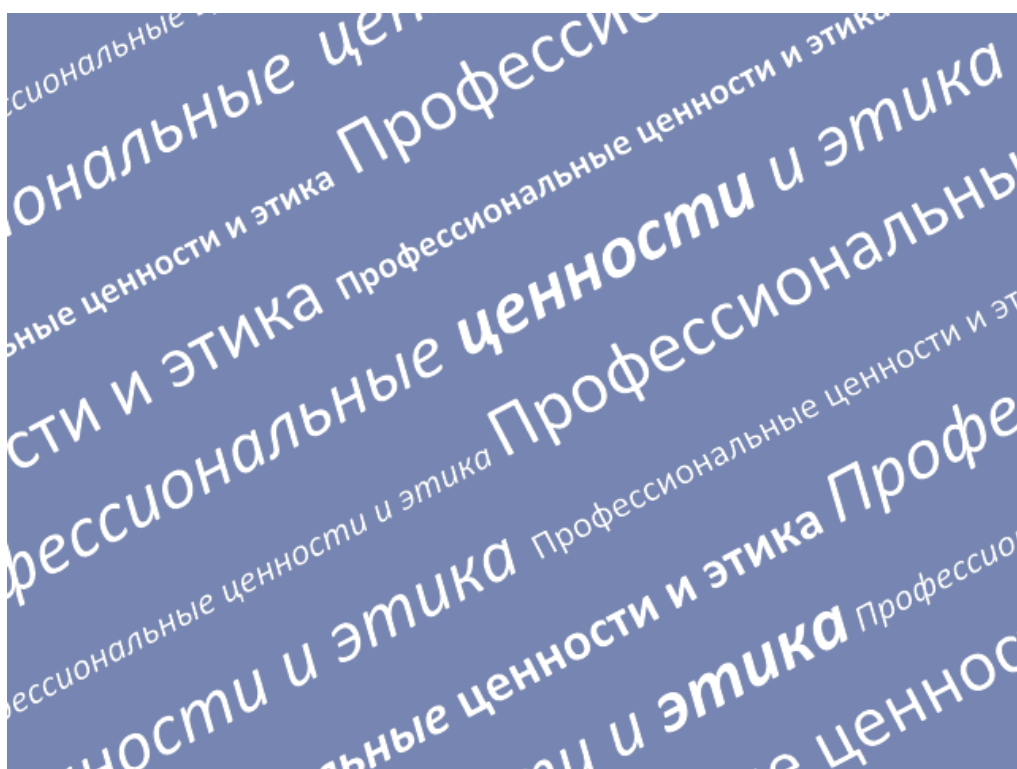




Т.Н. Иванова

# Основы аудита



2016

Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров

## Внимание!

Для удобства навигации по пособию подключите «Схему документа» (в меню выбрать закладку «Вид» и поставить галочку «Схема документа» или «Область навигации»).



## Оглавление

|                                                                                                     |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Введение.....</b>                                                                                | <b>6</b>  |
| <b>Тема 1. Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации.....</b>                       | <b>8</b>  |
| 1.1. Понятие аудиторской деятельности.....                                                          | 8         |
| Цели аудита .....                                                                                   | 10        |
| 1.2. Принципы аудита. Этика аудиторов. Аудиторская тайна .....                                      | 12        |
| Независимость.....                                                                                  | 13        |
| Честность .....                                                                                     | 16        |
| Объективность.....                                                                                  | 17        |
| Профессиональная компетентность и должная тщательность .....                                        | 17        |
| Конфиденциальность.....                                                                             | 18        |
| Профессиональное поведение .....                                                                    | 22        |
| 1.3. Виды аудита. Обязательный аудит.....                                                           | 23        |
| Обязательный аудит.....                                                                             | 23        |
| Инициативный аудит .....                                                                            | 25        |
| Внутренний аудит .....                                                                              | 26        |
| 1.4. Виды сопутствующих аудиту услуг.....                                                           | 27        |
| 1.5. Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.....                                       | 29        |
| Конфликт интересов .....                                                                            | 30        |
| Вопросы для самопроверки к теме 1 .....                                                             | 31        |
| Нормативная документация к теме 1 .....                                                             | 32        |
| <b>Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.....</b>       | <b>33</b> |
| 2.1 Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ .....                          | 33        |
| 2.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».....                                           | 34        |
| 2.3. Аудиторские стандарты.....                                                                     | 34        |
| Федеральные стандарты аудиторской деятельности: .....                                               | 35        |
| Стандарты аудиторской деятельности СРО.....                                                         | 35        |
| Внутренние стандарты аудиторских организаций. ....                                                  | 42        |
| 2.4. Порядок аттестации аудиторов.....                                                              | 43        |
| Повышение квалификации.....                                                                         | 44        |
| Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора .....                        | 45        |
| 2.5. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора и аудируемых лиц .....   | 46        |
| Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора (ст. 13 Закона № 307-ФЗ)..... | 46        |
| 2.6. Порядок саморегулирования аудиторской профессии. Меры дисциплинарного воздействия.....         | 50        |
| Саморегулирование аудиторской профессии .....                                                       | 50        |
| Требования к членству в СРО аудиторов .....                                                         | 51        |



|                                                                                                                           |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Меры дисциплинарного воздействия .....                                                                                    | 53        |
| 2.7. Порядок контроля и надзора за аудиторской деятельностью в РФ ....                                                    | 54        |
| Уполномоченный федеральный орган по аудиторской деятельности – Минфин России .....                                        | 54        |
| Совет по аудиторской деятельности .....                                                                                   | 54        |
| Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов (ст. 22 Закона № 307-ФЗ) .....  | 56        |
| Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов, проводимых СРО аудиторов (ст. 10 Закона № 307-ФЗ) .. | 56        |
| Вопросы для самопроверки к теме 2 .....                                                                                   | 57        |
| Нормативная документация к теме 2 .....                                                                                   | 58        |
| <b>Тема 3. Организация проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности .....</b>                                  | <b>59</b> |
| 3.1. Согласование условий проведения аудита .....                                                                         | 59        |
| Письмо о проведении аудита .....                                                                                          | 59        |
| Договор о проведении аудита .....                                                                                         | 60        |
| 3.2. Общая стратегия и детальный подход к проведению аудита .....                                                         | 61        |
| Общий план .....                                                                                                          | 62        |
| Программа аудита .....                                                                                                    | 63        |
| 3.3. Изучение деятельности аудируемого лица, и его среды .....                                                            | 64        |
| Система внутреннего контроля .....                                                                                        | 68        |
| 3.4. Документирование аудита .....                                                                                        | 70        |
| Перечень рабочей документации .....                                                                                       | 71        |
| Систематизация рабочих документов .....                                                                                   | 72        |
| Хранение документации .....                                                                                               | 73        |
| Вопросы для самопроверки к теме 3 .....                                                                                   | 74        |
| Нормативная документация к теме 3 .....                                                                                   | 74        |
| <b>Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности .....</b>                                               | <b>75</b> |
| 4.1. Понятие существенности в аудите .....                                                                                | 75        |
| Существенность и аудиторский риск .....                                                                                   | 77        |
| 4.2. Способы установления уровня существенности .....                                                                     | 77        |
| Типовая методика расчета уровня существенности .....                                                                      | 78        |
| Оценка последствий искажений .....                                                                                        | 81        |
| Понятие существенности для других оценок деятельности аудируемого лица .....                                              | 82        |
| 4.3. Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности .....                                    | 83        |
| Определение рисков .....                                                                                                  | 83        |
| Взаимосвязь рисков .....                                                                                                  | 86        |
| Оценка рисков .....                                                                                                       | 87        |
| 4.4. Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита .....                                                           | 90        |
| Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности .....                                                               | 90        |
| Присвоение активов .....                                                                                                  | 92        |



|                                                                                                                                         |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Риск аудитора .....                                                                                                                     | 92         |
| Получение аудитором информации для выявления недобросовестных действий .....                                                            | 94         |
| Аудиторские процедуры .....                                                                                                             | 95         |
| Факторы риска.....                                                                                                                      | 95         |
| Вопросы для самопроверки к теме 4.....                                                                                                  | 97         |
| Нормативная документация к теме 4 .....                                                                                                 | 97         |
| <b>Тема 5. Аудиторские доказательства.....</b>                                                                                          | <b>98</b>  |
| 5.1 Понятие аудиторских доказательств и их виды.....                                                                                    | 98         |
| Предпосылки составления бухгалтерской отчетности .....                                                                                  | 99         |
| 5.2. Оценка надежности аудиторских доказательств .....                                                                                  | 101        |
| 5.3. Процедуры получения аудиторских доказательств.....                                                                                 | 102        |
| Запрос .....                                                                                                                            | 102        |
| Инспектирование .....                                                                                                                   | 103        |
| Наблюдение .....                                                                                                                        | 104        |
| Подтверждение.....                                                                                                                      | 104        |
| Пересчет .....                                                                                                                          | 105        |
| Аналитические процедуры.....                                                                                                            | 105        |
| Уместность информации.....                                                                                                              | 105        |
| 5.4. Внешние подтверждения.....                                                                                                         | 106        |
| Внешние подтверждения и риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности .....                                        | 107        |
| Запрос .....                                                                                                                            | 108        |
| 5.5. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.....                                                                      | 109        |
| Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов.....                                            | 110        |
| Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах .....                                                                      | 111        |
| Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях .....                                                                 | 112        |
| Раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица .....                                 | 113        |
| Вопросы для самопроверки к теме 5.....                                                                                                  | 115        |
| Нормативная документация к теме 5 .....                                                                                                 | 115        |
| <b>Тема 6. Итоговые документы аудита.....</b>                                                                                           | <b>116</b> |
| 6.1 Информация для руководства аудируемого лица и представителей его собственника.....                                                  | 116        |
| Информация, сообщаемая руководству.....                                                                                                 | 117        |
| Формы сообщения информации надлежащим получателям.....                                                                                  | 118        |
| Надлежащие получатели информации .....                                                                                                  | 118        |
| 6.2. Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств. Письмо-представление..... | 119        |
| 6.3. Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности .....                     | 121        |
| Ответственность аудируемого лица.....                                                                                                   | 122        |



|                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Ответственность аудитора .....                                                                  | 122        |
| Объем аудита .....                                                                              | 123        |
| Мнение .....                                                                                    | 123        |
| Подписание аудиторского заключения .....                                                        | 124        |
| 6.4. Формы модифицированного мнения и порядок его формирования.                                 | 125        |
| Мнение с оговоркой .....                                                                        | 126        |
| Всеобъемлющее влияние, отрицательное мнение и отказ от<br>выражения мнения .....                | 126        |
| 6.5. Заведомо ложное аудиторское заключение .....                                               | 128        |
| 6.6. Форма и содержание дополнительной информации, включаемой в<br>аудиторское заключение ..... | 129        |
| Обстоятельство отражено в бухгалтерской отчетности .....                                        | 129        |
| Обстоятельство, не отраженное в бухгалтерской отчетности .....                                  | 130        |
| Вопросы для самопроверки к теме 6 .....                                                         | 131        |
| Нормативная документация к теме 6 .....                                                         | 131        |
| <b>Тесты для самопроверки по «Основам аудита» .....</b>                                         | <b>132</b> |
| Тема 1 Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации                                | 132        |
| Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в<br>Российской Федерации .....      | 133        |
| Тема 3. Организация проведения аудита бухгалтерской (финансовой)<br>отчетности .....            | 134        |
| Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности .....                            | 135        |
| Тема 5. Аудиторские доказательства .....                                                        | 136        |
| Тема 6. Итоговые документы аудита .....                                                         | 138        |



## Введение

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудит (перевод этого слова означает «слушающий») имеет достаточно большую историю. Профессия аудитора известна с глубокой древности. Отчеты должностных лиц в древнем Риме, ведавших финансовыми и судебными делами Римской империи и осуществлявших контроль за государственными бухгалтерами на местах, выслушивались экзаменаторами. Отсюда термин «слушающий». Термин «аудитор» сохранился: так теперь называют лиц, которые проводят контроль в различных областях.

В России термин «аудит» носит законодательный характер в отношении деятельности по независимому контролю ведения бухгалтерского учета и оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская деятельность в современном ее понимании в России началась в конце 80-х годов XX века. Потребность в услугах аудитора возникла в связи с необходимостью обеспечения интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (руководство, менеджеры) и тех, кто вкладывает средства в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы), а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

С начала 90-х годов XX века эта деятельность приобретает характерные черты отрасли.

- 1** Наличие законодательства. Первым нормативным документом аудиторской деятельности были «Временные правила ведения аудиторской деятельности», установленные указом Президента от 22 декабря 1993 г. № 2263. Они использовались как основной законодательный документ до 2001 г., когда был принят Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».
- 2** Наличие технологий проведения аудита. В 1996 году появились первые правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Затем, начиная с 2002 года, постановлениями Правительства РФ были введены в действие Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.
- 3** Наличие рынка потребителей услуг аудиторов. Аудит как самостоятельный рыночный институт обусловили такие, происходящие в то время процессы, как приватизация и акционирование крупных предприятий; развитие малых предприятий и кооперативов; либерализация внешнеэкономической деятельности, приток иностранного капитала и появление



совместных предприятий. В период с 1987 г., когда появились первые аудиторские фирмы, и по 1993 г. аудит в России в основном был инициативным, поскольку не существовало законодательных актов, регулирующих деятельность аудиторских организаций. Предприятия пользовались услугами консалтинговых, научно-технических организаций, которые начали проводить аудит и оказывать другие аудиторские услуги. Характерной особенностью таких организаций было то, что они, помимо хозрасчетных организаций и кооперативов, создавались и при государственных структурах. Аудиторскими фирмами в современном понимании их можно назвать условно.

В целом этот период можно назвать зарождением аудита в России.

Развитие аудита в настоящее время происходит постоянно: совершенствуется Закон «Об аудиторской деятельности», развиваются технологии аудита. Требования Федеральных стандартов аудиторской деятельности основываются на Международных стандартах аудита и все более к ним приближаются, но это происходит с учетом российского законодательства.

Изучение основ аудита проводится в соответствии с Программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров коммерческих организаций, принятой ИПБ России для получения аттестата профессионального бухгалтера.





## Тема 1. Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации

[\(назад в Оглавление\)](#)

1.1 Понятие аудиторской деятельности. 1.2. Принципы аудита. Аудиторская тайна. 1.3. Виды аудита. Обязательный аудит. 1.4. Виды сопутствующих аудиту услуг. 1.5. Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

### 1.1. ПОНЯТИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Понятие аудиторской деятельности дано в Федеральном законе от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ). В соответствии с ч. 2 ст. 1 Закона № 307-ФЗ *«аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами»*.

В ч. 3 ст. 1 Закона № 307-ФЗ дается определение аудита. *«Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности»*. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица следует понимать отчетность, предусмотренную ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Для окончательного определения понятия аудиторской деятельности необходимо назвать перечень сопутствующих аудиту услуг, который устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности (ч. 4 ст. 1 Закона № 307-ФЗ). Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 24<sup>1</sup> к сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

- ➡ обзорные проверки;
- ➡ согласованные процедуры;
- ➡ компиляция финансовой информации.

---

<sup>1</sup> ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами».





Закон № 307-ФЗ понятия «аудируемое лицо» не содержит. Такое понятие содержалось в ранее действовавшем Федеральном законе от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которым под аудируемыми лицами понимались организации или индивидуальные предприниматели. Исходя из определения аудита, приведенного выше в соответствии с Законом № 307-ФЗ, чтобы организация (юридическое лицо) или индивидуальный предприниматель могли стать аудируемыми лицами, им необходимо:

- ➔ вести бухгалтерскую отчетность в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете»;
- ➔ заключить договор о проведении аудиторской проверки. При этом организация (индивидуальный предприниматель) в соответствии с законодательством об аудиторской деятельности получает дополнительные права и обязанности.

Таким образом, «аудируемое лицо» можно определить следующим образом – индивидуальный предприниматель или юридическое лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг.

Аудируемому лицу важно понимать, что аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления. Иначе говоря, контрольные и надзорные органы осуществляют проверки в соответствии со своими утвержденными планами и программами независимо от проведения аудита.

Аудиторские услуги осуществляют:

- ✓ аудиторские организации. Аудиторская организация – это коммерческая организация, которая является членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов (СРО аудиторов). Аудиторская организация не имеет права осуществлять аудит, если она не является членом СРО (ч. 1 ст. 3 Закона № 307-ФЗ);
- ✓ аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов. Аудиторы могут быть работниками на основании трудового договора или индивидуальными предпринимателями (ч. 1 ст. 4 Закона № 307-ФЗ).

Аудируемому лицу при заключении договора о проведении аудита следует проверить членство в СРО лиц, с которыми заключается договор, чтобы убедиться, что аудиторское заключение будет легитимным. Проверку легко провести по реестру аудиторских



организаций и аудиторов тех СРО, членами которых они являются, или на сайте Минфина России.

## Цели аудита

В соответствии с п. 2 ФПСАД №1<sup>2</sup> целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц. Это соответствует определению аудита в Законе «Об аудиторской деятельности».

Требование формирования достоверной отчетности соответствует и требованиям законодательства о бухгалтерском учете:

-  ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» содержит требование, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений;
-  п. 6 ПБУ 4/99: «*Бухгалтерская отчетность* должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету».

Для того чтобы отчетность считалась достоверной, необходимо соблюдение следующих условий:

-  точность бухгалтерских данных;
-  наличие подтверждающих документов;
-  формирование отчетных данных в соответствии с нормативной документацией;
-  возможность проведения контроля сформированных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

---

<sup>2</sup> ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».



В международных стандартах аудита (МСА) понятие «достоверности» соответствует понятию «разумной уверенности», которая означает «высокую, но не абсолютную степень уверенности, выраженную позитивно в аудиторском заключении как разумную уверенность в том, что проаудированная информация не содержит существенных искажений»<sup>3</sup>.

В соответствии с п. 6 ФПСАД № 1 аудит обеспечивает разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности - это общий подход, относящийся к процессу получения аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ответ на вопрос, почему при проведении аудита говорят о разумной, но не абсолютной степени уверенности, дан в п.п. 7, 8, 9 ФПСАД № 1.

