющей уровня существенности, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли существенный характер выявленные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. При оценке количественной составляющей аудитор должен оценить, превышают ли (по отдельности и/или в сумме) обнаруженные отклонения количественный критерий – уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет

делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

- определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

При этом различают:

- Существенность для финансовой отчетности в целом;
- Существенность в отношении сальдо счетов, классов операций и раскрытий информации.

Необходимо обратить особое внимание, что отдельные искажения могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми могут иметь существенный характер.

1. Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта по исследуемому инвестиционному проекту является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно:

▪ отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;

▪ качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2. Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта по исследуемому инвестиционному проекту в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

▪ отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;

▪ отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3. Используя свое профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять соответствующее решение, если выполняется одно из следующих условий:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности;
- имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

При нахождении значения уровня существенности аудитор может принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, так называемые **базовыми (контрольные) показателями бухгалтерской отчетности**.

Следующие факторы могут повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя:

- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
- факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации склонны обращать особенно пристальное внимание (например, для целей оценки финансовых результатов пользователи, как правило, обращают внимание на прибыль, выручку или чистые активы);
- характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;
- структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации);
- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

Оценка существенности отдельного участка учета (в том числе инвестиционного проекта) является необходимой, потому что ошибки накапливаются на счетах бухгалтерского учета, а не в отчетности в целом.

Следовательно, объективное суждение о существенности исследуемого участка позволяет аудитору впоследствии принять более обоснованное решение о достоверности отчетности в целом.

При определении существенности участка в отечественной экономической литературе предлагаются два подхода:

- дедуктивный – когда изначально определяется общая существенность финансовой отчетности, которая затем распределяется между значимыми статьями проверяемого бухгалтерского баланса,
- индуктивный – когда изначально исследуется существенность значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей для проведения аудита и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

- ✓ изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;
- ✓ изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;
- ✓ изменение аудиторской специализации аудиторской организации;
- ✓ значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту (их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности).

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

Аудиторские организации обязаны вычислять **уровень существенности**, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускаются как **единый показатель уровня** существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации.

Таблица 6

**Базовые значения показателей для определения уровня
существенности при проведении аудита**

Базовые (контрольные) показатели	Доля, %
1	2
Балансовая прибыль до налогообложения	5
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	0,5-2
Валюта баланса	1-2
Чистые активы	2-5
Прибыль после налогообложения	5-10

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской

проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Признание существенными ошибок, не имеющих количественного выражения, является достаточно сложной процедурой, и как правило, основывается на профессиональном мнении аудитора.

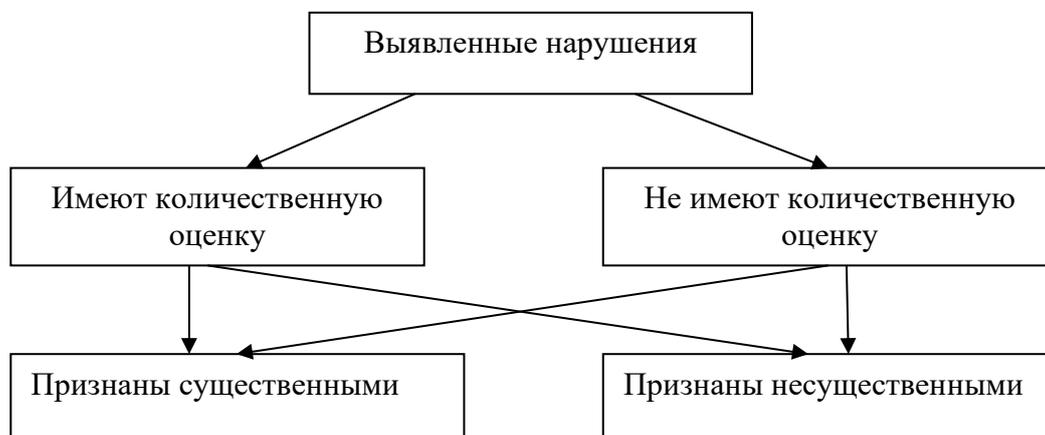


Рис.1. Оценка существенности

Ряд операций, например, незаконные операции, возникшие в результате недобросовестных действий, признаются существенными вне зависимости от их объема и суммарного измерения. В то же время, одна ошибка может быть рассмотрена и как существенная, и как несущественная, в зависимости от обстоятельств и характера операций по счету. К примеру, ошибка, возникшая в результате мошенничества, будет признана более существенной, чем ошибка на ту же сумму, связанная с неправильной корреспонденцией счетов, т.е. существенность преднамеренной ошибки выше, чем не преднамеренной.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Контрольные вопросы по теме №4.

1. Понятие уровня существенности.
2. Классификация ошибок при определении уровня существенности.
3. Использование уровня существенности при определении достоверности финансовой отчетности.
4. Порядок определения уровня существенности.
5. Оценка последствий искажений, выявленных аудитором.
6. Базовые (контрольные) показатели для определения уровня существенности, особенности их выбора.
7. Особенности признания существенными качественных искажений.
8. Дедуктивный и индуктивный подходы при определении уровня существенности.
9. Основания для изменения порядка нахождения уровня существенности.
10. Корректировка определенного аудитором уровня существенности: условия и оформление.

Контрольные задания по теме №4.

Задание 1.

Определить показатель уровня существенности на основании данных, приведенных в таблице 7.

Таблица 7

Исходные данные для выполнения задания 1

Базовые показатели	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия	142 750	5	
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	745 400	2	
Валюта баланса	485 740	2	
Собственный капитал	300 350	10	
Общие затраты предприятия	570 500	2	

Задание 2.

Определить показатель уровня существенности на основании данных, приведенных в таблице 8.

Таблица 8

Исходные данные для выполнения задания 2

Базовые показатели	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия	250 800	5	
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	2 650 240	2	
Валюта баланса	2 440 170	5	
Собственный капитал	1 344 800	5	
Общие затраты предприятия	2 350 760	2	

Задание 3.

Приведите три примера качественных искажений и проанализируйте их последствия.

Задание 4.

Оцените приведенные ниже обстоятельства на возможность наличия недобросовестных действий. Ответ обоснуйте.

- наличие только ксерокопий или электронных копий документов, в то время как должны существовать оригиналы;
- доказательства доступа работников к информационным системам и учетным записям, которые не оправдываются производственной необходимостью;
- длительное отсутствие главного бухгалтера или других сотрудников бухгалтерии на рабочем месте;
- длительные задержки при предоставлении запрошенной у аудируемого лица информации.

Задание 5.

