



РОССИЙСКИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ имени Г. В. ПЛЕХАНОВА

АУДИТ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ АКАДЕМИЧЕСКОГО БАКАЛАВРИАТА

Под общей редакцией профессора **Н. А. Казаковой**

*Рекомендовано Учебно–методическим отделом
высшего образования в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений, обучающихся
по экономическим направлениям и специальностям*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru

Москва ■ Юрайт ■ 2015

УДК 657
ББК 65.053я73
А93

Авторский коллектив:

Н. А. Казакова, Г. Б. Полисюк, А. Б. Плисова, Е. И. Ефремова, А. Н. Петров, Е. А. Шугаева, Л. Б. Трофимова, М. Г. Бошнякович, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко, Т. П. Кривецкая, В. Б. Лаврушина.

Рецензенты:

Кеворкова Ж. А. — доктор экономических наук, профессор, заместитель заведующего кафедрой аудита и контроля Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

Соколова Е. С. — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ).

Аудит: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. А. Казакова, Г. Б. Полисюк [и др.] ; под общ. ред. Н. А. Казаковой. – М. : Издательство Юрайт, 2015. – 385 с. – Серия : Бакалавр. Академический курс.

ISBN 978-5-9916-5834-8

Материал учебника сгруппирован в три раздела, в которых рассматриваются общие вопросы аудита, проблемы и направления практического аудита, а также специальные темы, представляющие актуальность в современных условиях: такие как аудит внешнеэкономической деятельности, экономический анализ в аудите, аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов. Каждая глава содержит контрольные вопросы, задания и тесты для проверки знаний, отдельные темы включают деловые игры и практические задачи, предназначенные для самостоятельного решения.

Учебник разработан в соответствии с программой курса дисциплины «Аудит». Таким образом, представленный материал направлен не только на теоретическую подготовку, но и на формирование у будущих экономистов и менеджеров практических навыков проведения аудита, включая специальные вопросы аудиторской проверки.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Для студентов высших учебных заведений экономического профиля, обучающихся по направлениям «Экономика» и «Менеджмент», а также аспирантов, преподавателей, практикующих аудиторов и всех интересующихся экономикой.

УДК 657
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-9916-5834-8

© Коллектив авторов, 2013
© ООО «Издательство Юрайт», 2015

Оглавление

Предисловие	8
Об авторах.....	12

Раздел I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА

Глава 1. Сущность и содержание аудита.....	15
1.1. Понятие аудита, его предмет и объекты.....	15
1.2. Принципы проведения аудита.....	16
1.3. Виды аудита.....	20
1.4. Пользователи аудиторской информации	22
1.5. Методы проведения аудиторских проверок	25
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>34</i>
<i>Тесты</i>	<i>34</i>
<i>Деловая игра</i>	<i>36</i>
Глава 2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности	37
2.1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации	37
2.2. Виды аудиторских и сопутствующих услуг.....	43
2.3. Права, обязанности и ответственность аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц.....	46
2.4. Оформление взаимоотношений аудитора и клиента	49
2.5. Контроль качества аудиторских услуг.....	52
2.6. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита	59
2.7. Профессиональная этика аудитора.....	65
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>70</i>
<i>Тесты</i>	<i>70</i>
Глава 3. Этапы аудита и стандарты аудиторской деятельности...72	72
3.1. Планирование аудита.....	72
3.2. Значение аудиторских доказательств и предъявляемые к ним требования.....	81
3.3. Источники аудиторских доказательств.....	84
3.4. Процедуры получения аудиторских доказательств.....	85
3.5. Аудиторский риск, аудиторская выборка, существенность в аудите	88
3.6. Документирование аудита	98
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>100</i>
<i>Тесты</i>	<i>100</i>