Аудит обладает рядом объективных ограничений, влияющих на возможность обнаружения аудитором всех существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- ➔ применение выборочных методов и тестирования;
- ➔ несовершенство любых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (например, эти системы не могут гарантировать отсутствие сговора);
- ➔ преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Дополнительными факторами, ограничивающими надежность аудита, является то, что свое мнение аудитор основывает на профессиональном суждении, а не на точном расчете, например:

- ➔ самостоятельно определяет, какие аудиторские доказательства необходимо собрать и их объем;
- ➔ выводы, сделанные на основе собранных аудиторских доказательств по своему профессиональному суждению (например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки отчетности), могут быть ошибочными.

---

<sup>3</sup> Понятие «разумной уверенности» дано в соответствии с Глоссарием терминов стандартов аудиторской деятельности (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 29 мая 2008 г., протокол № 66). Данное понятие соответствует Глоссарию терминов МСА 2010.



Кроме того, могут существовать другие ограничения, влияющие на убедительность доказательств для формирования выводов, например, в отношении операций со связанными сторонами<sup>4</sup>. Для таких случаев в действующих стандартах аудиторской деятельности предусмотрены особые процедуры.

Цели заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности различны:

- руководство предприятия может манипулировать данными о прибыли с тем, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении рентабельности;
- акционеры хотят увеличить дивиденды;
- кредиторам важно, чтобы организация сохраняла платежеспособность.

Заинтересованные пользователи отчетности, как правило, не могут самостоятельно определить достоверность отчетности в силу того, что они не имеют доступа к бухгалтерскому учету и вынуждены полагаться на показатели представленной отчетности или не имеют необходимых профессиональных знаний для проверки.

Поэтому так важна роль независимых аудиторов, которые выражают в аудиторском заключении мнение о достоверности отчетности.

## 1.2. ПРИНЦИПЫ АУДИТА. ЭТИКА АУДИТОРОВ. АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Принципы, которыми должен руководствоваться в своей деятельности аудитор, изложены в следующих нормативных документах:

- ➡ Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ): ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов», ст. 9 «Аудиторская тайна»;
- ➡ ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- ➡ Кодекс этики аудиторов России.

Кодекс профессиональной этики аудиторов - свод правил поведения, **обязательных** для соблюдения аудиторскими

<sup>4</sup> ФПСАД № 9 «Связанные стороны».



организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности (определение дано в ч. 3 ст. 7 Закона № 307-ФЗ). Требования кодекса устанавливаются каждым СРО аудиторов. Как правило, эти требования не отличаются от действующего в настоящее время Кодекса этики аудиторов России, вступившего в силу с 01.01.2013 г. хотя СРО вправе вносить в него дополнительные требования.

Качество предоставляемых аудитором услуг неразрывно связано с соблюдением этических требований. Необходимость соблюдения этических требований содержится также в ФПСАД № 1. В п. 3 стандарта указано, что при выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться следующими этическими принципами:

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

Стандарт не раскрывает требований к соблюдению и не дает определений перечисленных принципов. Такое раскрытие содержится в Кодексе этики аудиторов и Законе «Об аудиторской деятельности». Рассмотрим каждое из этих требований.

## Независимость

[\(назад в Оглавление\)](#)

С 01.01.2013 года вступили в силу «Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций», одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

В Правилах независимости дано определение независимости и оно содержит две составляющих: независимость мышления и независимость поведения.



**Независимость мышления** - это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм.

**Независимость поведения** - это линия поведения, которая позволяет избежать ситуаций и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив все факты и обстоятельства, может обоснованно посчитать, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудитора были скомпрометированы.

При рассмотрении понятия «независимость» важно понимать, что аудитор, высказывающий профессиональное мнение в отношении аудируемой отчетности, не может быть полностью свободен от всех связей с клиентом, хотя бы потому, что клиент оплачивает услуги аудитора. Следовательно, существенность экономических, финансовых и прочих отношений следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

На практике аудитор при рассмотрении вопросов независимости должен руководствоваться требованиями ст. 8 Закона № 307-ФЗ и Кодекса этики аудиторов России.

В настоящей работе требования к независимости аудиторских организаций и аудиторов будут рассмотрены в соответствии с Законом № 307-ФЗ.

В соответствии с Законом № 307-ФЗ требование независимости распространяется на:

- аудиторские организации – юридических лиц;
- руководителей и иных должностных лиц аудиторской организации (далее – *руководство аудиторской организации*);
- аудиторов – физических лиц;
- аудируемых лиц – юридических лиц;
- учредителей (участников) аудируемых лиц, их должностных лиц, бухгалтеров и иных лиц, несущих ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – *учредители и ответственные за бухгалтерский учет и отчетность лица аудируемого лица*).

В ч. 1 данной статьи изложены требования, относящиеся к независимости, которые предусматривают **прямой запрет** на проведение аудита в следующих случаях:





- ➔ руководство аудиторских организаций является учредителями (участниками) аудируемого лица;
- ➔ руководство аудиторских организаций состоит в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов<sup>5</sup>) с учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами аудируемого лица;
- ➔ аудиторскими организациями, если они являются учредителями (участниками) аудируемых лиц;
- ➔ аудиторскими организациями, если аудируемые лица являются их учредителями (участниками);
- ➔ в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств, указанных выше в пунктах 3 и 4 аудируемых лиц;
- ➔ аудиторскими организациями, если они имеют общих с аудируемыми лицами учредителей (участников);
- ➔ аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), если они оказывали организации или физическому лицу в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги:
  - по восстановлению бухгалтерского учета;
  - ведению бухгалтерского учета;
  - составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ аудиторскими организациями в отношении страховых организаций, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;
- ➔ аудиторы являются учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами аудируемого лица;
- ➔ аудиторы состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями и/или ответственными за бухгалтерский учет и отчетность лицами аудируемого лица.

Как видно из перечня, предусмотренного Законом, аудиторская организация должна соблюдать независимость в двух аспектах – в отношении аудиторской организации в целом как юридического лица и аудиторов – физических лиц.

---

<sup>5</sup> Относится к детям супругов от предыдущих браков.





Часть 2 рассматриваемой статьи предусматривает независимость оплаты аудитора от результатов аудита:

*«Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторами 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».*

## Честность

[\(назад в Оглавление\)](#)

Честность – важнейшее понятие нравственности. Это понятие включает правдивость, принципиальность, соблюдение принятых обязательств, признание и соблюдение прав других людей. Противоположностью честности являются обман, ложь, лицемерие.

В соответствии с Кодексом этики аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях.

Понятие честности требует, чтобы аудитор не был связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если у него есть основания полагать, что информация, с которой он имеет дело, обладает следующими свойствами:

- 1 она содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;

**Комментарий.** Для того чтобы ввести кого-либо в заблуждение, информацию можно представить в том виде, который даст о ней искаженное представление. Например, изложить в разрозненном, неполном или слишком обобщенном виде. Можно также представить ложную информацию так, что это сложно или невозможно обнаружить. Манипулирование информацией может быть сознательным с совершением преднамеренных действий, чтобы скрыть следы ошибок, злоупотреблений, хищений.

- 2 она содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;

**Комментарий.** В качестве примера можно привести небрежно подготовленные у аудируемого лица регламенты или отчеты, которые могут читаться двойственно, содержать непонятные термины. Документы могут быть плохо структурированы, неудобны в пользовании, включать плохо прописанные процедуры. При наличии таких документов можно предположить, что процедура будет



*выполняться исполнителями в соответствии со своим пониманием, и аудитор не должен полагаться на такую информацию.*

- 3** в ней пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

**Комментарий.** ФПСАД №4 «Существенность в аудите» дает примеры такой информации:

- *недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;*
- *отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.*

Если аудитор выдает заключение (отчет), где будет указано, что аудитор имел дело с подобной информацией, это не будет считаться нарушением принципа честности.

## Объективность

[\(назад в Оглавление\)](#)

Объективность – это отсутствие предвзятости, беспристрастное отношение к чему-нибудь. Объективность аудитора означает, что он будет опираться только на факты, выявленные во время проверки, в соответствии с нормативными требованиями, принятыми принципами и правилами.

Соблюдая Кодекс этики, аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений. Поступки аудиторов, их решения и заключения не должны зависеть от суждений или указаний других лиц.

## Профессиональная компетентность и должная тщательность

[\(назад в Оглавление\)](#)

Помимо Кодекса этики требование профессиональной компетентности аудитора установлено Законом № 307-ФЗ. Статья 11 Закона № 307-ФЗ содержит требования к образованию и стажу работы специалиста, решившего стать аудитором, системе аттестации и повышению квалификации аудиторов.



Обеспечение профессиональной компетентности делится на два самостоятельных этапа:

- 1 достижение должного уровня профессиональной компетентности. Достижение должного уровня обеспечивается системой получения квалификационного аттестата;
- 2 поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или аудиторской организации, в которой он работает, квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать добросовестно и в соответствии с применимыми профессиональными стандартами.

## Конфиденциальность

[\(назад в Оглавление\)](#)

Понятие конфиденциальной информации дано в ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»:

*«Конфиденциальность информации - обязательное для выполнения лицом, получившим доступ к определенной информации, требование не передавать такую информацию третьим лицам без согласия ее обладателя».*

Коммерческая тайна является конфиденциальной информацией («Перечень сведений конфиденциального характера», утв. Указом Президента РФ от 6 марта 1997 г. № 188).

Понятие коммерческой тайны содержится в Федеральном законе от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»:

*«Коммерческая тайна - режим конфиденциальности информации, позволяющий ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду».*

Обладатель информации вправе самостоятельно придать информации статус коммерческой тайны, если федеральными законами не предусмотрено, что эта информация не является таковой. В соответствии с ч. 2 ст. 67 ГК РФ участники хозяйственного товарищества или общества обязаны не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности товарищества или общества.



Для нарушителей законодательства о конфиденциальной информации предусмотрены административные, гражданско-правовые и уголовные меры наказания.

В п. 11 ст. 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» сказано, что «в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны».

Новая трактовка в Законе № 402-ФЗ дана в отношении коммерческой тайны регистров бухгалтерского учета.

В ст. 10 «Регистры бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ нет указания на то, что регистры бухгалтерского учета и внутренняя отчетность являются коммерческой тайной. Режим коммерческой тайны может быть установлен в отношении этих данных руководством организации самостоятельно.

Что касается представления регистров бухгалтерского учета третьим лицам, то в соответствии с п. 7 ст. 10 Закона № 402-ФЗ регистры бухгалтерского учета предоставляются пользователям в случае требований российского законодательства или это предусмотрено договором. Таким образом, организация вправе посредством договора самостоятельно решать в отношении каких пользователей устанавливается режим конфиденциальности.

Соблюдение конфиденциальности информации для аудитора является законодательной нормой. Этому посвящена ст. 9 Закона № 307-ФЗ «Аудиторская тайна».

В ч. 2 этой статьи указано, что 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.

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 услуг, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», за исключением:

- 1** сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;
- 2** сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита. Следует иметь виду, что здесь речь идет о самом факте заключения договора, но не о его



содержании;

### 3 сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

Передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

К третьим лицам, предусмотренным Законом № 307-ФЗ, передача сведений которым не является нарушением аудиторской тайны и которые, в свою очередь, обязаны сохранять конфиденциальность таких сведений и документов, относятся:

- ➡ Минфин России и его работники – уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности;
- ➡ Росфиннадзор и его работники – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере. Росфиннадзор проводит внешние проверки качества работы только тех аудиторских организаций, которые проводили обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ;
- ➡ саморегулируемые организации аудиторов (СРО), их члены и работники, которые проводят внешний контроль качества организаций и аудиторов, состоящих в этой СРО.

К другим федеральным законам, в соответствии с которыми аудитор должен предоставлять имеющуюся у него информацию без нарушения аудиторской тайны, можно отнести, например, следующие:

- Федеральный закон от 17.01.1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации», ст. 22;
- Федеральный закон от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ «О полиции», ст.13;





- Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Для руководителей аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов были опубликованы письма Минфина России от 31.03.2009 г. № 07-03-32/423; 13.04.2009 г. № 07-03-32/520; 10.07.2009 г. № 07-03-32/1024, в которых указывается, что:

*«...в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан учесть (рассмотреть) соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».*

Если аудитором была нарушена ст. 9 «Аудиторская тайна» Закона, это является основанием для аннулирования аттестата аудитора (ч. 1 ст.12).

В ч. 2 ст. 14 Закона № 307-ФЗ указано, что «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».

Очевидно, что аудиторская документация практически полностью состоит из конфиденциальной информации, и соблюдению принципа конфиденциальности аудитор должен уделять очень большое внимание.

Аудитор обязан:

- ➡ соблюдать конфиденциальность даже вне профессиональной среды. Особо следует помнить о возможности неумышленного разглашения информации при длительных связях с деловыми партнерами, их близкими родственниками или членами семьи. Следует отметить, что Кодекс не раскрывает понятия близких родственников и членов семьи. Аудитор руководствуется понятием близких родственников в соответствии с ч. 1 ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» Закона № 307-ФЗ;
- ➡ соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или аудиторской организацией;
- ➡ соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации. Данное положение говорит о том, что доступ к информации лиц, которые не имеют отношения к проведению конкретной проверки, не допускается.





Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем.

Кодексом предусмотрены ситуации, когда аудитор имеет законное или профессиональное право раскрыть такую информацию:

- ➔ раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;
- ➔ раскрытие требуется законодательством:
  - при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;
  - при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными фактов нарушения законодательства;
- ➔ раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом):
  - при внешней проверке качества работы, проводимой саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченным федеральным органом по контролю;
  - при ответе на запрос (или в ходе расследования) саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудитор, или уполномоченного государственного органа;
  - при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

## Профессиональное поведение

[\(назад в Оглавление\)](#)

Кодекс этики аудиторов России основан на концептуальном подходе к соблюдению основных принципов этики, то есть все основные принципы, которые аудитор должен соблюдать, относятся к профессиональному поведению.

Соблюдение принципа профессионального поведения обязывает аудитора исполнять требования применимых нормативных правовых актов и избегать действий, о которых аудитор знает или должен знать, что они могут дискредитировать аудиторскую профессию, или которые разумное и хорошо информированное стороннее лицо, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные аудитору, вероятнее всего сочло бы негативно влияющими на репутацию аудитора. Одно и то



же событие разные сторонние лица могут расценить по-разному. Поэтому при осуществлении своей деятельности аудиторю следует избегать малейших нарушений этического поведения, т.к. это может быть расценено как отрицательно влияющее на репутацию профессии.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию:

- ➡ делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт;
- ➡ давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

### 1.3. ВИДЫ АУДИТА. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ.

[\(назад в Оглавление\)](#)

В настоящее время осуществляют следующие виды аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- ➡ обязательный;
- ➡ инициативный;
- ➡ внутренний.

Рассмотрим эти виды аудита и их отличия.

#### Обязательный аудит

[\(назад в Оглавление\)](#)

Обязательный аудит – предусматривается законом и является ежегодной независимой проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, проводимой аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами, в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Такой аудит называется внешним. Внешний аудит проводится в случаях, предусмотренных ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) и проводится в интересах внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности: кредитных организаций, инвесторов, контрагентов.

Под критерии обязательного аудита не попадают предприятия малого бизнеса. Обязательному контролю не подлежат:

- органы государственной власти;



- органы местного самоуправления;
- государственные и муниципальные учреждения;
- государственные и муниципальные унитарные предприятия (кроме случая представления и (или) публикации сводной (консолидированной) бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- государственные внебюджетные фонды.

Обязательный аудит проводится (ч. 1 ст. 5 Закона № 307-ФЗ):

- ➔ если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- ➔ если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- ➔ если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- ➔ если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (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 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;
- ➔ если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;



в иных случаях, установленных федеральными законами, например, обязательный аудит саморегулируемых организаций.

Проведение обязательного аудита некоторых организаций может проводиться только аудиторскими организациями, но не индивидуальными аудиторами (ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ). К ним относятся:

- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- иные кредитные и страховые организации;
- негосударственные пенсионные фонды;
- организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов;
- государственные корпорации;
- государственные компании;
- организации, составляющие консолидированную отчетность.

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 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<sup>6</sup>

## Инициативный аудит

[\(назад в Оглавление\)](#)

Инициативный аудит также относится к внешнему аудиту и, в отличие от обязательного, проводится по инициативе учредителей предприятия или его руководства для минимизации налоговых, финансовых и хозяйственных рисков собственника и инвесторов. Он может проводиться в любое время и в тех объемах, которые будут

---

<sup>6</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».



установлены самостоятельным решением руководства организации. Такой аудит, как правило, ориентирован на проверку отдельных сфер деятельности организации.

Главное, при этом следует учитывать, что для того, чтобы инициативный аудит мог называться аудитом, необходимо соблюдать все требования нормативных актов, относящихся к аудиту.

Проведение такой проверки может быть вызвано различными обстоятельствами, например:

- ➔ перед покупкой или продажей предприятия;
- ➔ перед проверкой фискальными органами;
- ➔ при смене собственника, руководителя или главного бухгалтера;
- ➔ при возникновении сомнений в достоверности ведения бухгалтерского (налогового) учета;
- ➔ обнаружением недостоверной информации;
- ➔ злоупотреблением имеющимися правами и оказываемыми мерами государственной поддержки;
- ➔ нарушением законодательства Российской Федерации.

Однако инициативный аудит пока востребован мало, так как оплата его производится за счет прибыли предприятия.

## Внутренний аудит

[\(назад в Оглавление\)](#)

Понятие внутреннего аудита дано в ФПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»: *«Внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри организации его подразделением - службой внутреннего аудита. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства».*

Внутренний аудит осуществляет проверки деятельности бухгалтерской службы как подразделения организации, в том числе формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Опыт показывает, что отсутствие контроля влечет за собой преднамеренные или непреднамеренные нарушения сотрудниками своих обязанностей и нарушения регламентов деятельности, которые влекут за собой ухудшение финансового состояния предприятия или его деловой репутации. Наличие внутреннего аудита является важным фактором для потенциальных инвесторов и кредиторов и повышает инвестиционную привлекательность компании.



В отличие от внешнего аудита, внутренний аудит служит интересам совета директоров и менеджеров компании и направлен на оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений компании.

#### 1.4. ВИДЫ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Перечень сопутствующих аудиту услуг определен ФПСАД № 24 (см. раздел 1.1). К сопутствующим аудиту услугам относятся:

- ➡ обзорные проверки;
- ➡ согласованные процедуры;
- ➡ компиляция финансовой информации.

В ФПСАД №24 даны основные определения всех аудиторских услуг и их различия.