Определить показатель уровня существенности на основании методики расчета, приведенной в таблице 9. Для расчета используются актуальные реальные данные действующих хозяйствующих субъектов (например, ОАО «РЖД», ПАО «Аэрофлот» и пр.).

Таблица 9

Исходные данные для выполнения задания 5

РАСЧЕТ БАЗОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, единица измерения отчетности			
Показатель	Предыдущий отчетный период / Начало отчетного периода	Текущий отчетный период / Конец отчетного периода	Значение базового показателя
1	2	3	4 (($"2" + "3"$) / 2)
Выручка	0,00	0,00	0,00
Прибыль до налогообложения	0,00	0,00	0,00
Капитал и резервы	0,00	0,00	0,00
Валюта баланса	0,00	0,00	0,00

V. Оценка аудиторского риска. Аудиторская выборка.

Под **аудиторским риском** понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения, то есть субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск включает в себя три компонента:

- а) неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;
- б) риск системы внутреннего контроля (риск средств контроля);
- в) риск необнаружения.

- **неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск** – риск наличия существенных неточностей в представленной аудитору отчетности, при отсутствии соответствующих средств внутреннего контроля. Причиной этого риска, как правило, является природа бизнеса клиента, окружение (среда), в которой он функционирует, и система его организации;
- **риск средств контроля в учете у клиента** – риск того, что с помощью системы внутреннего контроля не будут предотвращены или обнаружены существенные неточности в бухгалтерской отчетности;
- **риск необнаружения ошибок в учете у клиента** – риск того, что проведенное аудиторское тестирование и контрольные процедуры не смогли раскрыть существующие неточности бухгалтерской отчетности.

Общий аудиторский риск можно представить формулой:

$AP = NP \times PCK \times PNO$, где:

AP – аудиторский риск;

NP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PNO – риск необнаружения.

Оценивая **неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск** при проверке инвестиционного проекта, аудитору необходимо принимать во внимание следующие факторы:

- особенности функционирования и текущего положения отрасли, в которой осуществляет свою инвестиционную деятельность субъект (производство и реализация алкогольной продукции, доленое строительство и т.д.);
- особенности видов деятельности субъекта; форм расчетов (операции с ценными бумагами; валютные операции; товарообменные операции; использование в расчетах векселей);
- цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение проверяемой отчетности;
- основные показатели инвестиционной деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;
- опыт и квалификация работников, ответственных за ведение учета и составление отчетности; и прочее.

Оценка риска средств контроля основывается на **оценке системы внутреннего контроля**, которая является совокупностью организованных мероприятий и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, для выявления и предотвращения ошибок в учете и отчетности, для сохранности активов, а также для своевременной подготовки бухгалтерской, налоговой отчетности.

Система внутреннего контроля, таким образом, включает в себя:

- 1) систему бухгалтерского учета;
- 2) контрольную среду, т.е. осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Контрольная среда включает следующие элементы:

- а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- б) профессионализм (компетентность сотрудников);
- в) участие собственника или его представителей;
- г) компетентность и стиль работы руководства;
- д) организационная структура;

- е) наделение ответственностью и полномочиями;
- ж) кадровая политика и практика.

Уровень риска необнаружения зависит от эффективности и качества работы аудиторов.

На оценку этого риска влияют:

- порядок проведения аудиторской проверки;
- опыт и квалификация аудиторов;
- достаточность аудиторских процедур;
- глубина выборки информации;
- знакомство с данным видом деятельности и конкретным аудируемым лицом.

Допустимый риск необнаружения определяется на основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля и означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или группы операций.

Чем выше уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем к меньшему уровню необходимо свести риск необнаружения, и наоборот, при низком значении неотъемлемого риска и риска средств контроля можно допустить сравнительно высокий риск необнаружения.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов. Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Риски существенного искажения на уровне предпосылок оцениваются для того, чтобы определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, необходимых для получения достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств. Эти доказательства позволяют аудитору выразить мнение по финансовой отчетности на приемлемо низком уровне аудиторского риска. Для решения задачи оценки рисков существенного искажения аудиторы пользуются разными приемами.

Проверки, проведенные в рамках МСА (МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и

коммерческого окружения организации») должны следовать риск-ориентированному подходу, что влияет на:

- Планирование аудита;
- Источники обеспечения информацией;
- Характер аудиторских доказательств, собранных аудитором;
- Характер процедур, которые осуществляются аудитором;
- Количество собранных доказательств.

При применении риск-ориентированного подхода, аудитор планирует аудит исходя из того, что финансовая отчетность клиента может содержать искажения, будь то в результате мошенничества или нет. Таким образом, каждый аудит будет включать в себя различные приоритеты, различные тесты, и будет проверять различные промежутки времени:

- такой подход минимизирует вероятность выразить неверное мнение;
- помогает гарантировать, что аудиторская работа проводится максимально эффективно, насколько это возможно, что гарантируется использованием максимально эффективных тестов;
- с момента введения МСА и МСА 315, в частности, его использование является обязательным для обязательного аудита.

Величина общего аудиторского риска, как правило, устанавливается внутрифирменным аудиторским стандартом и стремится к минимальному риску: минимальный возможный риск - 1 % или 0,01.

Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

- a. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск;
- b. чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

ПРИМЕР: Определяется два значения уровня существенности по отношению к показателю себестоимости продукции, равной 1 000 000 руб. : 5 % и 10%.

В первом случае значение предельно допустимой ошибки составит $1\,000\,000 \times 5\% = 50\,000$ руб.; во втором случае $-1\,000\,000 \times 10\% = 100\,000$ руб.

В первом случае ошибка в 60 000 руб. будет существенной, во втором - несущественной.

Таким образом, уровень существенности 5% выше, чем уровень 10%.

При оценке рисков аудитор должен установить, какие из выявленных рисков, по профессиональному суждению аудитора, являются рисками, которые требуют специального аудиторского рассмотрения – **значимые риски**.

Вероятность возникновения значимых рисков низка при осуществлении типовых и несложных хозяйственных операций, которые являются объектом регулярной обработки, поскольку им присущи более низкие неотъемлемые риски.

Анализируя характер рисков, аудитор рассматривает ряд вопросов, оценивая значимость:

- а) указывает ли риск на недобросовестные действия;
- б) наличие связи с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
- в) сложность хозяйственных операций;
- г) взаимосвязь со связанными сторонами, которые имеют важное значение для отчетности;
- д) степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, связанная с рисками, которые сопутствуют оценке значений некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;
- е) наличие хозяйственных операций, кажущихся необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющими важное значение для отчетности.