Раздел II ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Глава 4. Аудит учредительных документов и формирования уставного капитала.....	106
4.1. Аудит учредительных документов.....	107
4.2. Аудит формирования уставного капитала.....	108
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>110</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>111</i>
Глава 5. Аудит операций с денежными средствами.....	112
5.1. Аудит кассовых операций.....	112
5.2. Аудит операций по расчетным счетам.....	120
5.3. Аудит операций по валютным счетам.....	121
5.4. Проверка соблюдения законодательства по налично-денежным операциям.....	123
5.5. Аудит операций с применением контрольно-кассовой техники.....	123
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>125</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>126</i>
Глава 6. Аудит финансовых вложений.....	127
6.1. Цель аудита финансовых вложений, нормативно-правовая и теоретическая база.....	127
6.2. Методика проверки финансовых вложений.....	129
6.2.1. Особенности проверки обесценения финансовых вложений.....	133
6.2.2. Проверка раскрытия информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.....	134
6.2.3. Проверка расчетов по налогу на прибыль.....	135
6.3. Аналитические процедуры.....	136
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>137</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>137</i>
Глава 7. Аудит операций с основными средствами и нематериальными активами.....	139
7.1. Понятие и классификация основных средств.....	139
7.2. Цель и задачи аудита операций с основными средствами.....	142
7.3. Основные нормативные и первичные документы, применяемые для учета операций с основными средствами.....	143
7.4. Последовательность и методика проверки операций с основными средствами.....	144
7.5. Особенности аудита операций с нематериальными активами.....	151
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>152</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>152</i>
Глава 8. Аудит операций с материально-производственными запасами.....	154
8.1. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие учет материально-производственных запасов.....	154
8.2. Цель, задачи и источники информации аудита материально-производственных запасов.....	155

8.3. План и программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов.....	159
8.4. Аудит поступления, оценки и расходования материально-производственных запасов.....	162
8.5. Типичные ошибки и нарушения в учете материально-производственных запасов.....	166
<i>Контрольные вопросы</i>	168
<i>Тесты</i>	169
Глава 9. Аудит расчетов по оплате труда и соблюдения трудового законодательства	171
9.1. Цель, задачи и нормативно-правовая база аудита расчетов по оплате труда.....	171
9.2. Источники проверки расчетов по оплате труда	176
9.3. Последовательность проверки расчетов по оплате труда	181
9.4. Методика проверки основных комплексов работ.....	182
9.5. Типичные ошибки на участке учета расчетов по оплате труда... ..	184
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	185
<i>Тесты</i>	185
<i>Учебный кейс</i>	186
Глава 10. Аудит расчетных и кредитных операций	189
10.1. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами	189
10.2. Аудит расчетов с подотчетными лицами.....	193
10.3. Аудит расчетов по полученным кредитам и займам.....	195
10.4. Аудит расчетов с бюджетом	198
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	200
<i>Тесты</i>	200
Глава 11. Аудит расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)	202
11.1. Цель, задачи и принципы аудита расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)	202
11.2. Классификация расходов, связанных с производством и реализацией, и их аудит	204
11.3. Аудит правильности отнесения затрат на основное и вспомогательное производство	206
11.4. Аудит учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.....	210
11.5. Аудит учета и оценки незавершенного производства.....	211
11.6. Налоговый учет расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг)	213
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	216
<i>Тесты</i>	216
Глава 12. Аудит учета готовой продукции и ее продаж	218
12.1. Аудит учета выпуска и сохранности готовой продукции	218
12.2. Аудит оценки готовой продукции.....	220
12.3. Аудит правильности учета отгрузки и реализации готовой продукции.....	224
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	227
<i>Тесты</i>	228

Глава 13. Аудит формирования финансовых результатов и их использования.....	229
13.1. Аудит формирования прибыли от продаж.....	229
13.2. Аудит результатов от прочей реализации.....	230
13.3. Аудит доходов и расходов.....	232
13.4. Аудит использования прибыли.....	236
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>236</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>237</i>
Глава 14. Аудит бухгалтерской отчетности.....	238
14.1. Задачи аудита бухгалтерской отчетности.....	238
14.2. Аудит достоверности бухгалтерского баланса.....	242
14.3. Аудит достоверности отчета о финансовых результатах.....	243
14.4. Аудит пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.....	246
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>249</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>250</i>
Глава 15. Аудиторское заключение.....	252
15.1. Сущность аудиторского заключения.....	252
15.2. Содержание аудиторского заключения.....	254
15.3. Немодифицированное и модифицированное аудиторское заключение.....	257
15.4. Обстоятельства формирования мнения, отличающегося от немодифицированного аудиторского заключения.....	260
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>263</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>263</i>