Аудит и сопутствующие услуги различаются по уровню уверенности при выражении мнения, обеспечиваемый аудитором при оказании услуг. Что такое уровень уверенности?

Для обеспечения уверенности при выражении мнения аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

*При проведении аудита* аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений (см. раздел 1.1).

*При проведении обзорной проверки* аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений.

Обзорная проверка не является аудитом в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». При проведении обзорной проверки аудитор применяет не все процедуры, которые могут быть использованы при проведении аудита, и получает не все доказательства, требующиеся для аудита. Процедуры, которые аудитор выполняет при проведении обзорной проверки, а в основном





это запросы и аналитические процедуры<sup>7</sup>, определены в ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, но при этом обнаружение возможных существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом вследствие ограниченности проведенных процедур. Уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском.

*При проведении согласованных процедур* аудитор проводит процедуры аудиторского характера, согласованные между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т.п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах.

При этом аудитор предоставляет отчет об отмеченных фактах без выражения аудиторского мнения и, соответственно, без обеспечения уверенности. Представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

Важно отметить, что отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Общие принципы, процедуры и доказательства определены в ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации».

*При проведении компиляции финансовой информации* аудитор использует специальные знания по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму, и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены и не предполагают, что аудитор будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации. Часто компиляцию финансовой информации проводят в соответствии с требованиями, отличными от требований РСБУ.

Пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора,

---

<sup>7</sup> Раскрытие понятий «запрос» и «аналитические процедуры» будут рассмотрены в теме 5 «Аудиторские доказательства».



обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности, но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

Общие принципы и процедуры определены в ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации».

## 1.5. ПРОЧИЕ СВЯЗАННЫЕ С АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ УСЛУГИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

В соответствии с ч. 7 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 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;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочную деятельность;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;



- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Согласно информационному сообщению Минфина России от 28 января 2010 г. указанные услуги не являются аудиторскими услугами и могут оказываться не только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, но и неаудиторскими организациями.

Указанный перечень является закрытым и не предусматривает оказания аудиторами каких-либо других услуг.

Исходя из ч. 1 ст. 8 Закона № 307-ФЗ некоторые прочие услуги могут являться несовместимыми с проведением аудита, то есть попадают под прямой запрет. К ним относятся услуги, оказывавшиеся в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам.

## Конфликт интересов

[\(назад в Оглавление\)](#)

При оказании прочих услуг аудитор должен руководствоваться тем, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта (ч. 3 ст. 8 Закона № 307-ФЗ).

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.

Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов установлены Кодексом этики аудиторов России. Примерами ситуаций, которые приводят или могут привести к конфликту интересов, могут служить заинтересованность в клиенте, существенная зависимость от гонорара, длительные отношения с клиентом.

Несмотря на то, что оказание прочих услуг (кроме восстановления и ведения бухгалтерского учета, а также составления бухгалтерской (финансовой) отчетности) возможно одновременно с проведением аудита, следует особо отметить, что это может привести к нарушению основных принципов поведения, особенно, если оказание услуги непосредственно влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Например, оценочная деятельность, автоматизация бухгалтерского



учета и внедрение информационных технологий, юридическая помощь). Аудитор должен воздерживаться от предоставления таких услуг.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 1

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 Дайте определение аудита.
- 2 Изложите требования к независимости аудиторских организаций и аудиторов, предусмотренные законом «Об аудиторской деятельности».
- 3 Чем отличается обязательный аудит от инициативного?
- 4 Что относится к сопутствующим аудиту услугам?
- 5 Могут ли организации, не являющиеся аудиторскими, оказывать прочие услуги?



## НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 1

[\(назад в Оглавление\)](#)

**1.** Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:

- Статья 1 «Аудиторская деятельность»;
- Статья 5 «Обязательный аудит»;
- Статья 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов»;
- Статья 9 «Аудиторская тайна».

**2.** ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

**3.** ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами».

**4.** ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации».

**5.** ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации».

**6.** ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

**7.** Кодекс этики аудиторов России.



## Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

[\(назад в Оглавление\)](#)

2.1 Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ. 2.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». 2.3. Аудиторские стандарты. 2.4. Порядок аттестации аудиторов. 2.5. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора и аудируемых лиц. 2.6. Порядок саморегулирования аудиторской профессии. Меры дисциплинарного воздействия. 2.7. Порядок контроля и надзора за аудиторской деятельностью в РФ.

### 2.1. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Появление в России в 2001 году Закона «Об аудиторской деятельности» показало окончательное становление системы российского аудита и определило дальнейшее развитие. Результатом развития системы является создание нескольких уровней нормативной документации, в соответствии с которой осуществляется аудиторская деятельность.

**1-ый уровень** – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность. К иным нормативным правовым актам относятся:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- Федеральный закон «О противодействии коррупции»;
- другие законы и принимаемые в соответствии с ними иные нормативные правовые акты.

**2-ой уровень** – федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые охватывают практически все аспекты аудита.

**3-ий уровень** – стандарты саморегулируемых организаций аудиторов.





**4-ый уровень** – методические рекомендации (методики) по проведению аудита, рекомендации Минфина России по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности, письма Минфина России, комментарии и разъяснения.

**5-ый уровень** – внутренние стандарты аудиторских организаций.

## 2.2. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

[\(назад в Оглавление\)](#)

В настоящее время действует Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ).

Закон содержит 23 статьи, которые определяют правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. В них отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, в том числе:

- определения аудитора и аудиторской организации;
- право на оказание сопутствующих аудиту и прочих услуг;
- права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

Закон устанавливает, в каких случаях проводится обязательный аудит, даны суммовые критерии для его проведения, определено понятие аудиторской тайны, стандартов аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определен порядок контроля за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов.

Более подробно основные положения закона будут рассмотрены ниже.

## 2.3. АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ

[\(назад в Оглавление\)](#)

**Стандарт** (в переводе с английского – норма, образец) – нормативный документ, утвержденный признанным органом (или предприятием), в котором устанавливаются общие принципы, характеристики, требования и методы, касающиеся определенных объектов деятельности, направленных на упорядочение и оптимизацию работы в определенной области.



Стандарты определяют единые требования к проведению аудита, масштабу проверки, видам отчетов аудитора, вопросам методологии, а также основным принципам, которым должны следовать все представители этой профессии. Соблюдение аудиторских стандартов позволяет обеспечить определенный уровень гарантии правильности мнения аудитора о достоверности отчетности и единое понимание всеми заинтересованными пользователями результатов аудиторской проверки. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудитора.

Ст. 7 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) предусмотрены два вида стандартов аудиторской деятельности:

- 1 федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- 2 стандарты саморегулируемых организаций аудиторов (СРО).

### Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные Законом № 307-ФЗ;
- 2 разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
- 3 являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

### Стандарты аудиторской деятельности СРО

[\(назад в Оглавление\)](#)

**Стандарты аудиторской деятельности СРО** аудиторов не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами СРО. Основой стандартов СРО являются федеральные стандарты, хотя в них могут быть включены дополнительные требования, которые не могут противоречить федеральным стандартам.



Закон обязывает аудиторов соблюдать Кодекс профессиональной этики аудиторов - свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. То есть с точки зрения Закона № 307-ФЗ Кодекс также является стандартом. Закон относит Кодекс к стандартам саморегулируемых организаций.

В настоящее время в России действуют:

- ➔ 9 федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), утвержденных приказами Минфина России;
- ➔ 29 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД), утвержденных постановлениями Правительства РФ;
- ➔ 2 правила (стандарта) аудиторской деятельности (ПСАД), одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, принятые в 1999 году.

Все действующие стандарты можно сгруппировать в соответствии с их задачами.

| <b>1. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ.</b>                                                                                                                  |                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>№</b>                                                                                                                                      | <b>Наименование стандарта</b>                                                     | <b>Содержание стандарта</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>1</b>                                                                                                                                      | ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» | Устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, обязательные для соблюдения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>2. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.</b>                                                                            |                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Подробнее положения стандартов, которые используются при согласовании условий аудита и для целей планирования, рассматриваются в темах 3 и 4. |                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>2</b>                                                                                                                                      | ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита»                               | Устанавливает единые требования:<br>а) к порядку согласования условий проведения аудита с аудируемым лицом;<br>б) к действиям аудитора в случае, когда руководство аудируемого лица обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении. |
| <b>3</b>                                                                                                                                      | ФПСАД № 2 «Документирование аудита»                                               | Устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>4</b>                                                                                                                                      | ФПСАД № 3 «Планирование аудита»                                                   | Устанавливает единые требования по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица.                                                                                                                                                                                                                                        |



|                              |                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5                            | ФПСАД № 4<br>«Существенность в аудите»                                                                                                                                             | Устанавливает единые требования относительно концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 6                            | ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» | Устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.                                                                                                                                                              |
| 7                            | ФПСАД № 29<br>«Рассмотрение работы внутреннего аудита»                                                                                                                             | Устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита.                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>3. ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА.</b> |                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 8                            | ФСAD 5/2010<br>«Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» <sup>8</sup>                                                                         | Определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности при рассмотрении в ходе аудита действий, совершенных обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод (недобросовестные действия).                                                    |
| 9                            | ФСAD 6/2010<br>«Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита»                                              | Определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности при рассмотрении в ходе аудита соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов и выявлению при этом существенных искажений указанной отчетности, вызванных преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям нормативных правовых актов. |
| 10                           | ФСAD 7/2011<br>«Аудиторские доказательства» <sup>9</sup>                                                                                                                           | Определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности при выборе и выполнении аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства). |
| 11                           | ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»                                                                                                                         | Устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения заданий по аудиту.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

<sup>8</sup> Подробнее недобросовестные действия будут рассмотрены в теме 4.

<sup>9</sup> Аудиторские доказательства и понятие «предпосылки составления бухгалтерской отчетности» рассматриваются в теме 5.



|    |                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 12 | ФПСАД № 9 «Связанные стороны»                                                    | Устанавливает единые требования к обязанностям аудитора и аудиторским процедурам в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся связанными сторонами аудируемого лица, и хозяйственных операций аудируемого лица с ними.                                                                                                                                                                |
| 13 | ФПСАД № 10 «События после отчетной даты»                                         | Устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты.<br>Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.   |
| 14 | ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»  | Устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность. |
| 15 | ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»                                                 | Устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств.                                                                                                                                                                                                                        |
| 16 | ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»            | Устанавливает единые требования к порядку получения аудиторских доказательств в случаях:<br>- присутствия аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;<br>- раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах;<br>- оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях;<br>- раскрытия информации по отчетным сегментам.       |
| 17 | ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» | Устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.                                                                                                                                                                         |
| 18 | ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»                        | Устанавливает единые требования к проведению проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица проводится впервые или когда аудит за предыдущий период проводился другим аудитором.                                                                                             |
| 19 | ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры»                                             | Устанавливает единые требования к порядку применения аналитических процедур, которые проводятся на стадии планирования и на завершающей стадии аудита.                                                                                                                                                                                                                                   |



|    |                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 20 | ФПСАД № 21<br>«Особенности аудита<br>оценочных значений»                                                                                                             | Устанавливает единые требования к порядку проведения аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт не применяется при проверке прогнозной финансовой информации, но многие предусмотренные положениями стандарта процедуры могут быть использованы для этой цели.                                                                |
| 21 | ФПСАД № 23<br>«Заявления и<br>разъяснения руководства<br>аудируемого лица» <sup>10</sup>                                                                             | Устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения.                             |
| 22 | ФПАД № 25 «Учет<br>особенностей<br>аудируемого лица,<br>финансовую<br>(бухгалтерскую)<br>отчетность которого<br>подготавливает<br>специализированная<br>организация» | Устанавливает единые требования в отношении действий аудитора, аудируемое лицо которого пользуется для подготовки своей бухгалтерской (финансовой) отчетности услугами специализированной обслуживающей организации.                                                                                                                                                         |
| 23 | ФПСАД № 26<br>«Сопоставимые данные в<br>финансовой<br>(бухгалтерской)<br>отчетности»                                                                                 | Устанавливает единые требования, в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.                                                                                                                                                                                                                                           |
| 24 | ФПСАД № 27 «Прочая<br>информация в<br>документах, содержащих<br>проаудированную<br>финансовую<br>(бухгалтерскую)<br>отчетность»                                      | Устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.                                                                                                                                |
| 25 | ФПСАД № 28<br>«Использование<br>результатов работы<br>другого аудитора»                                                                                              | Устанавливает единые требования для случаев, когда аудитор при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица используют результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица. |
| 26 | ФПСАД № 32<br>«Использование<br>аудитором работы<br>эксперта»                                                                                                        | Устанавливает единые требования к использованию результатов работы эксперта в качестве аудиторских доказательств.                                                                                                                                                                                                                                                            |

<sup>10</sup> Стандарт будет рассмотрен в теме 6.





|                                            |                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 27                                         | ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации»                                                                                                                                         | Регламентирует проверку прогнозной финансовой информации, под которой понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и руководством экономического субъекта будут предприняты определенные действия.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>4. СПЕЦИАЛЬНЫЕ АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ.</b> |                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 28                                         | ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам»                                                                                                        | Определяет требования к порядку проведения аудита отчетности, содержащей систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления. Стандарт применяется для:<br>а) отчетности, составленной по правилам налогового учета;<br>б) отчетности, отражающей доходы и расходы с использованием кассового метода (для представления кредиторам);<br>в) отчетности, содержащей финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным соответствующими уполномоченными органами (для подтверждения соблюдения таких правил);<br>г) отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, кредитного договора, условиями облигационного займа или гранта);<br>д) другой аналогичной отчетности, предназначенной для удовлетворения информационных потребностей определенных групп пользователей. |
| 29                                         | ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности»                                                                                                                              | Определяет требования к порядку проведения аудита отдельной части (отдельных частей) бухгалтерской (финансовой) отчетности или отчетности, составленной по специальным правилам. Стандарт применяется для:<br>а) отдельного отчета, входящего в состав отчетности;<br>б) отдельной статьи отчета, входящей в состав отчетности;<br>в) отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав отчетности.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>5. ОКАЗАНИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ.</b>    |                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 30                                         | ФПСАД № 24 «Общие принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» | Устанавливает основные принципы стандартов, имеющих отношение к аудиту и сопутствующим услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |



|                                                              |                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 31                                                           | ФПСАД № 30<br>«Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»                                                    | Устанавливает единые требования к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 32                                                           | ФПСАД № 31<br>«Компиляция финансовой информации»                                                                                       | Устанавливает единые требования к выполнению заданий по компиляции финансовой информации.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 33                                                           | ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»                                                                   | Устанавливает единые требования к проведению обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>6. ИТОГОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТА.</b>                         |                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Требования к итоговым документам будут рассмотрены в теме 6. |                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 34                                                           | ФСАД 1/2010<br>«Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»               | Определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 35                                                           | ФСАД 2/2010<br>«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»                                                                      | Устанавливает требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также порядку формирования модифицированного мнения.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 36                                                           | ФСАД 3/2010<br>"Дополнительная информация в аудиторском заключении"                                                                    | Устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение, которая может быть включена в аудиторское заключение, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности к:<br>а) отраженному в бухгалтерской (финансовой) отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;<br>б) не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения. |
| 37                                                           | ФПСАД № 22<br>«Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» | Устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |



| <b>7. ВНУТРЕННИЕ СТАНДАРТЫ И КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И АУДИТОРОВ.</b> |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>38</b>                                                                                      | ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» | Устанавливает принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. Стандарт применяется при осуществлении СРО аудиторов и федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим внешний контроль качества работы аудиторских организаций, внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов. |
| <b>39</b>                                                                                      | ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»                                                                                                         | Устанавливает единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>40</b>                                                                                      | ПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»                                                                                        | Унификация принципов и подходов аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов, к разработке внутренних стандартов, а также требований к порядку и организации внутреннего контроля за их применением.                                                                                                                                                                                                                                      |

## Внутренние стандарты аудиторских организаций.

[\(назад в Оглавление\)](#)

Определение внутренних стандартов аудиторских организаций дано в п. 2.1 ПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»:

*«Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности».*

Из определения видно, что основой для разработки внутренних стандартов являются федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД, ФПСАД) и стандарты СРО.

Наличие в аудиторских организациях внутрифирменных стандартов предусмотрено требованиями п. 1.4 вышеуказанного ПСАД:

*«Разработка и практическое применение внутренних стандартов являются обязательными для всех аудиторских организаций, если общероссийские правила (стандарты) аудиторской деятельности содержат прямые указания на необходимость раскрытия основных принципов, приемов и методов работы аудиторской организации».*



Раскрытие таких принципов, приемов и методов предусмотрено ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» (раздел «Документирование», п.п. 90 – 93). Стандарт содержит требование того, что *«в аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом»*.

Кроме того, аудиторская организация должна хранить документы, свидетельствующие о функционировании системы контроля качества. ФПСАД № 2 «Документирование аудита» (п. 13) предусматривает хранение рабочих документов аудитора не менее 5-и лет.

## 2.4. ПОРЯДОК АТТЕСТАЦИИ АУДИТОРОВ

[\(назад в Оглавление\)](#)

*Аттестация* представляет собой процедуру проверки квалификации лица, претендующего на получение квалификационного аттестата аудитора. Наличие такого квалификационного аттестата необходимо, чтобы став членом одной из СРО, аудитор мог осуществлять аудиторскую деятельность.

Требования к квалификационному аттестату аудитора определены ст. 11 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ).

*Право выдачи квалификационного аттестата аудитора* предоставлено СРО аудиторов при условии, что претендент на его получение соответствует следующим требованиям (ч. 1 ст. 11):

- ➡ сдал квалификационный экзамен;
- ➡ имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. *Порядок проведения квалификационного экзамена*, в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, установлены Минфином России в «Положении о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора», утв. приказом Минфина России от 19.03.2013 г. № 32н.



К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе (ч. 3 ст. 11).

*Право проведения квалификационного экзамена* предоставлено единой аттестационной комиссии (ЕАК), закрепленное в п. 2 «Порядка создания единой аттестационной комиссии», утв. приказом Минфина России от 27.05.2010 г. № 51н. ЕАК создана совместно всеми СРО аудиторов в соответствии с указанным порядком.

Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается ЕАК из областей знаний, одобренных Советом по аудиторской деятельности.

За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается ЕАК.