В теории и практике аудита представлены различные подходы к определению неотъемлемого риска и риска средств контроля, практически все они сводятся к процедуре тестирования.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие основные факторы:

- масштаб и специфика бизнеса клиента;
- форма собственности и ее распределение в уставном капитале клиента;
- характер и сумма обязательств клиента;
- уровень (организация) внутреннего контроля клиента;
- вероятность банкротства у клиента;

- уровень компетентности аудитора и т.д.

При формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудитор, как правило, осуществляет сплошную проверку исключительно для наиболее важных объектов (операций, ситуаций).

Проверка всех иных операций проводится выборочным методом. Это обусловлено:

- 1) принципом существенности аудита;
- 2) трудоемкостью сплошной проверки.

Применяя метод выборочного контроля, аудитор формирует аудиторскую выборку (МСА 530 «Аудиторская выборка»).

Аудиторская выборка – перечень элементов проверяемой совокупности, отобранных определенным образом для того, что на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

Выборочная проверка – 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.

При этом **под проверяемой совокупностью (генеральной совокупностью)** понимают совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов аудита. Элементами выборки являются индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность, например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов.

Выборка может быть нестатистической (произвольной) и статистической. Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска. При использовании нестатистических методов элементы отбираются аудитором произвольно, исходя из собственного опыта, мнения, знания, квалификации.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

а) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности и что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть.

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

б) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности и выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует.

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

При определении объема выборки (количества отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Аудитор обязан тщательно исследовать характер и причину каждого выявленного отклонения или искажения, а также оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и другие области аудита.

В исключительно редких случаях, когда аудитор рассматривает обнаруженное в выборке искажение или отклонение как аномалию, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для всей генеральной совокупности. Для обеспечения такой степени уверенности аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят ему получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальную часть генеральной совокупности.

При проведении детального тестирования аудитор обязан **экстраполировать искажения**, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность.

Если аудитор пришел к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности, он может:

- потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;
- пересмотреть характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур с целью наилучшим образом обеспечить получение необходимого уровня уверенности. Например, при проведении тестирования средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, проверить альтернативные средства контроля или внести изменения в соответствующие процедуры проверки по существу.

Контрольные вопросы по теме № 5.

1. Понятие риска в аудиторской деятельности.
2. Компоненты аудиторского риска и их взаимосвязь.
3. Внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск и определяющие его факторы.
4. Риск средств контроля.
5. Риск необнаружения искажений.
6. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется.
7. Значимые риски.
8. Элементы системы внутреннего контроля.
9. Оценка рисков существенного искажения информации.
10. Факторы, определяющие величину приемлемого аудиторского риска.
11. Методы оценки уровня аудиторского риска.
12. Понятие и критерии аудиторской выборки.
13. Статистический и произвольный методы аудиторской выборки.
14. Риск аудиторской выборки.
15. Какие действия должен выполнить аудитор, если он пришёл к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов?

Контрольные задания по теме № 5.

Задание 1.

Опишите деятельность произвольно выбранного предприятия и оцените неотъемлемый риск при проведении аудиторской проверки данного предприятия. Порядок оценки представлен в табл. 10.

Таблица 10

Оценка неотъемлемого риска

№ п/п	Факторы риска	Ответы: «Да» или «Нет»
1	2	3
Особенности деятельности, осуществляемой аудируемым лицом:		
1.	Аудируемое лицо осуществляет следующие виды деятельности:	
2.	- производство товаров с непрерывным циклом	
3.	- оказание услуг специфического характера, в т.ч.:	
4.	- связанных с использованием объектов, обслуживающих производств и хозяйств	
5.	- профессионального участника рынка ценных бумаг	
6.	- лизинг (сублизинг)	
7.	- выполнение строительно-монтажных работ (в т.ч. для собственных нужд)	
8.	- производство сельскохозяйственной продукции	
Аудируемое лицо осуществляет следующую инвестиционную деятельность:		
9.	- приобретение (реализация) объектов недвижимости	
10.	- осуществление строительных, монтажных, пусконаладочных работ	
11.	- осуществление НИОКР	
12.	- осуществление финансовых вложений	
13.	- реализация ценных бумаг	
14.	- осуществление совместной деятельности	
15.	- осуществление операций по уступке прав требований	
Аудируемое лицо осуществляет следующую финансовую деятельность:		
16.	- выпуск акций, облигаций, векселей	
17.	- получение (погашение) кредитов и займов	
18.	Аудируемое лицо осуществляет внешнеэкономическую деятельность	
19.	Для деятельности аудируемого лица имеются отраслевые методические рекомендации, имеющие свою специфику и отличия от общепринятых нормативных документов	
20.	Аудируемое лицо осуществляет продажу прочего имущества (основных средств, материалов и т.п.)	
21.	Аудируемое лицо пользуется льготами по налогам	
22.	Аудируемое лицо осуществляет мероприятия за счет средств, имеющих целевой характер (бюджетное финансирование, прочие источники)	

23.	Доля расчетов неденежными средствами в общем объеме расчетов составляет более 15%	
24.	Оценка и инвентаризация запасов и НЗП сложны и специфичны	
Структура организации		
25.	У аудируемого лица имеются обособленные подразделения и филиалы	
26.	У аудируемого лица имеются территориально удаленные подразделения	
27.	У аудируемого лица имеются обособленные подразделения и филиалы за пределами РФ	
Информационная обеспеченность организации по изменениям законодательства		
28.	У аудируемого лица нет в наличии специальной периодической литературы	
29.	У аудируемого лица нет в наличии регулярно обновляемых справочно-информационных электронных баз	
Опыт и квалификация работников, ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета и составление отчетности		
30.	Главный бухгалтер не имеет высшее или среднее специальное образование	
31.	Стаж работы главного бухгалтера в данной должности менее 2 лет	
32.	Стаж работы главного бухгалтера в проверяемой организации менее 1 года	
33.	Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, имеющих высшее и среднее экономическое образование, менее 30%	
34.	Текучесть кадров бухгалтерии и налоговой службы высокая (свыше 40%)	
Наличие информации о нарушениях налогового законодательства		
35.	Проверки со стороны налоговых органов не производились более 3 лет	
Наличие обстоятельств, влияющих на возможность искажения показателей финансовой и налоговой отчетности		
36.	Нет уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем	
37.	Производится реорганизация аудируемого лица	
38.	В наличии внешнее давление на руководителей и персонал (со стороны собственников, проверяющих органов, вышестоящих организаций)	
Роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности		
39.	Применяемая система обработки данных разработана специально для данной организации	
40.	У аудируемого лица нет разработанной единой внутренней отчетности и единой системы свода данных для структурных подразделений	
Итого оценок:		
«Да» шт.		
«Нет» шт.		
Итоговая оценка неотъемлемого риска		

Оценка неотъемлемого риска производится на основе профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения уровня неотъемлемого риска, как «низкий», «средний», «высокий». По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень неотъемлемого риска аудируемого лица в целом.