Раздел III

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Глава 16. Аудит внешнеэкономической деятельности.....	266
16.1. Комплексное обеспечение проведения аудита организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.....	266
16.2. Регулирование внешнеэкономической деятельности.....	267
16.3. Национальное и международное право.....	269
16.4. Валютное законодательство и таможенное право.....	272
16.5. Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность.....	276
16.6. Аудит налогообложения внешнеэкономической деятельности.....	281
16.7. План аудита организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.....	285
16.8. Программа аудита внешнеэкономических договоров.....	287
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>295</i>
<i>Тесты.....</i>	<i>296</i>
Глава 17. Банковский аудит.....	297
17.1. Нормативное регулирование аудита кредитных организаций.....	297
17.2. Повышение квалификации по банковскому аудиту.....	300

17.3. Внутренний аудит Банка России	301
17.4. Аудит системы внутреннего контроля кредитной организации	307
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	316
<i>Тесты</i>	316
<i>Учебный кейс</i>	317
Глава 18. Аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов	320
18.1. Общественно значимые хозяйствующие субъекты	320
18.2. Особенности аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов	321
18.3. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, осуществляющих аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов	326
18.4. Зарубежный опыт	327
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	328
<i>Тесты</i>	328
Глава 19. Экономический анализ в аудите	330
19.1. Методы экономического анализа, используемые в аудите эффективности бизнеса	330
19.2. Оценка экономического потенциала бизнеса	335
19.3. Сравнительный аналитический баланс и отчет о финансовых результатах	338
19.4. Интерпретация наиболее значимых статей бухгалтерской отчетности	343
19.5. Оценка динамики показателей, влияющих на диспропорции в развитии бизнеса	349
19.6. Обобщающие показатели оценки деятельности компании	353
19.7. Уточнение результатов анализа на основе дополнительных процедур	359
19.8. Анализ эффективности функционирования группы компаний	362
19.9. Анализ диверсифицированного бизнеса по сегментам	367
19.10. Анализ деятельности филиалов и представительств, выделенных на самостоятельный баланс	373
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	375
<i>Тесты</i>	375
<i>Учебный кейс</i>	377
Ответы на тесты	382
Нормативные акты	383
Литература	384
Интернет-ресурсы	385

Предисловие

Финансовый контроль выступает одной из важнейших функций управления хозяйствующих субъектов. Его задача состоит в обеспечении соблюдения законодательства в процессе формирования и использования финансовых ресурсов, оценки экономической эффективности финансово-хозяйственных операций, иными словами, в проверке законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерского учета, эффективности и экономности расходования государственных средств, правильности расчета и уплаты налогов.

Государственный финансовый контроль в нашей стране возложен на Счетную палату при Президенте РФ, региональные контрольно-счетные палаты, Минфин России, Федеральное казначейство, ФНС России, Государственный таможенный комитет, Банк России и др.

Аудит представляет собой метод осуществления вневедомственного независимого финансового контроля, прежде всего в отношении частного бизнеса, и в отличие от государственного контроля выполняет функцию консультанта, который не только проверяет законность хозяйственных операций, но и помогает выявить допущенные ошибки, исправить их, избежать ошибок в будущем.

В условиях глобализации экономических процессов роль аудиторской деятельности существенно возрастает, расширяются ее направления и области применения. Информация о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности экономических субъектов является предметом внимания различных пользователей — контрагентов по бизнесу, вступающих в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, вложению инвестиций. Все участники сделок заинтересованы в получении достоверной информации о партнерах для принятия обоснованных решений. Собственники бизнеса, кредиторы, потенциальные инвесторы зачастую не имеют возможности самостоятельно убедиться в том, что все финансово-хозяйственные операции делового партнера законны и правильно отражены в отчетности, так как не имеют доступа к учетной базе данных и соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в объективных оценках профессионалов по этим вопросам.