ЕАК может принять решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора в случае, если:

- ➔ претендент не соответствует требованиям частей 1 и 3 ст. 11 Закона № 307-ФЗ;
- ➔ со дня принятия ЕАК решения о сдаче квалификационного экзамена до дня получения СРО от претендента заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора прошло более одного года.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждены приказом Минфина России от 06.12.2010 г. № 161н «Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора».

## Повышение квалификации

[\(назад в Оглавление\)](#)

В соответствии с ч. 9 ст. 11 Закона № 307-ФЗ аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утвержденным СРО аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается СРО аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.



## Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

[\(назад в Оглавление\)](#)

В соответствии со ст. 12 Закона № 307-ФЗ квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован в следующих случаях:

- ➔ получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным ст. 11 Закона;
- ➔ вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- ➔ несоблюдения аудитором требований статей 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» и 9 «Аудиторская тайна» Закона;
- ➔ систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Закона или ФСАД (ФПСАД);
- ➔ подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- ➔ неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности в течение двух последовательных календарных лет, за исключением<sup>11</sup>:
  - лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов СРО аудиторов;
  - лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов СРО аудиторов;
  - лиц, исполняющих в СРО аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
  - работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;

<sup>11</sup> Указанные лица, имеющие аттестат аудитора и соблюдающие требования повышения квалификации, считаются участвующими в аудиторской деятельности.





- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций.
- ➔ несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного ст. 11 Закона, за исключением случая, когда СРО аудиторов с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);
- ➔ уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается СРО аудиторов, членом которой является аудитор и может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

## **2.5. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ИНДИВИДУАЛЬНОГО АУДИТОРА И АУДИРУЕМЫХ ЛИЦ**

[\(назад в Оглавление\)](#)

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) каждый из участников договора о проведении аудита имеет права и несет обязанности, закрепленные законом.

### **Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора (ст. 13 Закона № 307-ФЗ)**

[\(назад в Оглавление\)](#)

#### **1 Права**

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;
- исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также



проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;

- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;
- отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
  - непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
  - выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
    - страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;
- осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

## 2 Обязанности

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

- 1 предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

**Комментарий.** Аудируемому лицу следует проверять информацию о членстве аудиторской организации и аудиторов в СРО, чтобы быть уверенным в легитимности выданного аудиторского заключения. Членство проверяется по реестрам СРО, членом которых является аудиторская организация и аудиторы. В настоящее время нет требования, чтобы аудиторская организация и работающие в ней аудиторы были членами одной СРО. Реестр ведется отдельно по аудиторским организациям и аудиторам – физическим лицам. Каждый член СРО имеет индивидуальный ОРНЗ – основной регистрационный номер записи, который должен быть сообщен аудируемому лицу. Кроме того, членство может быть проверено по общим реестрам всех СРО на сайте Минфина России.



- 2 передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

**Комментарий.** *Может возникнуть ситуация, когда членство аудиторской организации или аудитора в СРО может быть приостановлено, а в период приостановления должно быть выдано аудиторское заключение. Аудируемому лицу следует иметь в виду, что по ранее заключенным договорам (до приостановления) аудитор должен исполнить свои обязательства и выдать в установленный срок аудиторское заключение.*

- 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;
- 4 исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

## **Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг (ст. 14).**

[\(назад в Оглавление\)](#)

### **1 Права**

При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

- 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;
- 2 получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;
- 3 осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.



## 2 Обязанности

При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

- 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;

**Комментарий.** Запрос сведений у третьих лиц связан с получением конфиденциальной информации, которую третье лицо не будет представлять аудитору без письменного разрешения аудируемого лица. Поэтому п. 20 ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» предусматривает, что «запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ».

- 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;
- 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;
- 4 исполнять требования федеральных стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.



## 2.6. ПОРЯДОК САМОРЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОФЕССИИ. МЕРЫ ДИСЦИПЛИНАРНОГО ВОЗДЕЙСТВИЯ.

[\(назад в Оглавление\)](#)

### Саморегулирование аудиторской профессии

[\(назад в Оглавление\)](#)

Саморегулирование аудиторской профессии осуществляется на основании Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) и в соответствии с Федеральным законом от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее - Закон № 315-ФЗ).

Под саморегулированием понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил (ч. 1 ст. 2 Закона № 315-ФЗ).

Субъектами предпринимательской деятельности в аудите являются аудиторские организации – юридические лица и индивидуальные предприниматели. Субъектами профессиональной деятельности являются аудиторы – физические лица.

Саморегулируемыми организациями аудиторов (СРО аудиторов) признаются некоммерческие организации, основанные на членстве в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности (ч. 1 ст. 17 Закона № 307-ФЗ). Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов (ч. 2 ст. 17 Закона № 307-ФЗ).

В настоящее время в реестр включены 5 (пять) СРО аудиторов. С реестром можно ознакомиться на сайте Минфина России в меню «Бухгалтерский учет и аудит/Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов».

Требования к некоммерческим организациям для включения в государственный реестр СРО аудиторов изложены в ч. 3 ст. 17 Закона № 307-ФЗ:

-  объединение в составе СРО в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным требованиям к членству в такой организации;
-  наличие утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов СРО аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;



- ➔ обеспечение СРО аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) СРО аудиторов.

Кроме основных требований, изложенных выше, СРО аудиторов выполняет также функции, способствующие развитию профессии (ч. 5 ст. 17 Закона № 307-ФЗ):

- ➔ разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности;
- ➔ участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации;
- ➔ участвует в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной ст. 11 Закона № 307-ФЗ.

## Требования к членству в СРО аудиторов

[\(назад в Оглавление\)](#)

Чтобы стать членом СРО аудиторов, необходимо соблюсти ряд требований к членству, которые изложены в ст. 18 Закона № 307-ФЗ.

### ***Для аудиторских организаций:***

- 1** аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 2** численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- 3** доля уставного (складочного) капитала аудиторской организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;
- 4** численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся





единоличным исполнительным органом аудиторской организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа аудиторской организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа аудиторской организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

**5** безупречная деловая репутация;

**Комментарий.** Безупречная деловая репутация аудиторов и аудиторских организаций обеспечивается соблюдением требований законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости и кодекса профессиональной этики аудиторов.

- 6** наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы (ст. 10 Закона № 307-ФЗ);
- 7** уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 8** уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов.

**Для аудиторов:**

- 1** наличие квалификационного аттестата аудитора;
- 2** безупречная деловая (профессиональная) репутация (см. [Комментарий для аудиторских организаций](#));
- 3** уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 4** уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов;
- 5** наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы - для индивидуального аудитора.



## Меры дисциплинарного воздействия

[\(назад в Оглавление\)](#)

Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов изложены в ст. 20 Закона № 307-ФЗ и применяются СРО аудиторов в порядке, установленном Законом № 315-ФЗ (ч. 4 ст. 3).

Меры дисциплинарного воздействия применяются СРО при нарушении требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Могут применяться следующие меры:

- вынесение предписания, обязывающее члена СРО аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынесение члену СРО аудиторов предупреждения в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- наложение штрафа на члена СРО аудиторов;
- принятие решения о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в СРО аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- принятие решения об исключении аудиторской организации, аудитора из членов СРО аудиторов;
- применение иных установленных внутренними документами СРО аудиторов мер.

Следует помнить, что в случае приостановления членства в СРО в течение всего срока действия такого решения:

- ➡ аудитор не вправе участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;
- ➡ аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе:
  - заключать договоры оказания аудиторских услуг;
  - вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации, индивидуального аудитора изменения в



договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия СРО аудиторов указанного решения.

## 2.7. ПОРЯДОК КОНТРОЛЯ И НАДЗОРА ЗА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ В РФ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Надзор и контроль выполнения законодательных требований и требований нормативно-правовых актов в области аудиторской деятельности проводится на двух уровнях:

- 1 государственным уровне;
- 2 на уровне саморегулируемых организаций.

### Уполномоченный федеральный орган по аудиторской деятельности – Минфин России

[\(назад в Оглавление\)](#)

В соответствии со ст. 15 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ) функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган, которым является Минфин России<sup>12</sup>.

В полномочия Минфина России входят, в частности, функции:

- нормативно-правового регулирования в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных Федеральным законом;
- ведение государственного реестра СРО аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

### Совет по аудиторской деятельности

---

<sup>12</sup> Положение о Министерстве финансов Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 329 в редакции постановления Правительства РФ от 26.06.2009 г. № 538



[\(назад в Оглавление\)](#)

Создание Совета по аудиторской деятельности предусмотрено ст. 16 Закона № 307-ФЗ в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности.

Для того чтобы аудиторская деятельность могла обеспечить общественные интересы, в состав Совета включен широкий круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Из 17 членов Совета только 2 являются представителями СРО аудиторов, остальные являются:

- представителями пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности (10);
- представителями Минфина России (2);
- представителями различных федеральных органов исполнительной власти и ЦБ РФ (4).

Кроме этого, в целях подготовки решений Совета создан рабочий орган, который на 70% состоит из представителей всех СРО аудиторов.

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;
- оценивает деятельность СРО аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;
- вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;



- рассматривает обращения и ходатайства СРО аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет в соответствии с Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

### **Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов (ст. 22 Закона № 307-ФЗ)**

[\*\(назад в Оглавление\)\*](#)

Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью СРО аудиторов является соблюдение ими требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность. Контроль осуществляет Минфин России.

Проверки бывают плановые и внеплановые. Внеплановые проверки проводятся на основании жалобы в Минфин России на нарушение СРО требования законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

За нарушения предусматриваются наказания вплоть до исключения из государственного реестра СРО аудиторов.

### **Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов, проводимых СРО аудиторов (ст. 10 Закона № 307-ФЗ)**

[\*\(назад в Оглавление\)\*](#)

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют СРО аудиторов в отношении своих членов, а также Росфиннадзор в отношении аудиторских организаций, которые проводили обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ (см. [раздел 1.3.](#) настоящего пособия).

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными



стандартами аудиторской деятельности (см. [раздел 2.3.](#) настоящего пособия).



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 2

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 В соответствии с какими нормативными документами осуществляется аудиторская деятельность в России?
- 2 Может ли нарушение аудитором аудиторской тайны явиться причиной аннулирования квалификационного аттестата аудитора?
- 3 Назовите права и обязанности аудиторской организации (индивидуального аудитора).
- 4 Кто является субъектами предпринимательской деятельности? профессиональной деятельности?
- 5 Какой орган является уполномоченным по аудиторской деятельности?





## НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 2

[\(назад в Оглавление\)](#)

**1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»:**

- Статья 7 «Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов»;
- Статья 11 «Квалификационный аттестат аудитора»;
- Статья 12 «Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора»;
- Статья 13 «Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора»;
- Статья 14 «Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг»;
- Статья 17 «Саморегулируемая организация аудиторов»;
- Статья 18 «Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов»;
- Статья 20 «Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов»;
- Статья 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов»;
- Статья 15 «Государственное регулирование аудиторской деятельности»;
- Статья 16 «Совет по аудиторской деятельности»;
- Статья 22 «Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов».

**2. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях».**



### Тема 3. Организация проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

3.1. Согласование условий проведения аудита. 3.2. Общая стратегия и детальный подход к проведению аудита. 3.3. Изучение деятельности аудируемого лица, и его среды. 3.4. Документирование аудита.

#### 3.1. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Единые требования к порядку согласования условий проведения аудита изложены в ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита».

#### Письмо о проведении аудита

[\(назад в Оглавление\)](#)

Для определения возможности заключения договора с руководством аудируемого лица проводится преддоговорная работа, и в случае достижения согласия, подписывается письмо о проведении аудита – документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

В письме аудитор должен указать, что проверка проводится на выборочной основе, и проинформировать руководство аудируемого лица, что в связи с применением выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, а также наличием ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными.

Также следует указать, что ответственность за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство организации.

Документ подписывается до заключения договора. Содержание письма стандартизировано – его текст содержится в стандарте. Подписанное письмо о проведении аудита не является юридическим документом, на основании которого аудитор может начинать проводить аудит. Основанием для начала работ является заключение договора.



## Договор о проведении аудита

[\(назад в Оглавление\)](#)

Подписание договора проводится в соответствии с процедурами, установленными у аудируемого лица и в аудиторской организации.

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются:

- ➔ цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ заключительные документы: аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- ➔ ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- ➔ цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

Чем более подробно аудитор укажет в договоре условия проведения аудита, тем меньше будет возможностей для возникновения конфликта интересов между аудируемым лицом и аудиторской организацией (аудитором).

В числе обязанностей аудируемого лица в договоре оказания аудиторских услуг следует предусмотреть:

- ➔ соблюдение договоренностей, связанных с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- ➔ право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- ➔ обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;
- ➔ обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.



Важными факторами при проведении аудита могут оказаться и другие условия, которыми аудитор при необходимости мог бы воспользоваться. Поэтому при заключении договора аудитор должен предусмотреть следующее:

- ➔ необходимость привлечения к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- ➔ необходимость привлечения к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- ➔ необходимость взаимодействия предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- ➔ любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и ФСАД;
- ➔ любые дополнительные соглашения между аудитором и аудируемым лицом.

### 3.2. ОБЩАЯ СТРАТЕГИЯ И ДЕТАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Стратегия в научной литературе понимается как искусство проведения больших операций, включающих их подготовку, организацию и использование имеющихся в распоряжении средств таким образом, чтобы в фактически существующих условиях достигнуть поставленной цели.

Стратегические вопросы для достижения целей аудита решаются на стадии планирования проверки. Планированию аудита посвящен ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно, т.е. результаты проверки должны достигать поставленной цели. Планирование осуществляется с целью:

- уделить необходимое внимание важным областям аудита;
- выявить потенциальные проблемы;
- выполнить работу с оптимальными затратами, качественно и своевременно;
- эффективно распределить работу между членами группы, участвующими в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.



Планирование аудита состоит из двух этапов:

- составление общего плана;
- составление программы проверки.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

## Общий план

[\(назад в Оглавление\)](#)

Общий план оформляется документально и служит руководством при разработке программы аудита. Содержание общего плана аудита может меняться в зависимости от возникновения конкретных обстоятельств при проведении аудита.

Важной частью планирования работы является получение информации о деятельности аудируемого лица, которая помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Аудитор, в частности, рассматривает следующую информацию<sup>13</sup>.

### *Деятельность аудируемого лица:*

- ➔ общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность;
- ➔ особенности деятельности, финансовое состояние, изменения в требованиях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- ➔ принятую учетную политику и ее изменения;
- ➔ влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на финансово-хозяйственную деятельность.

### *Состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля:*

- ➔ ожидаемые оценки существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и определение наиболее важных областей для аудита;

<sup>13</sup> Изучение деятельности аудируемого лица рассматривается в разделе 3.3.



- ➔ установление уровней существенности для аудита<sup>14</sup>;
- ➔ возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;
- ➔ выявление сложных областей бухгалтерского учета, например, при подготовке оценочных показателей;
- ➔ относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- ➔ влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- ➔ существование подразделения внутреннего аудита и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита.

*Координация работ с учетом:*

- ➔ привлечения других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний;
- ➔ привлечения экспертов;
- ➔ количества территориально обособленных подразделений и их пространственную удаленность друг от друга;
- ➔ количества и квалификации аудиторов, необходимых для работы;
- ➔ возможности того, что допущение о непрерывности деятельности может оказаться под вопросом;
- ➔ обстоятельств, требующих особого внимания, например, существование связанных сторон;
- ➔ участия аудиторов в оказании сопутствующих услуг.

## Программа аудита

[\(назад в Оглавление\)](#)

Вторым этапом планирования является составление программы проверки. Программой проверки должен быть обеспечен каждый раздел плана. Программа – это детальный подход к процессу аудита: определение объема, характера и необходимых для этого аудиторских процедур.

Программа оформляется документально и утверждается до начала проверки.

---

<sup>14</sup> Существенность рассматривается в теме 4.





Программа является для аудитора набором инструкций для проведения проверки запланированного объекта. В программах необходимо установить процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации. В программе описывается, что и как следует проверять, на что обращать внимание, с чем сопоставлять и т.д. Для руководителя рабочей группы программа является средством контроля и проверки качества работы.

На основании данных о деятельности, полученных для целей составления общего плана, аудитор должен:

- ➔ определить необходимые аудиторские процедуры;
- ➔ запланировать необходимый объем аудиторских процедур и затраты времени;
- ➔ распределить обязанности членов группы.

Общий план и программа проверки должны уточняться и пересматриваться по мере необходимости в ходе проведения проверки, т.е. процесс планирования продолжается непрерывно на протяжении всего времени выполнения задания в зависимости от конкретных обстоятельств и полученных результатов.

### 3.3. ИЗУЧЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, И ЕГО СРЕДЫ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Изучение деятельности аудируемого лица проводится в соответствии с ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Стандарт устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Изучение деятельности необходимо для оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и ответных действий в связи с этими рисками<sup>15</sup> в процессе аудита, таких как:

- ➔ установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;

---

<sup>15</sup> Риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматриваются в теме 4.



- ➔ рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ выявление областей, требующих особого внимания аудитора, в частности, операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;
- ➔ определение (выбор) ожидаемых хозяйственных показателей для использования их при выполнении аналитических процедур;
- ➔ планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;
- ➔ оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица.

Для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля, аудитор использует профессиональное суждение. Это указывает на то, что нет точных (нормативных) требований к необходимой информации и методов ее определения. Задачей аудитора при этом является выяснение, достаточно ли полученной информации:

- для оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

В приложении 1 к ФПСАД № 8 приведены проблемы, рассматриваемые аудитором при изучении деятельности аудируемого лица. Эти проблемы охватывают широкий диапазон и имеют отношение ко многим аудиторским заданиям, однако не все проблемы уместны для всех аудиторских заданий, и перечень примеров ни в коей мере не включает все возможные проблемы в полном объеме.