Задание 2.

Оцените риск средств контроля при проведении аудиторской проверки предприятия в продолжение Задания 1. Порядок оценки представлен в табл. 11.

Таблица 11

Оценка риска средств контроля аудируемого лица

№ п/п	Факторы риска	Ответы: «Да» или «Нет»
1	2	3
I. Учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского и налогового учета		
1.	Учетная политика применяется последовательно от одного отчетного периода к другому	
2.	Изменения в учетную политику вносятся в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету	
3.	Учетная политика применяется всеми структурными подразделениями организации	
4.	В учетной политике направления хозяйственной деятельности и способы их учета раскрыты достаточно полно	
5.	Учетная политика не содержит противоречивых положений	
6.	Учетная политика не содержит методов учета, отличных от установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством	
II. Структура и характеристика финансово-бухгалтерской и налоговой служб		
7.	В структуре организации имеется обособленная налоговая служба, отвечающая за ведение налогового учета и составление налоговой отчетности	
8.	График документооборота имеется в наличии и соблюдается	
9.	Имеются должностные инструкции на работников финансово-бухгалтерской и налоговой службы	
10.	Имеется отдел внутреннего контроля (аудита)	
III. Формы и методы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете		
11.	Применяется единый рабочий план счетов бухгалтерского учета (в том числе всеми филиалами и структурными подразделениями)	
12.	Разработана система налогового учета	
13.	В организации разработаны регистры налогового учета доходов и расходов от реализации и внереализационных доходов, расходов	

14.	В организации разработаны регистры налогового учета наиболее сложных операций (на ремонт, НИОКР, по определению финансового результата при реализации основных средств, ценных бумаг, уступки прав требования и т.д.), по которым налоговым законодательством определен особый порядок учета	
15.	Финансово-хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете только на основании первичных документов	
16.	Исправления в бухгалтерском и налоговом учете всегда обоснованы	
17.	Ошибки при переносе из одного учетного регистра в другой отсутствуют	
IV. Компьютерная обработка данных		
18.	Ведение бухгалтерского и налогового учета автоматизировано	
19.	Система компьютерной обработки данных охватывает всю деятельность организации (полностью интегрированная система)	
20.	Разработанные при помощи системы компьютерной обработки данных формы документов и регистров соответствуют требованиям унифицированных и утвержденных форм	
21.	Алгоритмы обработки данных соответствуют действующему законодательству	
V. Составление бухгалтерской и налоговой отчетности		
22.	Бухгалтерская и налоговая отчетность составляется с соблюдением требований законодательства	
23.	В случае обнаружения ошибок изменения в бухгалтерскую и налоговую отчетность вносятся с соблюдением установленного с соблюдением установленного	
VI. Осуществление контроля		
24.	На предприятии действует служба внутреннего аудита	
25.	На предприятии действует ревизионная комиссия (ревизионный отдел)	
26.	Утверждена руководителем и действует инвентаризационная комиссия	
27.	Утверждена руководителем и действует комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств	
28.	Утверждена и действует служба по контролю за выполнением обязательств по заключенным договорам, предъявлением претензий и выполнением обязательств по предъявленным организации претензиям	
29.	Имеется в наличии приказ о проведении инвентаризаций имущества и финансовых обязательств	
30.	Документы по проведению инвентаризации составляются с соблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету	
VII. Кадровая политика		
31.	Прием на работу специалистов производится на конкурсной основе, по результатам собеседования (тестирования)	
32.	Проводятся мероприятия по обучению и повышению квалификации кадров	

Итого оценок:	
«Да»	шт.
«Нет»	шт.
Оценка надежности системы бухгалтерского учета	
Итоговая оценка риска средств контроля	

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения их соответствия. По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица.

Задание 3.

На основании проведенной в Задании 1 и 2 оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, произвести оценку риска необнаружения при проведении аудиторской проверки. Ответ обоснуйте.

Задание 4.

Аудиторской организацией была дана оценка неотъемлемого риска на уровне 60%, а риска средств контроля – на уровне 35%. Определите допустимое значение риска необнаружения, если аудиторский риск, определенный стандартом аудиторской организации составляет 5%.

Задание 5.

Рассчитайте объем аудиторской выборки при следующих условиях:

- 1) генеральная совокупность – 1000 авансовых отчетов, интервал выборки – 22, начало интервала – 3 авансовый отчет;
- 2) генеральная совокупность – 2742 накладных, интервал выборки – 15, начало интервала – 2 накладная;
- 3) генеральная совокупность – 925 счета-фактуры, интервал выборки – 7, начало интервала – 3 счет-фактура.

VI. Аудиторские доказательства.

Аудиторские доказательства – информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (МСА 500 «Аудиторские доказательства»). Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников. В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.

Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. *Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.* При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. **Достаточность** представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. **Надлежащий характер** является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

Аудиторские доказательства могут быть:

- внутренними – то есть полученными от аудируемого лица в устной или письменной форме (например, объяснения должностных лиц, копии внутренних документов, внутренняя отчетность и т.д.);
- внешними – то есть полученными от третьих лиц (чаще всего, путем встречных проверок документов (копий договоров и т.д.);
- смешанными – полученными от аудируемого лица, но подтвержденными третьими лицами (акт сверки взаиморасчетов и т.д.).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные косвенным путем или на основании логических заключений;
- аудиторские доказательства в форме документов (на бумажном носителе или в электронном виде) и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме;
- аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения тестов средств контроля и следующих процедур проверки по существу:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;

- подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- повторное проведение;
- аналитические процедуры.

В дополнение к данным процедурам в практике аудита применяют следующие способы получения аудиторских доказательств: инвентаризация, устный опрос персонала, прослеживание, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

При выборе процедур проверки и определении их объема аудиторская организация должна опираться на свое профессиональное суждение.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, как правило, определяются:

- а) вероятностью наличия в финансовой информации существенных искажений;
- б) знанием аудиторской организацией финансово - хозяйственной деятельности экономического субъекта, например полученным при оказании ему каких-либо услуг в предыдущие периоды;
- в) степенью использования профессионального суждения при подготовке финансовой информации;
- г) другими факторами.

При определении вероятности наличия в проверяемой финансовой информации существенных искажений аудиторской организации следует рассмотреть:

- а) особенности процесса подготовки финансовой информации;
- б) наличие оговорок в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период;
- в) возможность использования данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период, аудит которой не проводился;
- г) другие обстоятельства.