В то же время руководителям бизнеса важно контролировать бизнес-процессы, эффективно управлять имуществом, своевременно выявлять и предупреждать негативные ситуации, увеличивать доходы, оптимизировать расходы, что обуславливает необходимость своевременного получения качественной информации о деятельности различных подразделений компании.

Интересы пользователей финансовой информации о бизнес-процессах не всегда совпадают, и потому существует объективная потребность в независимой ее оценке аудиторами — специалистами, имеющими соответствующую подготовку, квалификацию, опыт аудиторской практики.

В настоящее время продолжается курс, утвержденный в программном документе Правительства РФ «Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года» (распоряжение от 17 ноября 2008 г. № 1663-р). В нем поставлена задача дальнейшего совершенствования системы обеспечения информационной открытости хозяйственной деятельности организаций, повышения ответственности за своевременность и содержание раскрываемой информации. Современный этап активного законотворчества в сфере бухгалтерского учета и аудита порождает постоянные изменения в бухгалтерской финансовой отчетности экономических субъектов. Так, с 2013 г. изменились названия документов в составе бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), поэтому в разделах учебника, посвященных аудиту бухгалтерской финансовой отчетности, нами указаны два названия, чтобы студентам было легче ориентироваться.

Совершенствование нормативной базы по аудиту и финансовому контролю в России направлено, прежде всего, на реализацию требований международных стандартов обеспечения качества финансовой информации, на превращение бухгалтерской отчетности в эффективный инструмент создания транспарентной, релевантной и, соответственно, востребованной учетной информации для всех категорий институциональных пользователей.

Учебный материал сгруппирован в три раздела, в которых рассматриваются общие вопросы аудита, проблемы и направления практического аудита, а также специальные темы, представляющие актуальность в современных условиях, такие как аудит внешнеэкономической деятельности, банковский аудит, аудит государственных заказчиков и др., имеющие специфические процедуры, особенности информационной и нормативной базы. Каждая глава содержит контрольные вопросы и тесты для проверки знаний, отдельные темы включают деловые игры и практические задачи, предназначенные для самостоятельного решения.

Учебник предназначен для студентов, обучающихся по направлению «Экономика» и «Менеджмент» второго поколения ГОС ВПО и третьего поколения ФГОС ВПО, и разработан в соответствии с программой курса дисциплины «Аудит». Таким образом, представленный материал направлен не только на теоретическую подготовку, но и на формирование у будущих экономистов и менеджеров практических навыков проведения аудита, включая специальные вопросы аудиторской проверки.

Преимуществом данного издания является то, что оно имеет статус кафедрального учебника: он разработан большим коллективом авторов, в том числе практикующих аудиторов, и потому формирует комплексное видение учебного материала. В разработке учебника принимали участие преподаватели и докторанты кафедры анализа хозяйственной деятельности и аудита Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова.

В результате освоения учебника у студентов должны сформироваться профессиональные компетенции, благодаря которым они будут:

знать

- способы сбора и обработки информации об экономическом субъекте;
- инструментальные средства для обработки информации об экономическом субъекте;
- методы и аналитические процедуры аудита данных об экономическом субъекте, необходимых для решения поставленных экономических задач и оценки степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

уметь

- собирать и обрабатывать данные для решения экономических задач в интересах пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выбирать методическое обеспечение и инструментальные средства для проведения аудиторской проверки;
- собирать, анализировать и интерпретировать необходимую информацию, содержащуюся в различных формах отчетности и других источниках;
- организовать деятельность рабочей группы аудиторов для выполнения конкретного задания;

владеть

- навыками сбора и обработки необходимых данных;
- навыками выбора и применения инструментальных средств для обработки данных;
- навыками анализа и интерпретации информации, содержащейся в различных источниках;

- навыками использования современных технических средств и информационных технологий при проведении аудиторских проверок;
- навыками интерпретации полученных в процессе анализа результатов и формулирования выводов и рекомендаций.