В обобщенном виде необходимая информация заключается в понимании следующих проблем, представленных в таблице.



| Деятельность организации и среда, в которой она осуществляется | Примеры факторов, влияющих на деятельность организации                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Состояние отрасли                                              | <ul style="list-style-type: none"><li>- особенности рынка товаров, работ и услуг;</li><li>- энергоснабжение и стоимость энергоресурсов;</li><li>- конкурентоспособность продукции;</li><li>- сырьевые ресурсы, их стоимость.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Правовые факторы                                               | <ul style="list-style-type: none"><li>- общие принципы бухгалтерского учета и отраслевые особенности;</li><li>- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность в отрасли;</li><li>- налогообложение;</li><li>- государственная политика, оказывающая влияние на деятельность (кредитно-денежная политика, программы государственной поддержки, тарифы, торговые ограничения, экологические требования и др.);</li><li>- прочие внешние факторы, оказывающие влияние на деятельность (спад или подъем экономики, процентные ставки и наличие доступных финансовых ресурсов, инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты).</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Текущая производственная деятельность                          | <ul style="list-style-type: none"><li>- характер деятельности (производственная, торговая, банковская, страховая, коммунальные услуги, транспортные услуги т.д.);</li><li>- особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта (основные потребители продукции, рентабельность, доля рынка, конкуренты, работа на экспорт, ценовая политика, спрос на продукцию и т.д.);</li><li>- практическое осуществление хозяйственных операций, (стадии и методы производства, сегменты деятельности, особенности поставок продукции или оказания услуг, сокращение или расширение операций);</li><li>- совместная деятельность;</li><li>- степень участия в электронной торговле;</li><li>- местонахождение производственных помещений, торговых площадей и офисов;</li><li>- особенности поставщиков товаров и услуг аудируемому лицу (наличие долгосрочных контрактов, стабильность поставок, необходимость операций по импорту);</li><li>- характеристики персонала (по уровню заработной платы, особенности коллективных договоров и деятельности профессиональных союзов, пенсионное и социальное обеспечение, право сотрудников на льготное приобретение акций своей организации или установленные поощрительные выплаты и т.д.);</li><li>- операции со связанными сторонами.</li></ul> |
| Инвестиционная деятельность                                    | <ul style="list-style-type: none"><li>- приобретения или продажи новых отдельных объектов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно состоявшиеся);</li><li>- приобретение ценных бумаг, предоставление займов;</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |



|                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                | <ul style="list-style-type: none"><li>- капиталовложения, включая приобретение основных средств, технологий и иных активов (запланированные или недавно состоявшиеся);</li><li>- инвестиции в совместную деятельность.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Финансовая деятельность                                                        | <ul style="list-style-type: none"><li>- структура аудируемого лица, основные дочерние и зависимые общества, филиалы и представительства;</li><li>- структура задолженности, обеспечение обязательств, выданные гарантии;</li><li>- аренда недвижимости или оборудования для использования в хозяйственной деятельности;</li><li>- собственники;</li><li>- использование производных финансовых инструментов.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности                  | <ul style="list-style-type: none"><li>- отраслевые особенности бухгалтерского учета;</li><li>- практика признания доходов;</li><li>- расчет справедливой стоимости (если это предусмотрено учетными принципами);</li><li>- товарно-материальные запасы;</li><li>- активы, обязательства и операции в иностранной валюте;</li><li>- специфические и важные для отрасли экономические показатели, например, для банков - привлечение и размещение средств, соблюдение обязательных нормативов, установленных ЦБ РФ; для производственных компаний - дебиторская задолженность и товарно-материальные запасы;</li><li>- учет необычных или сложных операций;</li><li>- представление и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.</li></ul> |
| Общая стратегия организации и связанные с ней риски хозяйственной деятельности | <ul style="list-style-type: none"><li>- развитие отрасли – появление новых технологий;</li><li>- освоение новых видов продукции или услуг;</li><li>- планирование расширения рынка, производства какого-либо вида продукции или услуг;</li><li>- реагирование на новые требования в отношении бухгалтерского учета и нормативных правовых актов;</li><li>- достаточность текущих финансовых ресурсов и перспективные потребности;</li><li>- развитие использование информационных систем.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Оценка и анализ финансовых результатов деятельности                            | <ul style="list-style-type: none"><li>- основные финансовые и статистические показатели отрасли;</li><li>- основные показатели результатов деятельности аудируемого лица;</li><li>- тенденции развития;</li><li>- прогнозы, сметы и анализ вариантов;</li><li>- отчеты аналитиков;</li><li>- анализ конкурентов;</li><li>- финансовые показатели результатов деятельности аудируемого лица за сопоставимые периоды (рост доходов, рентабельность, платежеспособность).</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Система внутреннего контроля                                                   | См. подраздел «Система внутреннего контроля».                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |



## Система внутреннего контроля

[\(назад в Оглавление\)](#)

Знания аудитором системы внутреннего контроля используются для выявления факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность:

- в надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.

Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Элементы системы внутреннего контроля рассмотрены в таблице.

| Элемент системы внутреннего контроля | Пояснения в соответствии с ФПСАД № 8                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Контрольная среда                    | <p>Контрольная среда – это осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица.</p> <p>Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка. Контрольная среда включает следующие элементы:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;</li><li>- профессионализм (компетентность сотрудников);</li><li>- участие собственника или его представителей;</li><li>- компетентность и стиль работы руководства;</li><li>- организационная структура;</li><li>- наделение ответственностью и полномочиями;</li><li>- кадровая политика и практика.</li></ul> <p>Недостатки контрольной среды могут в значительной степени оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и потребовать от аудитора выполнения в ходе аудита каких-либо дополнительных ответных действий.</p> |



|                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Процесс оценки рисков аудируемым лицом                                                            | <p>Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий.</p> <p>Для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков руководство выявляет риски, имеющие отношение к бухгалтерской (финансовой) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Информационная система, в том числе связанная с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности | <p>Понятие информационной системы дает Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» - «информационная система — совокупность содержащейся в базах данных информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий и технических средств».</p> <p>В широком смысле информационная система есть совокупность технического, программного и организационного обеспечения, а также персонала, предназначенная для того, чтобы своевременно обеспечивать надлежащих людей надлежащей информацией.</p> <p>Информационные системы:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- позволяют организации постоянно обрабатывать значительные объемы информации;</li><li>- расширяют возможности осуществления мониторинга выполнения контрольных действий и достижения эффективного разграничения обязанностей.</li></ul> <p>Большинство организаций использует компьютеризированные информационные системы для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетов для управленческих целей. Однако даже при широком применении информационных технологий в системах внутреннего контроля будут существовать элементы, выполняемые вручную. Соотношение между автоматизированными и выполняемыми вручную элементами бывает различным и зависит от характера и масштабов деятельности организации.</p> <p>Задача аудитора выявить риски информационных систем, которые могут оказать влияние на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности.</p> |
| Контрольные действия                                                                              | <p>Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, могут осуществляться вручную или с применением информационных систем.</p> <p>Задача аудитора выявить средства контроля, которые, вероятно, способны предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |





|                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Мониторинг средств контроля | Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 3.4. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Требования к документированию содержатся в ФПСАД № 2 «Документирование аудита».

При проведении аудита все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, должны оформляться документально.

Документация – это рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Документирование является очень важной процедурой. Это обусловлено следующим:

- ➔ подтверждение того, что работа была выполнена;
- ➔ предоставление доказательств в обоснование аудиторского мнения;
- ➔ проведение текущего контроля и контроля выполненной работы на соответствие требованиям законодательства и федеральных стандартов аудиторской деятельности, внутренних регламентов.

Аудитор вправе самостоятельно 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.

Однако объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в том 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 сделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

## Перечень рабочей документации

[\(назад в Оглавление\)](#)

Представленный перечень рабочей документации является примерным. Обычно рабочие документы содержат:

- ➔ 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 программы аудита и любые изменения к ним;
- ➔ доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- ➔ доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска 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, примененных в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;



- ➔ копии сообщений, направленных другим аудиторам, 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

## Систематизация рабочих документов

[\(назад в Оглавление\)](#)

Как правило, рабочие документы разделяют на постоянные и текущие файлы.

*Постоянные файлы* обычно формируются в случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет в виде папок на любом носителе. Некоторые рабочие документы могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми в течение ряда лет. К таким документам относят, например: копии учредительных документов; копии договоров, соглашений и других документов длительного характера; описание характера деятельности организации; описание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; основные показатели деятельности за предыдущие годы; учетную политику, копии аудиторских заключений за предыдущие годы и прилагаемой к ним бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Какие документы должны быть отнесены к категории постоянного файла, аудитор решает самостоятельно.

*Текущим аудиторским файлом* называют документацию, которая содержит информацию, относящуюся к аудиту отдельного периода. К таким документам относятся:

- ➔ копия договора и письма о проведении аудита;
- ➔ подтверждение независимости аудитора и соблюдения этических норм;



- ➔ документы по планированию аудита: оценка рисков, установление уровня существенности, общий план, программы, график проведения аудита;
- ➔ проведенные аудиторские процедуры и их результаты;
- ➔ собранные аудиторские доказательства;
- ➔ анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- ➔ запросы и ответы на запросы;
- ➔ копии документов аудируемого лица;
- ➔ проведенные контрольные мероприятия в ходе аудита;
- ➔ выводы аудиторской организации и мнение о достоверности отчетности;
- ➔ аудиторское заключение и отчет аудитора;
- ➔ проведенные контрольные мероприятия после завершения аудита;
- ➔ копия акта приемки-сдачи работ.

В целях повышения эффективности аудита при документировании рекомендуется использовать стандартизированные рабочие документы: стандартные формы, бланки, тесты, проверочные таблицы, опросные листы и т.д. Стандартизированные формы позволяют предъявлять единые требования к выполнению процедур и не допускать двойственного толкования результатов проверки.

Рабочие документы являются собственностью аудитора, но они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица. По усмотрению аудитора часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу.

## Хранение документации

[\(назад в Оглавление\)](#)

В связи с тем, что информация в рабочей документации аудитора практически полностью является конфиденциальной, аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени. ФПСАД № 2 установлен срок хранения не менее пяти лет.



Руководитель организации должен назначить ответственное лицо за хранение материалов проверок. Доступ к материалам проверок лиц, не имеющих отношения к проведению конкретного аудита, не допускается. Кроме того, должен быть установлен порядок ознакомления с архивными материалами.



### ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 3

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 Какова основная цель письма о проведении аудита, направляемого аудитором руководству аудируемого лица?
- 2 С какой целью осуществляется планирование аудита?
- 3 С какой целью аудитору необходимо изучение деятельности аудируемого лица и его среды?
- 4 Кто организует процесс внутреннего контроля и с какой целью?
- 5 Для каких целей необходимо документирование?

### НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 3

[\(назад в Оглавление\)](#)

1. ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита».
2. ФПСАД № 3 «Планирование аудита».
3. ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».
4. ФПСАД № 2 «Документирование аудита».



## Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

4.1. Понятие существенности в аудите. 4.2. Способы установления уровня существенности. 4.3. Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. 4.4. Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита

### 4.1. ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Существенность рассматривается в ФПСАД № 4 «Существенность в аудите».

Очень большое значение как в бухгалтерском учете, так и для оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет понятие существенности информации. В стандарте дано определение существенности:

*«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».*

Понятие существенности, соответствующее ФПСАД № 4, дано в п. 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»:

*«Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности».*

Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими ПБУ. Раскрытие статей в бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится с учетом существенности.

Таким образом, существенность является фактором, который обязательно должен использоваться и службой бухгалтерского учета, и аудиторами. Понятие существенности используется всегда, когда речь идет об оценке заинтересованными пользователями финансового положения организации. Исходя из определения, очевидно, что должен быть установлен критерий (уровень) того, что считать существенной информацией.

Под уровнем существенности возможного отклонения отчетных данных от требований нормативных документов понимается то предельное значение ошибки в отчетности, начиная с которого ее квалифицированный пользователь с большой степенью вероятности





перестанет делать на основе этой отчетности правильные выводы и принимать адекватные управленческие решения. Существенность является количественным критерием оценки.

В соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» при ведении бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемое лицо определяет существенность ошибки самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Внешний аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

Чтобы в условиях конкретной проверки заинтересованные пользователи могли одинаково оценивать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, необходимо, чтобы и аудируемое лицо и аудитор использовали одни и те же критерии оценки.

Следует особо отметить, что установление уровня существенности носит субъективный характер и основано на качественных оценках рисков и состояния системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Тем не менее в российском законодательстве, а именно в Кодексе об административных правонарушениях, есть понятие «грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности». За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов, на должностных лиц накладывается штраф.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- ➔ искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов;
- ➔ искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

Уровень существенности устанавливается на стадии планирования и применяется при:

- ➔ определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- ➔ оценке результатов проверки.

Аудитор устанавливает уровень существенности как для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытий информации. На существенность могут оказывать влияние такие факторы, как законодательные и нормативные требования, а также факторы,



имеющие отношение к классам операций, сальдо счетов, раскрытиям информации и взаимосвязям между ними. В результате можно получить различные уровни существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности после проведения проверки может отличаться от первоначальной.

## Существенность и аудиторский риск

[\(назад в Оглавление\)](#)

Важным моментом при установлении существенности является ее взаимосвязь с выявленными рисками. Между существенностью и выявленными рисками существует обратная взаимосвязь, то есть чем ниже выявленный риск, тем выше устанавливается числовое значение уровня существенности. Обратная взаимосвязь между существенностью и риском принимается во внимание аудитором при определении характера, временных рамок и объема планируемых процедур. Для тех объектов проверки, которые имеют низкий риск, планируется небольшой объем проверок и затрат времени. Для объектов с высоким уровнем риска устанавливается низкий уровень существенности. Установление низкого уровня существенности означает, что объем проверки должен быть большим и, соответственно, затраты времени также.

## 4.2. СПОСОБЫ УСТАНОВЛЕНИЯ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

В настоящем разделе рассматриваются способы установления уровня существенности для целей оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Наиболее часто используются следующие способы установления уровня существенности.

- 1 Аудитор принимает за допустимое значение ошибки абсолютную величину в денежном выражении на основании профессионального (субъективного) мнения.
- 2 Величина ошибки определяется как процент от общего итога соответствующих данных за отчетный год. В качестве данных за отчетный год, как правило, принимается каждая строка баланса и отчета о прибылях и убытках. Процент устанавливается аудитором самостоятельно.



- 3 Аудитор использует типовую методику расчета уровня существенности.

## Типовая методика расчета уровня существенности

[\(назад в Оглавление\)](#)

Концепция настоящей методики состоит в том, что установление критерия уровня существенности осуществляется по базовым показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Расчет критерия целесообразно проводить по двум или более показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как расчет по одному базовому показателю не всегда является объективным для оценки бухгалтерской отчетности в целом. Решение о выборе показателей и их количестве принимается аудитором самостоятельно с учетом аудиторского риска. Принятые для оценки уровня существенности показатели называются базовыми.

Для расчета берется некоторая доля (процент) от каждого базового показателя.

Рассмотрим условный пример установления базовых показателей и расчета уровня существенности.

Рассчитаем данный показатель исходя из установленных уровней существенности следующих основных показателей бухгалтерской отчетности:

- 5% балансовой прибыли,
- 2% выручки (без НДС),
- 2% валюты баланса,
- 10% собственного капитала,
- 2% общих расходов.

Для некоммерческих организаций вместо показателя «Выручка от реализации», как правило, используется показатель «Расходы, произведенные организацией», а показатель прибыли до налогообложения не используется.

**Комментарий.** При применении методики определения уровня существенности по значению долей от базовых показателей аудитор по своему усмотрению может:

- изменять значения вышеуказанных долей, исчисляемых от базовых показателей;
- вводить, убирать, менять базовые показатели;



- округлять и менять порядок округления;
- принимать во внимание значения показателей отчетности за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько – для различных статей баланса и данных бухгалтерской отчетности;
- самостоятельно разработать таблицу и схему расчета уровня существенности.

## Порядок расчета на условном примере

### Установление базовых показателей

| Базовый показатель               | Значение базового показателя в отчетности фирмы-клиента, тыс. руб. | Уровень существенности, % | Сумма уровня существенности, тыс. руб. |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------|---------------------------|----------------------------------------|
| 1                                | 2                                                                  | 3                         | 4                                      |
| Балансовая прибыль предприятия   | 30 115                                                             | 5                         | 1 506                                  |
| Валовой объем реализации без НДС | 22 0152                                                            | 2                         | 4 403                                  |
| Валюта баланса                   | 189 960                                                            | 2                         | 3 799                                  |
| Собственный капитал              | 96 003                                                             | 10                        | 9 600                                  |
| Общие затраты предприятия        | 204 386                                                            | 2                         | 4 088                                  |

1. По полученным данным графы 4 рассчитываем среднее арифметическое значение:

$$(1\,506 + 4\,403 + 3\,799 + 9\,600 + 4\,088) : = 4\,679 \text{ тыс. руб.}$$

2. Из расчета видно, что полученные суммы сильно отличаются друг от друга. Для определения сумм, которые следует принимать при расчете уровня существенности, выбираем критерий, например, 20% по отношению к средней величине. Данный критерий означает, что величины, отклоняющиеся от среднего значения более чем на 20%, отбрасываются.

3. Определяем отклонение наименьшего значения базового показателя от среднего. В нашем примере это балансовая прибыль предприятия:

$$(4\,679 - 1\,506) : 4\,679 \times 100\% = 68\%;$$



4. Определяем отклонение наибольшего значения базового показателя от среднего. В нашем примере это собственный капитал:

$$(9\ 600 - 4\ 679) : 4\ 679 \times 100\% = 105\%;$$

5. Очевидно, что и то и другое значения существенно отклоняются от среднего. Поэтому принимается решение не брать их в расчет. Остальные показатели не превышают принятый критерий.

6. Из оставшихся значений снова определяем среднее арифметическое. Это значение будет:

$$(4\ 403 + 3\ 799 + 4\ 088) : 3 = 4\ 097 \text{ тыс. руб.}$$

7. Данную величину можно округлить, например, до 4 100 тыс. руб. (что находится в пределах 20%).

Эту величину принимаем за рассчитанный уровень существенности.

8. Принятый уровень существенности относится ко всему балансу в целом, т.е. к валюте баланса. Эту сумму следует распределить по строкам баланса.

При этом аудитор может принять решение распределить эту сумму по активу и пассиву (по 4 100 тыс. руб.) либо разделить ее на актив и пассив поровну (по 2 050 тыс. руб.).

Аудитор может установить и другое соотношение распределения существенности, исходя из своего опыта практической деятельности и знания особенностей бизнеса предприятия.

9. Допустим, было принято решение распределить эту сумму между активом и пассивом.