Приемы (процедуры) получения аудиторских доказательств

Наименование приема (процедуры) получения аудиторских доказательств	Содержание аудиторской процедуры
1	2
Пересчет (или проверка арифметических расчетов)	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов
Инспектирование	Проверка записей, документов или материальных активов
Наблюдение	Отслеживание аудитором процесса, выполняемого другими лицами (например, присутствие аудитора при пересчете материальных ценностей; наблюдение за выполнением процедур внутреннего контроля)
Запрос	Получение информации у осведомленных лиц в пределах и за пределами аудируемого лица. Запрос может быть как официальным письменным, так и неформальным устным вопросом
Внешнее подтверждение	Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации
Повторное проведение	Аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица
Аналитические процедуры	Анализ и оценка полученной аудитором информации; исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления неправильного отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций; выявление причин ошибок и искажений

В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства,

аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

Необходимо отметить, что аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации, в то же время сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры. Результаты применения процедур получения аудиторских доказательств должны быть отражены в рабочей документации аудитора.

Контрольные вопросы по теме № 6.

1. Понятие и классификация аудиторских доказательств.
2. Источники получения аудиторских доказательств.
3. Понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств.
4. Виды аудиторских доказательств.
5. Оценка надежности аудиторских доказательств.
6. Инспектирование и наблюдение как приемы получения аудиторских доказательств.
7. Запрос и подтверждение как приемы получения аудиторских доказательств.
8. Пересчет и аналитические процедуры как приемы получения аудиторских доказательств.

Контрольные задания по теме № 6.

Задание 1.

Приведите по два практических примера выполнения каждого приема получения аудиторских доказательств при аудите производственного предприятия, коммерческого банка, торгового комплекса (по выбору).

Задание 2.

Оцените результаты проведенных аудиторских процедур из Задания 1, исходя из источника получения и степени надежности.

Задание 3.

Оцените инвентаризацию как процедуру получения аудиторских доказательств.

Задание 4.

Оцените надежность следующих аудиторских доказательств:

- отчет независимого эксперта;
- устные пояснения бухгалтера;
- копия кассовой книги;
- расчетно-аналитическая таблица, составленная аудитором;
- оригиналы актов сверки расчетов, заверенные руководством организации-контрагента.

Задание 5.

Определите, какие процедуры получения аудиторских доказательств являются наиболее актуальными при проведении следующих проверок:

- Проверка кассовых операций;
- Предпродажная проверка организации как имущественного комплекса;
- Проверка правильности начисления и уплаты налога на добавленную стоимость;
- Проверка планируемого к реализации инвестиционного проекта в виде строительства нового здания завода;
- Проверка планируемого к реализации инвестиционного проекта в виде участия в строительстве торгового комплекса.

Ответ обоснуйте.

VII. Документирование аудита.

Документацией аудитора являются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита, обоснованные требованиями действующего законодательства в области аудита, его практического применения. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. Требования к рабочей документации установлены стандартами аудита (МСА 230 «Аудиторская документация») и являются общими для проверки всех сегментов аудита.

Аудиторская документация, отвечающая требованиям стандартов аудита и специфическим требованиям к документации, содержащимся в прочих применимых МСА, обеспечивает:

(а) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора;

(б) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Аудиторская документация выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:

- помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
- помощь членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой, а также в исполнении ими их обязанностей по обзорным проверкам в соответствии с стандартами аудита;
- обеспечение подотчетности аудиторской группы в ее работе;
- сохранение данных по вопросам, являющимся значимыми для будущих аудиторских заданий;
- обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества;
- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;

- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

В зависимости от источника информации, фиксируемой в рабочем документе, рабочую документацию аудитора можно подразделить на:

- полученную от проверяемого субъекта и третьих лиц (копии документов, ответы на запросы);
- составленную аудитором в ходе проверки.

В свою очередь, рабочая документация, составленная аудитором, подразделяется на:

- документацию, составляемую в ходе планирования;
- документацию, составляемую в процессе осуществления проверки;
- документацию, составляемую по завершении проверки.

Стандартами аудита устанавливается обязательность рабочего документирования и указывается, что формы рабочих документов должны самостоятельно разрабатываться аудиторскими организациями (во внутрифирменных стандартах).

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Создание аудиторской документации может производиться в следующей форме:

- записи (описание процессов, исследований, расчетов, выполненных контрольных процедур, опросы, отчеты о проделанной работе, обзоры и полученные результаты);
- графики (графики функционирования предприятия, и т.д.);

- анкеты (чаще всего используются тесты в части работы внутренних контролей);
- шаблонные документы, которые используются для фиксирования стандартных процедур;
- электронные ресурсы (базы данных, документы, использование отчетов и ресурсов специализированных аудиторских программных продуктов),
- памятные записки по проблемным вопросам, краткие сводки значимых вопросов, письма-подтверждения и письменные заявления, переписку (включая электронную) по значимым вопросам.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем, ***объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.***

Рабочая документация, составляемая в ходе осуществления проверки, в соответствии с требованиями МСА 230 должна содержать записи аудитора о характере, времени, объеме и результатах проведения аудиторских процедур, предусмотренных стратегией и планом.

Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований;
- результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;
- значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:

- (а) каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов;
- (б) кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- (с) кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения.

Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор должен документировать, каким образом он разрешил это несоответствие.

Желательно, чтобы рабочие документы, составляемые аудитором, имели свою систему реквизитов, установленную внутрифирменным стандартом: наименование документа, наименование проверяемого субъекта, ИНН, проверяемый период, дату составления документа, содержание документа, подписи.

Таблица 13

Пример рабочего документа аудитора

Аудиторская фирма						
Предприятие						
Период проверки						
Проверяемый сегмент/совокупность						
Аудиторская процедура						
№№	Первичный документ, учетный регистр	№№ документа	Дата	Сумма, тыс. руб.	Характер нарушения	Ошибка, тыс. руб.
Выполнил:						

Рабочие документы обычно содержат следующую информацию:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая стратегию и план аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, которые применялись в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

- письменные заявления, полученные от аудируемого лица; выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Полученные результаты сравниваются с установленными критериями, соответствующие отклонения также приводятся в рабочих документах.

В соответствии с Законом РФ «Об аудиторской деятельности» (ст. 9) сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Контрольные вопросы по теме № 7.

1. Понятие рабочей документации аудитора.
2. Классификация рабочей документации аудитора.
3. Форма рабочих документов.
4. Реквизиты и заполнение рабочей документации.
5. Определение объема рабочей документации аудитора.
6. Содержание (состав) рабочей документации аудитора.
7. Конфиденциальность рабочей документации.
8. Организация хранения рабочей документации аудитора.