Об авторах

Казакова Наталия Александровна — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой анализа хозяйственной деятельности и аудита РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Полюсюк Галина Борисовна — доктор экономических наук, профессор.

Плисова Алла Борисовна — кандидат экономических наук, профессиональный бухгалтер.

Ефремова Елена Ильинична — кандидат экономических наук, аттестованный аудитор, профессиональный бухгалтер.

Петров Александр Николаевич — аттестованный аудитор.

Шугаева Елена Андреевна — кандидат экономических наук, доцент, профессиональный бухгалтер.

Трофимова Людмила Борисовна — кандидат экономических наук, доцент, профессиональный бухгалтер.

Бошнякович Мария Георгиевна — кандидат экономических наук, аттестованный аудитор.

Белякова Эльвира Ирековна — кандидат экономических наук, профессиональный бухгалтер, член палаты налоговых консультантов.

Федченко Елена Алексеевна — кандидат экономических наук, доцент.

Кривецкая Татьяна Петровна — кандидат экономических наук, доцент.

Лаврушина Вероника Борисовна — кандидат экономических наук, аттестованный аудитор.

Раздел I
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ
АУДИТА



Глава 1

СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА

В результате изучения главы 1 студент должен:

знать

- сущность и задачи аудита, его классификации, историю развития как профессиональной деятельности, а также принципы и методы проведения аудиторских проверок;

уметь

- работать с нормативной базой по аудиторской деятельности;

владеть

- принципами профессионального поведения аудитора.

1.1. Понятие аудита, его предмет и объекты

Согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон об аудиторской деятельности) **аудиторская деятельность (аудиторские услуги)** — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности (п. 3 ст. 1 Закона об аудиторской деятельности).

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» **целью аудита** является:

- выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц;
- выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

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

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

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

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

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

5) 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;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

1.2. Принципы проведения аудита

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

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

Принцип независимости (ст. 8 Закона об аудиторской деятельности).

Аудит не может осуществляться:

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками)

аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

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

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

6) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

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

Принцип честности (Кодекс профессиональной этики аудиторов, одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол № 4).

Аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

Аудитор не должен намеренно быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

а) указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;

б) указанная информация содержит утверждения или данные, подготовленные небрежно;

в) в указанной информации пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

В случаях, когда аудитору становится известно, что существует такая связь с указанной информацией, он должен принять меры для устранения этой связи.

Принцип объективности (Кодекс профессиональной этики аудиторов).

Аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

Аудитор может оказаться в ситуации, которая может навредить его объективности. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Принцип профессиональной компетентности и добросовестности (Кодекс профессиональной этики аудиторов).

Соблюдение принципа профессиональной компетентности и добросовестности обязывает аудитора:

а) постоянно поддерживать 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;

б) действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами при оказании профессиональных услуг.

Профессиональная компетентность обеспечивается в два этапа:

1) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

2) поддержание должного уровня профессиональной компетентности.

Поддержание должного уровня профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и отраслевых достижений. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде.

Под добросовестностью понимается обязанность аудитора действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

Аудитор должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

Принцип конфиденциальности (Кодекс профессиональной этики аудиторов).

Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает аудитора:

а) обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть такую информацию;

б) не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется после окончания отношений между аудитором и клиентом или аудиторской организацией. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

В следующих обстоятельствах от аудитора требуется может потребоваться раскрытие конфиденциальной информации, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законодательством и (или) санкционировано клиентом;

б) раскрытие требуется законодательством, например:

— при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

— при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными аудитору фактов нарушения законодательства;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

— 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.

Принцип профессионального поведения (Кодекс профессиональной этики аудиторов).