Полученный уровень существенности распределяется между статьями актива и пассива баланса в соответствии с их удельным весом в общем итоге. Аудитор может принять решение распределить уровень существенности только между значимыми статьями баланса. Значимость статей баланса аудитор устанавливает самостоятельно. В нашем примере к значимым статьям аудитор отнес статьи с остатками, составляющими свыше 1% в валюте баланса.

#### *Определение уровня существенности статей баланса*

| Статьи баланса            | Сумма,<br>тыс.<br>руб. | Доля статьи<br>в валюте<br>баланса, % | Уровень существенности,<br>тыс. руб.<br>(2 050 тыс. руб. x гр. 3) :<br>100% |
|---------------------------|------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 1                         | 2                      | 3                                     | 4                                                                           |
| <b>Актив баланса</b>      |                        |                                       |                                                                             |
| Основные средства         | 27556                  | 14,5                                  | 297,3                                                                       |
| Нематериальные активы     | 2174                   | 1,14                                  | 23,4                                                                        |
| Запасы                    | 4274                   | 2,25                                  | 46,1                                                                        |
| Дебиторская задолженность | 143015                 | 75,29                                 | 1543,4                                                                      |
| Финансовые вложения       | 6567                   | 3,46                                  | 70,9                                                                        |



|                                          |        |      |       |
|------------------------------------------|--------|------|-------|
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 6374   | 3,36 | 68,9  |
| Валюта баланса                           | 189960 | 100  | 2050  |
|                                          |        |      |       |
| <b>Пассив баланса</b>                    |        |      |       |
| Уставный капитал                         | 43870  | 23,1 | 473,5 |
| Добавочный капитал                       | 41620  | 21,9 | 448,9 |
| Нераспределенная прибыль                 | 20513  | 10,8 | 221,4 |
| Заемные средства                         | 57854  | 30,5 | 625,3 |
| Оценочные обязательства                  | 7889   | 4,1  | 84,1  |
| Прочие обязательства                     | 18214  | 9,6  | 196,8 |
| Валюта баланса                           | 189960 | 100  | 2050  |

## Оценка последствий искажений

[\(назад в Оглавление\)](#)

Оценку выявленных нарушений с точки зрения существенности проводят по их совокупному влиянию на показатели бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые, накапливаясь, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на потенциальное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Уровень существенности на начальной стадии планирования может отличаться от оценки после проведения проверки и получения дополнительной информации.

Вся информация в отношении уровня существенности, начиная с планирования и заканчивая отчетом, документируется. Если уровень существенности изменяется, то документирование включает обоснование изменений.

Каким образом применяется уровень существенности для оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрим на следующем примере.

**1.** Исходя из определения уровня существенности, который является предельно допустимой величиной ошибки, устанавливаем, что любые нарушения, которые в сумме не превышают этой величины, допустимы, и бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверна. Например, за предельно допустимую величину ошибки в организации аудитором принят критерий 5% от общего итога соответствующих данных за отчетный год (строк баланса и отчета о прибылях и убытках). При этом аудируемому лицу выдается немодифицированное аудиторское заключение.





**2.** Если по какому-либо показателю или нескольким показателям сумма превышает уровень существенности, то бухгалтерская (финансовая) отчетность не является достоверной во всех аспектах. Внешний аудитор в этом случае выражает модифицированное мнение: делает оговорку в аудиторском заключении, высказывает отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения. Для аудитора эти области являются зонами повышенного риска, которые требуют дополнительного анализа действующих процедур и средств контроля и применения корректирующих воздействий.

Аспекты выдачи модифицированного аудиторского заключения рассматриваются в теме 6 «Итоговые документы аудита».

**3.** Если искажение соответствующего показателя превышает 10%, то есть искажение уже считается грубым нарушением в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях, то аудитору следует рассмотреть необходимость выражения отрицательного мнения.

## **Понятие существенности для других оценок деятельности аудируемого лица**

[\(назад в Оглавление\)](#)

Понятие существенности применяется не только для оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и для других оценок деятельности организации.

Например:

- ➔ определение допущения непрерывности деятельности содержит понятие существенности: непрерывность деятельности означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;
- ➔ существенное изменение условий хозяйствования организации, которое может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.;
- ➔ изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств.

Очевидно, что в этих случаях понятие существенности будет отличаться от того, который применяется для оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому при оценке рисков следует рассмотреть существенность условий хозяйствования



организации и определить критерии, при которых непрерывность деятельности организации может оказаться под угрозой.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», которое определяет способы ведения бухгалтерского учета, также рассматривает эти способы с точки зрения их существенности:

*«Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств».*

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении.

#### **4.3. ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

[\(назад в Оглавление\)](#)

При рассмотрении разделов 3.2 и 3.3 указывалось, что важной частью аудита является получение информации о деятельности аудируемого лица, помогающая аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Получение необходимой информации позволяет аудитору оценить тот риск, который связан с ошибочным выражением мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и наличием в ней существенных искажений.

##### **Определение рисков**

[\(назад в Оглавление\)](#)

Что же такое аудиторские риски, какие виды рисков существуют, какое они могут оказать влияние на аудит и какие меры должен предпринять аудитор, чтобы избежать ошибок в работе? Рассмотрим их.

В настоящее время аудиторы оперируют аудиторскими рисками, определение которых дано в Глоссарии терминов стандартов



аудиторской деятельности (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 29 мая 2008 г., протокол № 66).

*Аудиторский риск* – это возможность выражения аудитором ошибочного мнения или формулирования необоснованных выводов.

Аудиторский риск определяется на основе следующей информации:

- ➔ понимание характера деятельности организации;
- ➔ влияние проверяемого объекта на результаты деятельности всей организации и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ наличие и эффективность системы внутреннего аудита.

Ошибочное мнение может быть двух видов:

- 1 Аудитор считает, что в проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности нет существенных искажений, в то время как они в ней имеются.
- 2 Аудитор считает, что в проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности имеются существенные искажения, в то время как они в отчетности отсутствуют.

*Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности («риск существенного искажения»)* – риск того, что существенное искажение было допущено в бухгалтерской (финансовой) отчетности до начала проведения аудита.

Риск существенного искажения состоит из двух составляющих: неотъемлемого риска и риска средств контроля.

*Неотъемлемый риск* представляет собой подверженность предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности потенциальному искажению, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск такого искажения в отношении одних групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации выше, чем в отношении других. Например, вероятность искажения сложных расчетов выше вероятности искажения простых расчетов. Счета, включающие оценочные значения, при отсутствии точных способов их определения, связаны с более высокими рисками, чем счета, включающие относительно типовые фактические данные. Внешние обстоятельства, приводящие к возникновению рисков деятельности, также могут оказывать влияние на неотъемлемый риск. Например, развитие технологий может привести к устареванию



определенного вида продукции и ее затовариванию, и соответственно, к увеличению товарно-материальных запасов.

В дополнение к подобным обстоятельствам на неотъемлемый риск могут также влиять недостаточность оборотного капитала, необходимого для продолжения деятельности, или спад в отрасли, характеризующийся большим количеством банкротств.

Неотъемлемый риск оценивается аудитором на стадии планирования, а затем уточняется в процессе проведения проверок.

**Риск средств контроля** - это риск того, что искажение в предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля (аудита) организации. Такой риск напрямую зависит от эффективности организации и функционирования системы внутреннего контроля (аудита), связанной с целями подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Риск средств контроля присутствует всегда в силу наличия неотъемлемых ограничений, присущих системе внутреннего контроля (аудита).

Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски организации, существующие независимо от факта проведения аудита. Оценка этих рисков является профессиональным суждением аудитора, а не результатом точного измерения степени риска.

**Риск необнаружения** - это риск того, что аудитор не обнаружит искажение, которое является существенным либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями. Риск необнаружения связан с эффективностью аудиторской процедуры и ее применения аудитором. Риск необнаружения не может быть снижен до нуля по причине ограничений, присущих аудиту:

- ➡ применение выборочных методов контроля;
- ➡ наличие рисков информационных систем;
- ➡ профессионализм аудитора: выбор ненадлежащей процедуры для проведения контроля, неправильное применение соответствующей процедуры контроля, неправильное истолкование результатов контроля;
- ➡ человеческий фактор (возможность ошибок и искажений);
- ➡ ненадлежащее вмешательство руководства в работу системы бухгалтерского учета;
- ➡ возможность обхода внутреннего контроля в результате сговора.



Аудиторский риск определяется на стадии планирования для определения направлений и объема планирования. Аудиторский риск оценивается качественно: высокий, средний, низкий.

## Взаимосвязь рисков

[\(назад в Оглавление\)](#)

В специальной литературе аудиторский риск принято выражать следующим образом (так называемая мультипликативная модель):

$$AP = HP \times PCK \times PH \text{ или } AP = PСИ \times PH,$$

где AP – аудиторский риск;

HP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PH – риск необнаружения;

PСИ – риск существенного искажения.

Приведенную формулу нельзя рассматривать как уравнение, так как точной оценки любой составляющей аудиторских рисков, выраженной числом, не существует. Эту модель следует рассматривать как указание на то, что перечисленные факторы совместно (мультипликативно) влияют на величину риска, а изменение любого из них увеличивает или сокращает величину аудиторского риска.

Более наглядно взаимосвязь всех компонентов риска может быть рассмотрена с применением качественных оценок и эта связь показана в таблице. (Серым цветом выделена аудиторская оценка риска необнаружения (PH)).

| Аудиторская оценка       |         | Риска средств контроля (PCK) |               |               |
|--------------------------|---------|------------------------------|---------------|---------------|
|                          |         | Высокая                      | Средняя       | Низкая        |
| Неотъемлемого риска (HP) | Высокая | Самая низкая                 | Более низкая  | Средняя       |
|                          | Средняя | Более низкая                 | Средняя       | Более высокая |
|                          | Низкая  | Средняя                      | Более высокая | Самая высокая |

Данную таблицу следует интерпретировать следующим образом.

Чем **выше** аудитор оценивает неотъемлемый риск и риск средств контроля, тем **ниже** должен быть риск необнаружения. Для снижения риска необнаружения, аудитору необходимо получить больше аудиторских доказательств в ходе проведения процедур проверки на конкретном объекте, то есть увеличить объем проверки.



## Оценка рисков

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне:

- бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;
- конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Затем аудитор:

- ➔ устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ рассматривает, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если риски являются столь большими, что могут привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности, то такие риски требуют специального аудиторского рассмотрения и называются «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. С другой стороны, значимые риски, как правило, проистекают из рисков хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению. Рассматривая характер рисков, аудитор рассматривает ряд вопросов, включая следующие:

- указывает ли риск на недобросовестные действия;
- связан ли риск с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
- насколько сложными являются хозяйственные операции;
- связан ли риск со связанными сторонами, которые имеют большое значение для отчетности;
- какова степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанная с рисками, которые сопутствуют оценке значений





некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;

- сопутствует ли риск хозяйственным операциям, кажущимся необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющим большое значение для отчетности.

Значимые риски, как правило, имеют отношение к нетипичным хозяйственным операциям, а также к числовым показателям, требующим от учетного персонала применения профессионального суждения. К нетипичным хозяйственным операциям относятся операции, которые являются необычными в связи с их объемом либо в связи с их характером, а также те, которые повторяются нечасто. Необходимость профессионального суждения возникает при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения.

Для нетипичных хозяйственных операций риски существенного искажения могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- ➔ высокая степень вмешательства руководства в учетный процесс;
- ➔ высокая степень ручного вмешательства в процесс сбора данных и их обработки;
- ➔ применение сложных расчетов или учетных принципов;
- ➔ характер нетипичных хозяйственных операций, который может осложнить для аудируемого лица порядок применения эффективных средств контроля в отношении рисков.

Для рисков, связанных с числовыми показателями, требующими от учетного персонала применения профессионального суждения при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, риски существенного искажения могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- в отношении принципов расчета оценочных значений или признания доходов могут существовать различные подходы;
- требуемое суждение может быть субъективным, сложным или требовать допущений о влиянии исхода будущих неопределенных событий.

Приведем примерные факторы, которые аудитору следует рассмотреть при оценке каждой из составляющих риска в отношении бухгалтерской службы. Приведенные факторы не являются исчерпывающими, а только представляют некоторые примеры.



| Риск                  | Примерные факторы для рассмотрения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Неотъемлемый риск     | <ul style="list-style-type: none"><li>- характер деятельности аудируемого лица и связанные с ним риски хозяйственной деятельности;</li><li>- достаточность оборотного капитала для продолжения деятельности;</li><li>- наличие сложных оценочных показателей бухгалтерского учета;</li><li>- наличие необычных, нетипичных операций;</li><li>- наличие операций со связанными сторонами;</li><li>- наличие недостатков в системе бухгалтерского учета, выявленных при проведении предыдущего аудита;</li><li>- достаточность компьютеризации информационной системы;</li><li>- квалификация персонала;</li><li>- судебные разбирательства.</li></ul>                                                                                                                                                            |
| Риск средств контроля | <ul style="list-style-type: none"><li>- наличие внутреннего контроля/аудита;</li><li>- отношение руководства к внутреннему контролю/аудиту (контрольная среда);</li><li>- наличие регламентов на действующие средства контроля;</li><li>- оценка рисков информационных систем;</li><li>- наличие ограничений для внутреннего и внешнего аудита;</li><li>- достаточность средств контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями нормативных правовых актов;</li><li>- наличие необходимой документации и актов проверки бухгалтерской службы;</li><li>- проведение корректирующих мероприятий по результатам проверок внутренних контролеров/аудиторов;</li><li>- проведение мониторинга эффективности средств контроля.</li></ul> |
| Риск необнаружения    | <ul style="list-style-type: none"><li>- возможность недобросовестных действий, сговора;</li><li>- неотъемлемые ограничения аудита;</li><li>- достаточность запланированных аудиторских процедур;</li><li>- недостаточная квалификация аудитора.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

Исходя из того, что аудиторский риск не может быть сведен к нулю из-за наличия объективных ограничений, аудиторы используют понятие степени надежности результатов, которую аудитор хочет обеспечить. Степень надежности выражается вероятностью, которую аудитор обеспечивает при выражении своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как правило, для этого используются степень надежности с 90% или 95% вероятностью. Это означает, что результат, который получен при проверке, надежен с 90% или 95% вероятностью, и только с 10% или 5% вероятностью аудитор мог ошибиться. Если уровень риска низкий, то аудитор может использовать меньшую вероятность (например, 70% или 80% вероятность).



#### 4.4. РАССМОТРЕНИЕ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита изложены в ФСАД 5/2010.

*Недобросовестные действия* – это действия, совершенные обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод.

Недобросовестными признаются действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности:

- ➔ возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности;
- ➔ возникших в результате присвоения активов.



**Важно!**

*В обязанности аудитора не входит правовая квалификация того, действительно ли было совершено недобросовестное действие.*

#### Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности заключается в преднамеренном ее искажении с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности.

Например:

- руководство аудируемого лица может манипулировать данными о прибыли аудируемого лица, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении как самой деятельности аудируемого лица, так и ее рентабельности;
- руководство желает оправдать ожидания рынка или максимально увеличить размеры денежного вознаграждения, зависящего от результатов деятельности;
- руководство аудируемого лица существенно занижает прибыль, чтобы снизить налогооблагаемую базу;
- руководство аудируемого лица завышает прибыль в целях привлечения банковского финансирования.



Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может осуществляться следующими способами:

- ➔ манипулирование, фальсификация (включая подделку), изменение учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность;
- ➔ искажение или намеренный пропуск событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской отчетности, или их преднамеренного исключения из данной отчетности;
- ➔ намеренное неправильное применение принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может быть связано также с обходом руководством аудируемого лица средств контроля, в частности, следующими способами:

- ➔ внесением фиктивных учетных записей в учетные регистры, как правило, ближе к концу отчетного периода, в целях манипулирования результатами хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей;
- ➔ безосновательным изменением допущений и суждений при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета;
- ➔ пропуском или перенесением на более поздние или ранние периоды признания в бухгалтерской отчетности событий и хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде;
- ➔ сокрытием или нераскрытием информации о фактах, которые могут оказывать влияние на показатели бухгалтерской отчетности;
- ➔ участием в сложных хозяйственных операциях, направленных на искаженное представление финансового состояния или финансовых результатов деятельности аудируемого лица;
- ➔ изменением учетных записей, связанных с существенными или нетипичными хозяйственными операциями, или условий их осуществления.



## Присвоение активов

[\(назад в Оглавление\)](#)

Присвоение активов аудируемого лица может быть осуществлено, в частности, путем:

- присвоения денежных средств (например, присвоение денежных поступлений от дебиторов или направление на персональные банковские счета денежных поступлений, перечисленных от контрагентов в адрес закрытых банковских счетов аудируемого лица);
- хищения материальных и нематериальных активов (например, хищение запасов для использования в личных целях или для продажи, хищение отходов для их перепродажи, участие в сговоре с конкурентами с раскрытием технологических данных в целях получения денежного вознаграждения);
- инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг (например, платежи фиктивным поставщикам, взятки, выплачиваемые поставщиками агентам по закупке у аудируемого лица в обмен на завышение продажных цен, выплаты фиктивным работникам);
- использования активов аудируемого лица в личных целях (например, использование активов в виде залога по персональному займу либо по займу для связанной стороны).

Присвоение активов, как правило, сопровождается вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами.

## Риск аудитора

[\(назад в Оглавление\)](#)

Существует неизбежный риск того, что в ходе аудита какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности не будут обнаружены.

Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения искажения в результате ошибки. Недобросовестные действия могут быть основаны на сложных и тщательно организованных схемах, разработанных с целью сокрытия таких действий (например, подделка документов, намеренное неотражение операций, умышленное предоставление аудитором искаженных данных), в том числе, действий, сопровождающихся сговором.

Аудитор не во всех случаях может определить, являются ли искажения результатом недобросовестных действий или ошибки в



областях, зависящих от суждения, например, таких как оценочные значения. В связи со сложностью выявления недобросовестных действий аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм, рассматривая имеющуюся у руководства аудируемого лица возможность обойти средства контроля.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.<sup>16</sup>

Кроме того, аудиторские процедуры, представляющиеся эффективными для выявления риска искажений в результате ошибок, могут оказаться неэффективными для выявления риска существенного искажения в результате недобросовестных действий.