Контрольные задания по теме № 7.

Задание 1.

Заполните рабочий документ аудитора по следующим выявленным нарушениям. Оцените последствия выявленных нарушений для предприятия.

- 1) Отсутствует государственная регистрация права собственности на недвижимое имущество, а именно здание цеха, приобретенное по договору купли-продажи 29.07.2020 эксплуатируемое с 01.08.2020, стоимостью по договору 250 000 000 руб.;
- 2) Некорректно определена первоначальная стоимость поступившего основного средства, а именно, в первоначальную стоимость приобретенного станка – 140 000 руб. - (инвентарный номер 1235) не включена стоимость монтажных работ в сумме 25 000 руб., оплаченная НАО «Альфа» по акту приемки-сдачи выполненных работ от 10.07.2020, станок был введен в эксплуатацию 13.07.2020, срок полезного использования – 4 года;
- 3) В отдельных операциях по учету основных средств, приобретенных в процессе реализации инвестиционного проекта, исправления в первичных учетных документах не подтверждены подписями лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Задание 2.

Заполните рабочий документ аудитора по следующим выявленным нарушениям. Оцените последствия выявленных нарушений для предприятия. Какие рабочие документы могут быть сформированы аудитором в процессе документирования указанных нарушений?

- В ходе проверки кассовых операций были выявлены случаи превышения лимита остатка денежных средств в кассе на конец рабочего дня: лимит остатка наличных денежных средств в кассе установлен в сумме 100 000 руб., а согласно отчету кассира за 30.07.2020 остаток на конец дня наличных денежных средств составил 259 000 руб.
- Отсутствует расходный кассовый ордер на выдачу денежных средств подотчетному лицу Глухареву С.С. в размере 7 500 руб., при этом указанный расходный кассовый ордер №3 от 01.08.2020 зарегистрирован в кассовой книге и отчете кассира.

VIII. Аудиторское заключение. Обобщение результатов аудиторской проверки.

На завершающем этапе аудитор должен обобщить всю полученную в ходе проверки и сосредоточенную в его рабочей документации информацию, обработать ее определенным образом и сформировать на этой базе свое профессиональное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, проверяемой информации по исследуемой организации. Результаты этой работы аудитор должен оформить в виде двух итоговых документов: письменной информации (отчета) и аудиторского заключения, которые передаются экономическому субъекту.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверяемой информации по исследуемому инвестиционному проекту аудируемого лица.

Форма и содержание аудиторского заключения регламентируются ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и положениями МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». **Аудиторское заключение должно содержать:**

1) **Заголовок** – аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора.

2) **Адресат** – адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания.

3) **Мнение аудитора** – первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок «Мнение».

В разделе «Мнение» аудиторского заключения необходимо:

(а) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;

(b) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;

(с) указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;

(d) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

(е) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности.

4) **Основание для выражения мнения** – аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение», а также:

(а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита;

(b) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;

(с) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями;

(d) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

5) **Непрерывность деятельности** – во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности».

6) **Ключевые вопросы аудита** – в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита в соответствии с МСА 701.

7) **Прочая информация** – во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».

8) **Ответственность за финансовую отчетность** – в этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее:

(а) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности.

9) **Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности** – этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что:

(a) цель аудитора состоит в том, чтобы:

(i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение;

(b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;

(c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:

(i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности;

(ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

10) **Обязанности по составлению других отчетов** – если на аудитора возлагаются иные обязанности по составлению других отчетов в аудиторском заключении о финансовой отчетности, аудитор излагает эти обязанности по составлению других отчетов в дополнение к обязанностям аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита, эти обязанности по составлению других отчетов должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского заключения.

11) **Имя руководителя аудита** – имя руководителя аудита должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации

может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя аудита в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы.

12) **Подпись аудитора.**

13) **Адрес аудитора** – в аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

14) **Дата аудиторского заключения** – аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

(а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;

(б) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

15) **Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом** – если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в случае наличия определенных реквизитов.

16) **Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью** – аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде. К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть

пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью.

В соответствии с законодательством аудитор может подготавливать следующие виды аудиторских заключений:

- 1) аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение (МСА 700);
- 2) аудиторское заключение, содержащее модифицированное мнение в форме (МСА 705):
 - 2.1.) мнение с оговоркой;
 - 2.2.) отрицательное мнение;
 - 2.3.) отказ от выражения мнения.

Немодифицированное мнение. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Немодифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом: «бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности».

Модифицированное мнение. Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит от:

а) характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

б) суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Таблица 14

Основания выражения модифицированного мнения

Основания выражения модифицированного мнения	Случаи возникновения
Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета.	а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности; б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности; в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита).	а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств; б) возникновения обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита; в) наличия препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения

модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность приведена в табл. 15.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

- не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;
- ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;
- связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Таблица 15

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность	
	Существенное влияние, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее влияние
Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой. Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

- а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние выявленных искажений не является всеобъемлющим;

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения. Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, проверяемой информации по исследуемому инвестиционному проекту в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

В случае, когда аудитор предполагает модифицировать мнение в аудиторском заключении, он должен сообщить представителям собственников аудируемого лица об обстоятельствах, которые стали причиной этого, а также о предполагаемом содержании модифицированного мнения.

Сообщение представителям собственников аудируемого лица обстоятельств, которые стали причиной предполагаемого модифицирования мнения в аудиторском заключении, и о предполагаемом содержании модифицированного мнения дает возможность:

а) аудитору уведомить представителей собственников аудируемого лица о предполагаемом выражении модифицированного мнения и причинах (или обстоятельствах), приведших к этому;

б) аудитору найти понимание у представителей собственников аудируемого лица относительно фактов, ставших причиной предполагаемого выражения модифицированного мнения, или подтвердить наличие расхождений во мнении с руководством аудируемого лица при их наличии;

в) представителям собственников аудируемого лица, если это уместно, предоставить аудитору дополнительную информацию и пояснения в отношении обстоятельств, приведших к предполагаемому выражению модифицированного мнения.

В соответствии с МСА 706 аудиторы могут включить в аудиторское заключение *дополнительную информацию* с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к:

а) отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;

б) не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

Также необходимо подчеркнуть, что аудиторская организация не ставила целью подтвердить ожидаемый эффект от реализации инвестиционного проекта.

Письменная информация (отчет) – это документ, составляемый аудитором и предназначенный для заказчика аудиторской проверки.

Целью этого документа является доведение до заказчика аудита сведений о методах, использованных при проведении аудита, о выявленных нарушениях, о рекомендуемых мерах для их устранения, об основных результатах проведенной проверки.

В аналитическую часть отчета могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги расчетов и т.п.

Если по каким-либо причинам аудиторская организация не в состоянии провести необходимые процедуры, аудиторская организация должна отказаться в отчете о результатах проверки финансовой информации от выражения своего мнения и изложить в нем обстоятельства, вызвавшие ограничение объема работ.

Рекомендации и нормы об информации, которая должна быть представлена в отчете, содержатся в МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» и МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля». Цель аудитора состоит в надлежащем информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля, которые он выявил в ходе аудита, и которые, в соответствии с суждением аудитора, являются достаточно важными, чтобы привлечь их внимание.

Аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля:

- (a) описание недостатков и пояснение их возможного воздействия;
- (b) достаточную информацию, позволяющую лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству понять контекст сообщения.

Признаки значительных недостатков в системе внутреннего контроля, например, следующие:

- свидетельства наличия неэффективных аспектов контрольной среды, например, признаки того, что значительные операции, в которых руководство финансово заинтересовано, должным образом не контролируются;
- выявление недобросовестных действий руководства, независимо от их существенности, которые не были предотвращены средствами внутреннего контроля организации;
- неспособность руководства принять соответствующие меры по исправлению ситуации по ранее доведенным до его сведения значительным недостаткам;
- отсутствие процедур оценки риска внутри организации, где обычно можно было бы ожидать их наличие;
- искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации;
- исправление ранее выпущенной финансовой отчетности, отражающее исправление существенного искажения по причине ошибки или недобросовестных действий;
- свидетельства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

Контрольные вопросы по теме № 8.

1. Итоговые документы аудиторской проверки.
2. Аудиторское заключение и его реквизиты.
3. Дата аудиторского заключения.
4. Виды аудиторских заключений.
5. Аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение.
6. Основания выражения модифицированного мнения.
7. Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой.
8. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение.
9. Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.
10. Дополнительная информация в аудиторском заключении.
11. Порядок представления аудиторского заключения.
12. Письменная информация (отчет) аудитора.
13. Назовите основные особенности информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление

Контрольные задания по теме № 8.

Задание 1.

В процессе проведения аудита определено, что на момент завершения аудиторской проверки не закончено судебное разбирательство между организацией ПАО «Недвижимость-Инвест» и таможенными органами по вопросу своевременности оформления таможенной документации и уплаты таможенных платежей. Сумма иска составляет 15 млн. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации ПАО «Недвижимость-Инвест». Примите решение о форме аудиторского заключения и подготовьте итоговую часть аудиторского заключения.

Задание 2.

В процессе проведения аудита был выявлен значительный недостаток информации, не позволяющий подтвердить правильность оценки основных средств производственного предприятия, отраженной в балансе. Примите решение о форме аудиторского заключения и подготовьте итоговую часть аудиторского заключения.

**Основные нормативные акты и документы, регулирующие
аудиторскую деятельность в РФ**

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, которые регулируют отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Таблица 16

Международные стандарты аудита

Наименование документов	Нормативный акт, на основании которого документ введен на территории РФ
Международные стандарты контроля качества (МСКК)	
МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
Международные стандарты аудита (МСА)	
МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 230 «Аудиторская документация»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» и	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н

Согласующиеся поправки к другим международным стандартам	
МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 500 «Аудиторские доказательства»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 505 «Внешние подтверждения»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 520 «Аналитические процедуры»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 530 «Аудиторская выборка»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 550 «Связанные стороны»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 560 «События после отчетной даты»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н

МСА 580 «Письменные заявления»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 710 «Сравнительная информация - сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСА 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
Международные отчеты о практике аудита (МОПА)	
МОПА 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
Международные стандарты обзорных проверок (МСОП)	
МСОП 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ)	
МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н

МСЗОУ 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
Международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ)	
МССУ 4400 (ранее МСА 920) «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н
МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»	Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н

Дополнительные документы Международной федерации бухгалтеров (МФБ), признанные для применения в России

Наименование документа
Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита
Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность
Словарь терминов
Структура сборника стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность
Предисловие к сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг

Организации, обязанные проводить обязательный аудит

Организации, обязанные проводить аудит	Нормативные акты, устанавливающие обязанность проведения аудита для отдельных организаций
1	2
Публичные акционерные общества	<p>Гражданский кодекс РФ (пункт 5 статьи 67.1)</p> <p>Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)</p> <p>Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (пункт 3 статьи 88)</p> <p>Федеральный закон от 27.02.2003 № 29-ФЗ «Об особенностях управления и распоряжения имуществом железнодорожного транспорта» (статья 6)</p> <p>Федеральный закон от 19.07.2007 № 139-ФЗ «О Российской корпорации нанотехнологий» (статья 8);</p>
Кредитные организации	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)
Бюро кредитных историй	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)
Страховые организации	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)
Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)
Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых включается в проспект ценных бумаг	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)
Клиринговые организации	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)

	Федеральный закон от 07.02.2011 № 7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности» (статья 5)
Негосударственные пенсионные или иные фонды	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1) Федеральный закон от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» (статья 22)
Акционерные инвестиционные фонды	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1) Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (глава XI)
Управляющие компании акционерных инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов или негосударственных пенсионных фондов	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1) Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (глава XI)
Организации, доход которых от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которых (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 800 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 400 миллионов рублей	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5)
Организации (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 5, 5.1)

государственного и муниципального учреждения), которые представляют и (или) публикуют сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «Об консолидированной финансовой отчетности» (статья 5)
Банковские группы и банковские холдинги	Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (статья 42)
Банк России (внешний аудит)	Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации» (глава XV)
Государственные компании	Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (статья 7.2) - от 17.07.2009 № 145-ФЗ «О государственной компании «Российские автомобильные дороги» и о автомобильные дороги» и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (статья 18);
Государственные корпорации	Федеральные законы: - от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (статья 7.1); - от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» (статья 25) - от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» (статья 35) - от 23.11.2007 № 270-ФЗ «О Государственной корпорации по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех» (статья 9) - от 17.05.2007 № 82-ФЗ «О банке развития» (статья 8) - от 21.07.2007 № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства (статья 13) - от 13.07. 2015 № 215-ФЗ «О Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос» (статья 35);