В силу профессионального скептицизма аудитор должен:

- ➔ допускать возможность наличия существенного искажения в результате недобросовестных действий, несмотря на свой предшествующий положительный опыт работы с аудируемым лицом, свидетельствующий о профессиональной порядочности и честности руководства и представителей собственника;
- ➔ критически оценивать предоставленную информацию и аудиторские доказательства с точки зрения наличия в них существенного искажения в результате недобросовестных действий;
- ➔ давать оценку надежности информации, которая используется в качестве аудиторских доказательств, и средств контроля за ее подготовкой и хранением.

Аудитор считает представленные ему учетные записи и документы подлинными до тех пор, пока у него не имеется оснований придерживаться противоположного мнения. От аудитора не требуется выступать экспертом в отношении подлинности документации. Однако если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, дают аудитору основания считать, что документ может не быть подлинным или в него

---

<sup>16</sup> ФПСАД № 1, п. 4.





могли быть внесены изменения, то аудитор проводит дальнейшее исследование, например:

- ➡ напрямую запрашивает подтверждение от третьей стороны;
- ➡ привлекает к работе эксперта по оценке подлинности документа.

### Получение аудитором информации для выявления недобросовестных действий

[\(назад в Оглавление\)](#)

С целью получения информации, необходимой для выявления рисков существенных искажений в результате недобросовестных действий, аудитор:

- ➡ направляет руководству аудируемого лица запросы в отношении:
  - собственной оценки руководства рисков того, что бухгалтерская отчетность может быть существенно искажена в результате недобросовестных действий, включая характер, объем и периодичность проведения такой оценки;
  - проводимого руководством аудируемого лица процесса выявления и реагирования на риски недобросовестных действий;
- ➡ направляет запросы руководству, представителям собственника и работникам аудируемого лица в отношении:
  - фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действий;
  - факторов риска недобросовестных действий;
- ➡ направляет запросы работникам службы внутреннего аудита в целях выяснения наличия у них сведений о каких-либо фактически совершенных или подозреваемых недобросовестных действиях или факторах риска недобросовестных действий, способных оказать влияние на деятельность аудируемого лица;
- ➡ устанавливает, как представители собственника:
  - осуществляют надзор за процессом выявления руководством рисков, связанных с недобросовестными действиями и принятием ответных действий в отношении таких рисков;



- осуществляют контроль за функционированием системы внутреннего контроля, установленной для снижения таких рисков.

## Аудиторские процедуры

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудитор должен рассмотреть:

- выявленные в ходе выполнения аудиторских процедур необычные или неожиданные взаимосвязи, которые могут свидетельствовать о наличии рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий, в том числе в отношении счетов учета выручки;
- указывает ли прочая полученная им информация на риск существенных искажений в результате недобросовестных действий;
- информацию, полученную аудитором в ходе решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим;
- информацию, полученную в результате других процедур оценки рисков и связанных с ними действий, о наличии одного или более факторов риска недобросовестных действий.

## Факторы риска

[\(назад в Оглавление\)](#)

Основными факторами риска недобросовестных действий, принимаемыми аудитором во внимание при рассмотрении недобросовестных действий являются:

- ➡ мотивирующие факторы и давление совершить недобросовестное действие;
- ➡ возможность совершить недобросовестное действие;
- ➡ способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование.

Факторы риска недобросовестных действий не всегда могут указывать на наличие недобросовестных действий, однако они зачастую сопутствуют обстоятельствам, в которых совершаются недобросовестные действия, и поэтому могут указывать на наличие



риска существенного искажения в результате недобросовестных действий.

Аудитор может определить события или условия, свидетельствующие о наличии мотивирующих факторов или факторов давления совершить недобросовестные действия, или обеспечивающих возможность их совершения. Например:

- существование необходимости оправдать ожидания третьей стороны относительно дополнительного увеличения капитала;
- установление значительных премиальных выплат при получении нереально завышенных показателей прибыли;
- существование неэффективной контрольной среды.

Определение того, имеет ли место фактор риска недобросовестных действий и целесообразно ли его рассматривать при оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий, осуществляется аудитором на основе профессионального суждения.

ФСАД 5/2010 снабжен приложениями, которые помогут аудитору при рассмотрении недобросовестных действий:

- в приложении 1 приведены примеры типичных факторов риска недобросовестных действий;
- в приложении 2 приведены примеры аудиторских процедур, которые могут выполняться в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения бухгалтерской отчетности, возникающего в результате недобросовестных действий;
- в приложении 3 приведены примеры обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 4

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 Дайте понятие существенности.
- 2 Каким образом аудируемое лицо устанавливает существенность ошибки при ведении бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности?
- 3 Какие риски, связанные с выражением ошибочного мнения, оценивает аудитор?
- 4 Является ли наличие связанных сторон фактором, который аудитору следует рассмотреть при оценке неотъемлемого риска?
- 5 Дайте определение недобросовестным действиям.

## НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 4

[\(назад в Оглавление\)](#)

1. ФПСАД № 4 «Существенность в аудите».
2. ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».
3. ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита».



## Тема 5. Аудиторские доказательства

[\(назад в Оглавление\)](#)

5.1 Понятие аудиторских доказательств и их виды. 5.2. Оценка надежности аудиторских доказательств. 5.3. Процедуры получения аудиторских доказательств. 5.4. Внешние подтверждения. 5.5. Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях.

### 5.1 ПОНЯТИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ИХ ВИДЫ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудиторские доказательства – это выполнение аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, содержатся в ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств, должны одновременно отвечать следующим условиям:

- ➔ **надлежащий характер** – качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- ➔ **достаточность** – количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

К аудиторским доказательствам относятся:

- ➔ документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;
- ➔ информация, полученная из других источников:
  - информация, полученная в ходе предыдущего аудита;
  - информация по результатам выполнения аудитором процедур при принятии на обслуживание нового клиента или решении вопроса о продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом;



- информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанная с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности.

## Предпосылки составления бухгалтерской отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

Термин «предпосылки составления бухгалтерской отчетности», использованный в определении аудиторских доказательств означает утверждения руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета. Очевидно, что этими утверждениями являются требования нормативных актов к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Что относится к предпосылкам? В соответствии со стандартом аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие предпосылки составления бухгалтерской отчетности, которые делятся на следующие группы.

| Предпосылка                                                                                                                                                | Определение предпосылки                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:</b> |                                                                                                                                                                 |
| Возникновение                                                                                                                                              | Отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица          |
| Полнота                                                                                                                                                    | Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем                                        |
| Точность                                                                                                                                                   | Суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом |
| Отнесение к соответствующему периоду                                                                                                                       | Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде                                                    |
| Классификация                                                                                                                                              | Хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета                                        |





|                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>2. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода:</b> |                                                                                                                                                                                         |
| Существование                                                                                                                              | Отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют                                                                                                                |
| Права и обязательства                                                                                                                      | Аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица                       |
| Полнота                                                                                                                                    | Все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем                                                                                                 |
| Оценка и распределение                                                                                                                     | Активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно |
| <b>3. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:</b>                               |                                                                                                                                                                                         |
| Возникновение, права и обязательства                                                                                                       | Отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица               |
| Полнота                                                                                                                                    | Все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее                                             |
| Классификация и понятность                                                                                                                 | Финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме                 |
| Точность и оценка                                                                                                                          | Финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах                                                                                                                |

Аудитор может изменять группировку предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Например, предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни ([п. 1](#)) могут быть объединены с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода ([п. 2](#)).



## 5.2. ОЦЕНКА НАДЕЖНОСТИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

[\(назад в Оглавление\)](#)

При формировании мнения аудитору важно быть уверенным в надежности полученных аудиторских доказательств. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

- более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого внешнего по отношению к аудируемому лицу источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);
- более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае эффективности функционирования средств контроля;
- аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенно, например, на основании запроса;
- аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;
- аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов.

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.



Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого по отношению к аудируемому лицу источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации, подготовленной самим аудируемым лицом (данных бухгалтерского учета, протоколов совещаний, заявлений руководства, др.).

### 5.3. ПРОЦЕДУРЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Получение аудиторских доказательств проводится в двух направлениях:

- ➡ тестирование средств контроля;
- ➡ проведение процедур проверки по существу.

Тестирование средств контроля проводится с целью оценки эффективности и достаточности применяемых аудируемым лицом средств контроля в отношении ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. От оценки средств контроля может зависеть объем проверок по существу. *Проверкой по существу* называется проведение аудита на конкретных объектах. Чем эффективнее работают средства контроля, тем ниже риск аудитора и тем меньше он может запланировать объем проверки по существу.

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо их сочетания.

#### Запрос

[\(назад в Оглавление\)](#)

При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.



При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства;
- ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. Это может дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;
- при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной;
- ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;
- запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

## Инспектирование

[\(назад в Оглавление\)](#)

При инспектировании аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Инспектирование относится к процедурам проверки по существу. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

- отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива;



- однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);
- инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки);
- инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;
- инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

## Наблюдение

[\(назад в Оглавление\)](#)

При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий.

При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

## Подтверждение

[\(назад в Оглавление\)](#)

При подтверждении аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

- ➡ при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;
- ➡ в отношении условий договоров, включая их изменения, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;



отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

## Пересчет

[\(назад в Оглавление\)](#)

При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

При выполнении пересчета аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

## Аналитические процедуры

[\(назад в Оглавление\)](#)

При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в *уместности и надежности информации*, используемой в качестве аудиторских доказательств.

## Уместность информации

[\(назад в Оглавление\)](#)

На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление *завышения кредиторской задолженности* на предмет существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление *занижения кредиторской задолженности* на предмет существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки;

Одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение уместных аудиторских доказательств в





отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок.

Примеры:

- проверка учетных записей и документов, относящихся к собираемости дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно - в отношении предпосылки отнесения к соответствующему периоду;
- получение аудиторских доказательств в отношении существования запасов не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении оценки этих же запасов;
- уместные аудиторские доказательства при разработке тестов средств контроля должны предусматривать проверку эффективности их работы, а также оценку отклонения средств контроля от требуемого;
- уместные аудиторские доказательства при разработке процедур проверки по существу направлены на выявление искажений проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

**Оценка надежности аудиторских доказательств** была рассмотрена в [разделе 5.2.](#)

## 5.4. ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Получение информации из внешних источников является процедурой получения аудиторских доказательств. Требования к этой процедуре изложены в ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников».

Внешнее подтверждение - это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки.

Аудиторские доказательства из внешних источников относятся к наиболее надежным, так как получены от независимых от аудируемого лица сторон (см. [раздел 5.2.](#)).

При использовании этой процедуры аудитор должен учитывать уровень существенности, риск существенного искажения отчетности и



влияние других аудиторских доказательств на снижение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах.

Однако они могут использоваться и для других целей. Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции и если да, то в чем они заключались.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

## **Внешние подтверждения и риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности**

[\*\(назад в Оглавление\)\*](#)

Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть снижен до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу в связи с наличием объективных ограничений аудита.

Использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть отнесено к процедурам проверки по существу.

По мере повышения уровня риска существенного искажения, состоящего из неотъемлемого риска и риска средств контроля, аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убедительные доказательства в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В таких случаях использование процедур



внешнего подтверждения может явиться действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Чем ниже уровень риска существенного искажения, тем меньше требуется аудитору провести аудиторских процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, аудируемое лицо получило в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если аудитор убедился, что условия кредита не изменились, то он может сделать вывод о низком уровне риска существенного искажения в отношении непогашенной задолженности по кредиту. В этом случае аудитор может ограничить процедуры проверки по существу проверкой документов о совершенных аудируемым лицом платежах, а не искать подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем риска существенного искажения, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень риска существенного искажения оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

## Запрос

[\(назад в Оглавление\)](#)

Внешние подтверждения осуществляются путем направления запросов третьим лицам. Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить. Аудитор должен учесть:

- ➡ обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения;
- ➡ прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий;
- ➡ характер подтверждаемой информации;
- ➡ особенности предполагаемого отвечающего.

От этого зависит надежность доказательств, полученных в результате применения процедур внешнего подтверждения.



Особенность направления внешних подтверждений состоит в том, что:

- ➔ аудитор не может самостоятельно направить запрос без разрешения руководства, так как речь идет о конфиденциальной информации, и ее раскрытие третьим лицом возможно только с согласия аудируемого лица. Согласие подтверждается подписью руководителя на запросе аудитора;
- ➔ запросы должны быть направлены надлежащим лицам с учетом:
  - компетентности лиц, от которых предполагается получить ответ;
  - их независимости от аудируемого лица;
  - их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;
  - знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;
  - их объективности.

Если руководство аудируемого лица препятствует направлению запроса, то аудитор должен оценить, насколько обоснованы такие действия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации действий руководства. Если аудитор согласится с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за внешним подтверждением, это подразумевает ограничение объема аудита, и аудитор должен модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

Аудитор должен быть готов также к тому, что он может не получить ответа на запрос или получить ответ, не соответствующий запросу. В этом случае он также должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

## 5.5. ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ

[\(назад в Оглавление\)](#)

ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в следующих случаях:



- присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;
- раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;
- оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
- раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

### **Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов**

[\(назад в Оглавление\)](#)

Для того чтобы аудитор принял решение о необходимости присутствия на инвентаризации, он должен определить, является ли величина материально-производственных запасов существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если эта величина существенна, то аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов. Присутствуя при инвентаризации, аудитор:

- ➔ осуществляет процедуру инспектирования материально-производственных запасов;
- ➔ наблюдает за соблюдением установленного порядка контроля за их сохранностью и отражения в бухгалтерском учете результатов проведения инвентаризации;
- ➔ получает доказательства надежности процедур, предусмотренных руководством аудируемого лица.

Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, он самостоятельно проводит следующие аудиторские процедуры:

- выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день;
- в случае необходимости составляет оборотную ведомость движения запасов в период между датами проведения выборочного осмотра и пересчета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если местонахождение (например, вследствие географической разбросанности объектов) и характер материально-производственных



запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить:

- возможно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов;
- сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

Например, документация по последующей продаже материально-производственных запасов, приобретенных до проведения инвентаризации, может давать достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

## Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. К таким процедурам относятся:

- направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение заявлений и разъяснений от руководства;
- проверка решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;
- ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- проверка затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от сотрудников юридической службы аудируемого лица.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Такое обращение способствует получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств осведомленности руководства аудируемого лица о наличии возможных существенных судебных дел и претензионных споров, а также об обоснованности сделанных руководством оценок финансовых последствий таких дел и споров.





Так как эта процедура относится к внешним подтверждениям, обращение в адрес организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть подготовлено аудитором, подписано руководством аудируемого лица и отправлено непосредственно аудитором.

Анализ аудитором текущего положения по возможным существенным юридическим вопросам проводится вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Если юридическая организация отказывается ответить на запрос надлежащим образом, и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, аудитор должен определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и должен ли он на основании этого выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

## Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях

[\(назад в Оглавление\)](#)

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оценки долгосрочных финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них аудитор должен получить, если величина их является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские процедуры при этом включают в себя:

- ➔ рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов;
- ➔ обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения их на бухгалтерском балансе аудируемого лица;
- ➔ получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу;
- ➔ проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ проверку иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки);



сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

## **Раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица**

[\(назад в Оглавление\)](#)

Информация по сегментам раскрывается аудируемым лицом в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

В соответствии с этим ПБУ информацию по сегментам обязаны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности организации - эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации формируют информацию по сегментам в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно раскрытия информации по отчетным сегментам в соответствии с требованиями, если она является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Сегмент – обособленная информация о части деятельности организации, которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы. По этой деятельности организацией должны быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности. Такая информация формируется в рамках управленческого учета.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

- производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;



- основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации.

Аудитор должен провести следующие аудиторские процедуры:

- ➔ обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам;
- ➔ определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ➔ проверить правильность применения этих методов.

В связи с требованием формирования финансовых показателей сегмента отдельно от показателей других частей деятельности организации, аудитор должен проанализировать:

- отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- исключение межсегментных оборотов;
- сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 5

[\(назад в Оглавление\)](#)

- 1 Дайте определение предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- 2 От каких факторов зависит надежность аудиторских доказательств?
- 3 Перечислите процедуры получения аудиторских доказательств.
- 4 Может ли риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности быть снижен до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу?
- 5 Каким образом аудитор определяет необходимость присутствия на инвентаризации?

## НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 5

[\(назад в Оглавление\)](#)

1. ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства».
2. ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников».
3. ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях».



## Тема 6. Итоговые документы аудита

[\(назад в Оглавление\)](#)

6.1 Информация для руководства аудируемого лица и представителей его собственника. 6.2. Письмо-представление. 6.3. Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности. 6.4. Формы модифицированного мнения и порядок его формирования. 6.5. Заведомо ложное аудиторское заключение. 6.6. Форма и содержание дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.

### 6.1 ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА И ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ ЕГО СОБСТВЕННИКА

[\(назад в Оглавление\)](#)

Информация для руководства аудируемого лица и представителей его собственника предоставляется аудитором в соответствии с ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденным постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863.

Стандарт устанавливает единые требования к сообщаемой информации и не распространяется на сообщение аудитором информации каким-либо иным лицам. Речь идет об информации по вопросам, которые привлекли внимание аудитора в ходе аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Привлекшая внимание информация и являющаяся, по мнению аудитора, важной для руководства и (или) представителей собственника может относиться:

- ➔ к контролю за подготовкой достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытием информации в ней;
- ➔ к результативности и эффективности хозяйственных операций и эффективному использованию ресурсов;
- ➔ к соответствию деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам Российской Федерации.

Важным для аудитора является то, что полученную информацию аудитор должен сообщать своевременно, то есть по мере поступления информации, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица имели возможность оперативно принимать надлежащие меры. Порядок и сроки сообщения такой информации аудитору следует внести в условия договора. Такая информация не



является заключительной. Заключительной формой информации является отчет аудитора по результатам проведенного аудита.

## Информация, сообщаемая руководству

[\(назад в Оглавление\)](#)

Информация, сообщаемая аудитором руководству аудируемого лица и (или) представителям его собственника, как правило, отражает:

- общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
- выбор учетной политики или ее изменение руководством аудируемого лица, которое оказывает или может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица;
- возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица каких-либо существенных рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, судебных разбирательств);
- предлагаемые аудитором существенные корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;
- существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся деловой репутации руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства);





- вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг.