Государственные и муниципальные унитарные предприятия (в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия)	Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (статья 26)
Единый институт развития в жилищной сфере	Федеральный закон от 13.07.2015 № 225-ФЗ «О содействии развитию и повышению эффективности управления в жилищной сфере и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (статья 5)
Жилищные накопительные кооперативы	Федеральный закон от 30.12.2004 № 215-ФЗ «О жилищных накопительных кооперативах» (статья 54)
Застройщики	Федеральный закон от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (статья 3)
Кредитные потребительские кооперативы (за исключением сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов и их объединений)	Федеральный закон от 18.07.2009 № 190-ФЗ «О кредитной кооперации» (статьи 28, 31)
Микрофинансовые компании	Федеральный закон от 02.07.2010 № 151-ФЗ «О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях» (статья 15)
Некоммерческая организация, выполняющая функции иностранного агента, и (если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации) структурное подразделение иностранной некоммерческой неправительственной организации	Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (статья 32 в ред. от 21.11.2012)
Организатор азартных игр	Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (статья 6)

Объединения субъектов страхового дела (имеющие в качестве одной из целей деятельности осуществление компенсационных выплат)	Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации (статьи 14 и 29)
Общества взаимного страхования	Федеральный закон от 29.11.2007 № 286-ФЗ «О взаимном страховании» (статья 22)
Объединения страховщиков	Федеральный закон от 25.07.2011 № 260-ФЗ «О государственной поддержке в сфере сельскохозяйственного страхования и о внесении изменений в Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства» (статья 9)
Объединение туроператоров в сфере выездного туризма	Федеральный закон от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» (статья 11.1)
Организатор лотереи и оператор лотереи	Федеральный закон от 11.11.2003 № 138-ФЗ «О лотереях» (статья 23)
Организатор торговли	Федеральный закон от 21.11.2011 № 325-ФЗ «Об организованных торгах» (статья 5)
Политические партии	Федеральный закон от 11.07.2001 № 95-ФЗ «О политических партиях»
Предприятия, имущество которых передается в ипотеку	Федеральный закон от 16.07.1998 № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)» (статья 70)
Профессиональные объединения страховщиков	Федеральный закон от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» (статья 28)
Публично-правовые компании	Федеральный закон от 03.07.2016 № 236-ФЗ (статья 16) «О публично-правовых компаниях в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
Публично-правовая компания «Фонд защиты прав граждан - участников долевого строительства»	Федеральный закон от 29.07.2017 № 218-ФЗ (часть 3 статьи 3)
Региональный оператор	Жилищный кодекс РФ (часть 1 статьи 187)
Российский научный фонд	Федеральный закон от 02.11.2013 № 291-ФЗ «О Российском научном фонде и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (статья 17)
Саморегулируемые организации	Федеральные законы:

	<p>- от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (статья 12)</p> <p>- от 13.07.2015 № 223-ФЗ «О саморегулируемых организациях в сфере финансового рынка и о внесении изменений в статьи 2 и 6 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (статья 18);</p>
<p>Специализированные депозитарии и управляющие компании, осуществляющие деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 24.07.2002 № 111-ФЗ</p>	<p>Федеральный закон от 24.07.2002 № 111-ФЗ «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации» (статья 9)</p>
<p>Субъекты, представляющие консолидированную финансовую отчетность</p>	<p>Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (статья 5) «О консолидированной финансовой отчетности»</p>
<p>Фонд перспективных исследований</p>	<p>Федеральный закон от 16.10.2012 № 174-ФЗ «О Фонде перспективных исследований» (статья 18)</p>
<p>Фонд содействия кредитованию</p>	<p>Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (статья 15.2)</p>
<p>Центр исторического наследия Президента Российской Федерации, прекратившего исполнение своих полномочий</p>	<p>Федеральный закон от 13.05.2008 № 68-ФЗ «О Центрах исторического наследия Президентов Российской Федерации, прекративших исполнение своих полномочий» (статья 17)</p>
<p>Центральный депозитарий</p>	<p>Федеральный закон от 07.12.2011 № 414-ФЗ «О центральном депозитарии» (статья 18)</p>
<p>Юридические лица, участвующие в накопительно-ипотечной системе</p>	<p>Федеральный закон от 20.08.2004 № 117-ФЗ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих» (статья 29)</p>

Пример плана аудиторской проверки

Проверяемая организация

Период аудита

Количество человеко-часов *[указывается общее количество человеко- часов отведенное для проведения аудита в целом]*

Руководитель аудиторской группы

Состав аудиторской группы

Планируемый уровень существенности

N п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения		Количество человеко- часов	Рабочие докумен- ты аудитора	Исполнитель
		Начало	Завер- шение			
1	2	3		4	5	6
1	Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля					
2	Аудит элементов учетной политики организации					
3	Аудит операций с основными средствами, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
4	Аудит операций с нематериальными активами, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
5	Аудит операций с материалами, в соответствии с планом					

	аудита по данному разделу					
6	Аудит затрат на производство продукции (работ, услуг), в соответствии с планом аудита по данному разделу					
7	Аудит операций с денежными средствами, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
8	Аудит операций с готовой продукцией, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
9	Аудит расчетов с юридическими лицами, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
10	Аудит расчетов с бюджетом, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
11	Аудит расчетов с физическими лицами, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
12	Аудит операций с капиталом, в соответствии с планом аудита по данному разделу					

13	Аудит финансовых результатов, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
14	Аудит товарных операций, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
15	Аудит операций на забалансовых счетах, в соответствии с планом аудита по данному разделу					
16	Аудит показателей бухгалтерской и налоговой отчетности					
17	Проведение совещания с руководством аудируемого лица по результатам аудита					
18	Подготовка отчета и письменной информации по результатам аудита					
19	Подготовка аудиторского заключения					

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы (аудитор)

" _____ " _____ 20 __ г.

Список литературы

1. Гражданский Кодекс РФ;
2. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
3. Международные стандарты аудита;
4. Аудит : учебник для среднего профессионального образования / Н. А. Казакова [и др.] ; под общей редакцией Н. А. Казаковой. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2021. — 409 с. — (Профессиональное образование). — ISBN 978-5-534-09320-9.
5. Международные стандарты аудита : учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / Т. М. Рогуленко [и др.] ; под общей редакцией Т. М. Рогуленко. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 309 с. — (Бакалавр и специалист). — ISBN 978-5-534-10742-5.
6. Герасимова, Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов : учебник для бакалавриата, специалитета и магистратуры / Л. Н. Герасимова. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 318 с. — (Бакалавр. Специалист. Магистр). — ISBN 978-5-9916-3731-2.
7. Штефан, М. А. Основы аудита : учебник и практикум для вузов / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова ; под общей редакцией М. А. Штефан. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2021. — 294 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-13601-2.

Чуприкова Зинаида Валерьевна

Особенности организации и проведения аудита хозяйствующего
субъекта

Учебное пособие

Подписано в печать
Усл.-печ. л.
Заказ №

Формат 60x84 1/16
Тираж 100 экз.

127994, Россия, г. Москва, ул. Образцова, дом 9, стр.9.,
УПЦ ГИ РУТ МИИТ