## Формы сообщения информации надлежащим получателям

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устной или письменной форме, влияют:

- размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
- характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
- существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
- принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Как правило, аудитор предварительно обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для аудируемого лица. Предварительные обсуждения с руководством аудируемого лица имеют большое значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать возможность руководству аудируемого лица предоставить дополнительную информацию.

Если на основании проведенного аудита аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение, следует иметь в виду, что любая письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения. Это означает, что письменная информация (отчет) руководству о наличии существенных нарушений и отражающая мнение аудитора о выдаче модифицированного аудиторского заключения должна соответствовать мнению аудитора, выраженному в аудиторском заключении.

## Надлежащие получатели информации

[\(назад в Оглавление\)](#)

Ввиду того, что полученная аудитором информация носит конфиденциальный характер, аудитору необходимо установить



надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица.

Во избежание недоразумений аудитору следует в договоре оказания аудиторских услуг определить лиц, которым он будет предоставлять информацию, а также:

-  указать форму, в которой будет сообщаться информация;
-  определить конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, информацию о которых аудитор будет предоставлять.

## **6.2. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЗАЯВЛЕНИЙ И РАЗЪЯСНЕНИЙ РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА В КАЧЕСТВЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ. ПИСЬМО-ПРЕДСТАВЛЕНИЕ**

[\*\(назад в Оглавление\)\*](#)

В соответствии с законодательством о бухгалтерском учете ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами ее составления несет руководство аудируемого лица.

Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица такой ответственности до завершения аудита. В качестве аудиторских доказательств аудитором используются заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, оформленные документально, а также действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения. Единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, устанавливает ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если они являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемому лицу источники информации.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Например, заявления руководства аудируемого лица относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива.

**Важно!**

*Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для бухгалтерской (финансовой) отчетности, помимо заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.*

Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам.

На заключительном этапе аудита перед выдачей аудиторского заключения аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в форме письма-представления, которое является аудиторским доказательством того, что руководство признает ответственность за информацию, представленную в этом письме. Письмо-представление содержит, как правило, только те вопросы, которые являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также те, по которым не представилось возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем.

В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающиеся не оформленных документально планов и намерений руководства аудируемого лица, в частности, планов реорганизации аудируемого лица).

Письмо-представление, как правило, датируется руководством аудируемого лица той же датой, что и аудиторское заключение.

При отказе руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор должен также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.



### 6.3. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ О ЕЕ ДОСТОВЕРНОСТИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся в ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности».

Стандартизация аудиторского заключения обеспечивает единое понимание всеми пользователями его содержания.

Аудиторское заключение должно содержать:

- ➔ наименование «Аудиторское заключение»;
- ➔ указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- ➔ сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- ➔ сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе:
  - наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения;
  - наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;
- ➔ перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;
- ➔ распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- ➔ сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);
- ➔ мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;



- ➔ подпись аудитора;
- ➔ дату аудиторского заключения.

## Ответственность аудируемого лица

[\(назад в Оглавление\)](#)

В этой части аудиторского заключения приводится:

- ➔ указание на уполномоченных аудируемым лицом лиц, отвечающих за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности;
- ➔ описание ответственности указанных лиц за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности. Такое описание должно включать заявление о том, что указанные лица несут ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

## Ответственность аудитора

[\(назад в Оглавление\)](#)

В этой части указывается, что:

- ответственность аудитора заключается в выражении мнения на основе проведенного аудита;
- аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также, что эти стандарты требуют соблюдения применимых требований профессиональной этики аудиторов (этических норм), а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях;
- аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения мнения.



## Объем аудита

[\(назад в Оглавление\)](#)

Объем аудита описывается посредством включения в аудиторское заключение следующих положений:

- ➔ аудит включает проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытую в ней информацию;
- ➔ выбор аудиторских процедур является предметом суждения аудитора, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска аудитор рассматривает систему внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающую составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- ➔ аудит включает оценку надлежащего характера применяемой аудируемым лицом учетной политики и обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

## Мнение

[\(назад в Оглавление\)](#)

В этой части приводится мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, а также аудиторское заключение с дополнительной информацией с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Немодифицированное мнение** выражается аудитором 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.

**Модифицированное мнение** выражается в аудиторском заключении, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;
- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Модифицированное мнение будет рассмотрено в разделе 6.4.

Аудиторское заключение с дополнительной информацией с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассматривается в разделе 6.6.

## Подписание аудиторского заключения

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудиторское заключение подписывается:

- руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;
- индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

- бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;
- лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.



**Важно!**

*Из п. «б» следует, что дата подписания аудиторского заключения не может быть ранее даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как свидетельством подтверждения ответственности является подпись на аудируемой бухгалтерской отчетности лиц, обладающих соответствующими полномочиями.*

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

Приложения к ФСАД 1/2010 содержат примеры немодифицированных аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности (два примера);
- Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

## 6.4. ФОРМЫ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ И ПОРЯДОК ЕГО ФОРМИРОВАНИЯ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также порядку формирования модифицированного мнения содержатся в ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Модифицированное мнение может быть выражено в следующих формах:

- ➡ мнение с оговоркой;
- ➡ отрицательное мнение;
- ➡ отказ от выражения мнения.

На мнение аудитора о выдаче модифицированного аудиторского заключения влияет оценка неисправленных искажений в бухгалтерской отчетности.



Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае, когда:

- аудитор приходит к основанному на полученных аудиторских доказательствах выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит существенные искажения;
- у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Получив аудиторские доказательства того, что аудиторское заключение должно быть модифицировано, аудитору следует выбрать форму модифицированного мнения, которая зависит от возможного влияния искажений на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

## Мнение с оговоркой

[\(назад в Оглавление\)](#)

Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

- аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, то есть не является всеобъемлющим;
- 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.

## Всеобъемлющее влияние, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения

[\(назад в Оглавление\)](#)

*Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.*



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.

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.

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, которые могут быть взаимосвязаны между собой, и возможно их суммарное влияние на бухгалтерскую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность показаны в таблице.

| 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            |



Приложения к ФСАД 2/2010 содержат примеры модифицированных аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- Аудиторское заключение с выражением *мнения с оговоркой* в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности;
- Аудиторское заключение с выражением *отрицательного мнения* в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности;
- Аудиторское заключение с выражением *мнения с оговоркой* в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- Аудиторское заключение с *отказом от выражения мнения* в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении отдельного элемента бухгалтерской отчетности;
- Аудиторское заключение с *отказом от выражения мнения* в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов бухгалтерской отчетности.

## 6.5. ЗАВЕДОМО ЛОЖНОЕ АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Термин «заведомо ложное аудиторское заключение» раскрыт в ч. 5 ст. 6 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон № 307-ФЗ):

*«Заведомо ложное аудиторское заключение - аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда».*

Выдача заведомо ложного аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, в соответствии с Законом № 307-ФЗ является основанием:

- для аннулирования квалификационного аттестата аудитора (п. 5 ч. 1 ст. 12);
- для прекращения членства аудиторской организации в СРО аудиторов (п. 7 ч. 15 ст. 18).



## 6.6. ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВКЛЮЧАЕМОЙ В АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

[\(назад в Оглавление\)](#)

Требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение, содержатся в ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

Дополнительная информация может включаться в аудиторское заключение независимо от того, является ли мнение аудитора немодифицированным или модифицированным.

Аудитор может включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- ➔ к отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- ➔ к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

### Обстоятельство отражено в бухгалтерской отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

Если обстоятельство отражено в бухгалтерской отчетности, то аудитор включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к этому обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями (*привлекающая внимание часть*). Такая часть называется «Важные обстоятельства».

Таковыми обстоятельствами могут быть:

- неопределенность в отношении незавершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;
- досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;
- крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.





**Важно!**

*Привлекающая внимание часть должна содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.*

В приложении к ФСАД 3/2010 дан пример аудиторского заключения, содержащего привлекающую внимание часть.

## Обстоятельство, не отраженное в бухгалтерской отчетности

[\(назад в Оглавление\)](#)

Если обстоятельство, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности *процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения*, не отражено, то аудитор включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к не отраженному обстоятельству (*содержащая прочие факты часть*). Содержащей прочие факты части присваивается наименование «Прочие сведения».

В зависимости от обстоятельств, содержащая прочие факты часть может включать один или более подзаголовков, описывающих их суть.

Аудитор может включить часть, содержащую прочие факты, в аудиторское заключение в случае, когда аудиторское заключение предназначено ограниченному кругу адресатов. При этом в этой части сообщается, что аудиторское заключение предназначено исключительно для указанных адресатов и не может использоваться или распространяться иными лицами.

При включении в аудиторское заключение содержащей прочие факты части необходимо иметь в виду следующее:

- сообщение каких-либо обстоятельств в этой части аудиторского заключения само по себе указывает на то, что отражение этих обстоятельств в бухгалтерской отчетности не требуется;
- эта часть аудиторского заключения не должна содержать какую-либо информацию, предоставление которой запрещено федеральными стандартами аудиторской деятельности, иными нормативными правовыми актами (например, в связи с конфиденциальностью); обязанность предоставления которой лежит на руководстве аудируемого лица.



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ К ТЕМЕ 6

[\(назад в Оглавление\)](#)

1. Входит ли в обязанности аудитора разрабатывать в ходе аудита процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом?
2. Может ли письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника рассматриваться как надлежащая замена модифицированного аудиторского заключения?
3. Какова цель получения аудитором письма-представления?
4. В каких формах может быть выражено модифицированное мнение?
5. Что такое заведомо ложное аудиторское заключение?

## НОРМАТИВНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ К ТЕМЕ 6

[\(назад в Оглавление\)](#)

1. ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».
2. ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».
3. ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности».
4. ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».
5. ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».
6. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 6 «Аудиторское заключение».



## Тесты для самопроверки по «Основам аудита»

[\(назад в Оглавление\)](#)

### ТЕМА 1 АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

#### *Тесты для самопроверки*

1. Достоверная и полная информация о деятельности организации и ее имущественном положении – это:
  - 1) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
  - 2) отчетность, состав которой удовлетворяет требованиям закона «О бухгалтерском учете»;
  - 3) отчетность, имеющая немодифицированное аудиторское заключение.
2. Аудитор раскрыл конфиденциальную информацию аудируемого лица при проверке качества работы саморегулируемой организацией (СРО). Имеет ли он на это право?
  - 1) Законом «Об аудиторской деятельности» раскрытие информации при проверке СРО проводится только с разрешения аудируемого лица;
  - 2) да, закон не считает такое раскрытие нарушением аудиторской тайны;
  - 3) нет, раскрытие недопустимо ни при каких обстоятельствах.
3. Кто является заинтересованным пользователем внешнего аудита?
  - 1) главный бухгалтер;
  - 2) руководство;
  - 3) поставщик.
4. Какой уровень уверенности обеспечивается при проведении компиляции информации?
  - 1) разумный;
  - 2) ограниченный;
  - 3) уровень уверенности не обеспечивается.
5. Какие услуги аудиторов не относятся к прочим, разрешенным законом «Об аудиторской деятельности»?
  - 1) обзорные проверки;
  - 2) ведение налогового учета;
  - 3) составление бизнес – планов.



| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 1 | 2 | 3 | 3 | 1 |

## ТЕМА 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

### Тесты для самопроверки

1. Достоверная и полная информация о деятельности организации и ее имущественном положении – это:
  - 1) должны полностью соответствовать федеральным стандартам;
  - 2) могут включать любые дополнительные требования;
  - 3) могут включать дополнительные требования, не противоречащие федеральным стандартам.
2. Какой организации предоставлено право выдачи аттестата аудитора?
  - 1) единой аттестационной комиссии;
  - 2) саморегулируемым организациям аудиторов;
  - 3) Минфину России.
3. Руководство аудируемого лица отказалось содействовать аудитору в направлении запросов для получения сведений у третьих лиц. Является ли направление таких запросов обязанностью аудируемого лица?
  - 1) да;
  - 2) нет;
  - 3) является, если это оговорено условиями договора.
4. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций применяются при нарушении:
  - 1) Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и кодекса профессиональной этики аудиторов;
  - 2) Стандартов аудиторской деятельности и правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;
  - 3) Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.



5. Какой орган проводит внешние проверки качества работы аудиторских организаций?

- 1) Росфиннадзор;
- 2) Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ;
- 3) Единая аттестационная комиссия.

| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 |

### ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

#### Тесты для самопроверки

1. Следует ли в договоре оказания аудиторских услуг подробно указать условия проведения аудита?

- 1) нет необходимости, так как аудит проводится в соответствии с законом;
- 2) да, так как в этом случае будет меньше возможностей для возникновения конфликта интересов;
- 3) нет необходимости, так как основные условия указаны в письме о проведении аудита.

2. Задачей составления программы аудита является:

- 1) определение необходимых аудиторских процедур;
- 2) установление уровней существенности для проведения аудита;
- 3) установление относительной важности различных разделов учета для аудита;
- 4) выявление сложных областей бухгалтерского учета, например, при подготовке оценочных значений.

3. Каким способом аудитор оценивает деятельность аудируемого лица и его среду?

- 1) в аудиторской организации должна быть разработана стандартная методика количественной оценки деятельности аудируемого лица и его среды;
- 2) использует методику, рекомендованную федеральным стандартом аудиторской деятельности;



- 3) использует профессиональное суждение.
4. Является ли информационная система аудируемого лица элементом системы внутреннего контроля?
- 1) является только в том случае, если информационная система полностью компьютеризирована;
  - 2) является независимо от степени компьютеризации;
  - 3) не является.
5. В течение какого периода аудиторская организация должна обеспечить хранение рабочей документации?
- 1) не менее 3-х лет;
  - 2) не более 5-и лет;
  - 3) не менее 5-и лет.

| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 2 | 1 | 3 | 2 | 3 |

## ТЕМА 4. ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

[\(назад в Оглавление\)](#)

### Тесты для самопроверки

1. Что понимается под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности?
  - 1) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
  - 2) искажение любой статьи (строки) бухгалтерской отчетности не менее чем на 5%;
  - 3) искажение любой статьи (строки) бухгалтерской отчетности не менее чем на 7%.
2. Аудитор проверяет допущение непрерывности деятельности аудируемого лица и рассматривает это допущение с точки зрения существенности. При этом:
  - 1) он должен применить уровень существенности, установленный для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
  - 2) он должен определить другие критерии существенности, при которых деятельность аудируемого лица может оказаться под угрозой;





- 3) понятие существенности не имеет отношения к допущению непрерывности деятельности.
- 3. Какова взаимосвязь существенности и аудиторского риска?**
- 1) связи между ними не существует;
  - 2) прямая взаимосвязь;
  - 3) обратная взаимосвязь.
- 4. Может ли аудиторский риск быть снижен до нуля?**
- 1) да, если аудитор проводит аудит в точном соответствии со стандартами аудиторской деятельности;
  - 2) да, если система внутреннего контроля аудируемого лица эффективна;
  - 3) нет, так как существуют объективные ограничения аудита;
  - 4) нет, так как нормативная документация не содержит такого требования.
- 5. Аудитор обнаружил факты, которые могут свидетельствовать о недобросовестных действиях руководства аудируемого лица. Аудитор:**
- 1) дает правовую оценку обнаруженным фактам;
  - 2) не имеет права давать правовую оценку обнаруженным фактам;
  - 3) выступает экспертом в отношении подлинности представленной ему документации.

| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 |

## ТЕМА 5. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

[\(назад в Оглавление\)](#)

### Тесты для самопроверки

- 1. Как называется предпосылка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которой все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, должны быть отражены в нем:**
- 1) существование;
  - 2) полнота;
  - 3) точность.



2. Аудитор получил аудиторские доказательства из разных источников, которые противоречат друг другу. Какие действия должен предпринять аудитор?
- 1) использовать в качестве аудиторских доказательств информацию, которую считает более достоверной на основании аудиторского суждения;
  - 2) оценить полученную информацию как недобросовестные действия;
  - 3) изменить или дополнить аудиторские процедуры, чтобы снять несоответствие.
3. Аудитор присутствовал на инвентаризации материально-производственных запасов. В отношении какой предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности он получает аудиторские доказательства?
- 1) существования;
  - 2) прав на активы;
  - 3) стоимостной оценки.
4. Аудитор направляет запрос третьему лицу на внешнее подтверждение информации. Каким способом аудитор осуществляет эту процедуру?
- 1) направляет запрос от своего имени;
  - 2) направляет запрос от своего имени и ставит в известность руководство аудируемого лица;
  - 3) запрос направляется от имени руководства аудируемого лица.
5. Какие организации обязаны раскрывать информацию по сегментам?
- 1) все организации;
  - 2) организации – эмитенты публично размещаемых ценных бумаг;
  - 3) организации, подлежащие обязательному аудиту соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности».

| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 2 | 3 | 1 | 3 | 2 |



## ТЕМА 6. ИТОГОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТА

[\(назад в Оглавление\)](#)

### *Тесты для самопроверки*

1. Могут ли существенные недочеты в системе внутреннего контроля аудируемого лица быть предметом информации, сообщаемой руководству:
  - 1) могут только в случае непосредственного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
  - 2) не могут, так как система внутреннего контроля не является предметом, изучаемым аудитором в процессе аудита;
  - 3) могут, так как система внутреннего контроля анализируется аудитором при получении информации о деятельности аудируемого лица и его среды.
  
2. Руководство аудируемого лица отказалось представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми. Должен ли аудитор считать это ограничением объема аудита?
  - 1) да;
  - 2) нет;
  - 3) стандартом не предусмотрено.
  
3. Аудиторское заключение должно быть датировано:
  - 1) датой окончания проведения аудиторских процедур независимо от даты подписания аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
  - 2) датой фактической выдачи аудиторского заключения;
  - 3) не ранее даты подписания аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.
  
4. В каком случае аудитор выражает мнение с оговоркой?
  - 1) аудитор приходит к выводу, что влияние искажений является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности;
  - 2) аудитор приходит к выводу, что искажение ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;
  - 3) аудитор приходит к выводу, что искажение связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.



**5.** В каком случае в аудиторское заключение может включаться дополнительная информация?

- 1) если мнение аудитора является немодифицированным;
- 2) если мнение аудитора является модифицированным;
- 3) независимо от того, является ли мнение аудитора немодифицированным или модифицированным.

| № вопроса        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------|---|---|---|---|---|
| Правильный ответ | 3 | 1 | 3 | 1 | 3 |