Соблюдение принципа профессионального поведения обязывает аудитора исполнять требования применяемых 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.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, правдивым и не должен:

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

1.3. Виды аудита

Основные виды аудита представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Виды аудита

№ п/п	Критерии	Вид	Характеристика вида
1	По отношению к требованиям законодательства	Обязательный	Проводится по требованию законодательства на основании ст. 5 Закона об аудиторской деятельности
		Инициативный	Проводится по решению экономического субъекта (руководства, собственников, акционеров и др.), характер и масштабы такого аудита определяет заказчик

№ п/п	Критерии	Вид	Характеристика вида
2	В зависимости от пользователей информации	Внешний	Проводится сторонними аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами
		Внутренний	Проводится специалистами экономического субъекта
3	По назначению	Аудит финансовой отчетности	Проверка отчетности экономического субъекта с целью выражения мнения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета
		Налоговый аудит	Проверка правильности, полноты и своевременности начисления и уплаты налогов
		Управленческий аудит	Проверка эффективности организации и управления предприятием, процесса производства, финансовых вложений и др.
		Ценовой	Проверка правильности установления цен на товары (работы, услуги)
4	По времени осуществления	Первоначальный	Проводится аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) впервые для данного клиента
		Повторный	Осуществляется аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) повторно или регулярно
		Оперативный	Кратковременная аудиторская проверка с целью общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства

Согласно ст. 5 Закона об аудиторской деятельности *обязательный аудит* проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, 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);

4) 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 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 млн руб.;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно.

1.4. Пользователи аудиторской информации

Информация, накапливаемая и анализируемая аудиторами в ходе работы над проектами, находит отражение в соответствующих внутренних рабочих документах аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также в формах отчетов, представляемых клиенту.

В зависимости от формы документов, содержащих необходимую аудиторскую информацию, можно классифицировать ее пользователей по следующим признакам (табл. 1.2).

В целом информация, содержащаяся в аудиторских документах и отчетах, позволяет ее пользователям определить перспективы взаимодействия с объектом аудита, оценить предполагаемую прибыль и выявить возможные точки риска.

Пользователи аудиторской информации

№ п/п	Вид документа, составляемого аудитором	Пользователи информации, содержащейся в документе	Цель использования информации
1	План и программа аудита	Аудитор, осуществляющий проверку	Применяется в качестве инструкции, содержащей данные о последовательности, взаимосвязях выполнения заданий, а также сроках осуществления проверки на ее различных этапах
		Руководитель группы аудиторов	Контроль сроков и качества исполнения работ на различных участках
		Руководство аудиторской организации	Контроль исполнения договорных обязательств
		Руководство клиента — юридического лица, клиент — физическое лицо	Контроль исполнения договорных обязательств
		Саморегулируемая организация аудиторов	Внешний контроль качества оказания аудиторских услуг
2	Рабочие документы аудиторов	Аудитор, осуществляющий проверку	Отражение сведений о ходе проведения аудита и осуществления сопутствующих аудиту услуг, а также сбор аудиторских доказательств (в том числе в качестве приложений к рабочим документам)
		Руководитель группы аудиторов	Контроль качества исполнения работ на различных участках
		Руководство аудиторской организации	Накопление сведений о ранее оказанных услугах с целью их использования в дальнейшей деятельности
		Сторонние аудиторские организации или индивидуальные аудиторы	Использование данных о результатах оказанных ранее аудиторских услуг в процессе проведения первоначального аудита
		Саморегулируемая организация аудиторов	Внешний контроль качества оказания аудиторских услуг

№ п/п	Вид документа, составляемого аудитором	Пользователи информации, содержащейся в документе	Цель использования информации
3	Отчет руководству аудируемого лица	Руководство аудиторской организации	Отчет о результатах оказания услуг. Накопление сведений о ранее оказанных услугах с целью их использования в дальнейшей деятельности
		Руководство клиента — юридического лица, клиент — физическое лицо Собственники организаций (акционеры, пайщики, учредители)	Корректировка первичных документов, данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом рекомендаций аудиторов с целью обеспечения максимальной достоверности содержащейся в них информации. Оценка существующей системы бухгалтерского учета, оптимизация внутренних контрольных мероприятий
		Сторонние аудиторские организации или индивидуальные аудиторы	Использование данных о результатах оказанных ранее аудиторских услуг в процессе проведения первоначального аудита
		Саморегулируемая организация аудиторов	Внешний контроль качества оказания аудиторских услуг
		Министерства и ведомства, которым подчиняется клиент аудиторов	Оценка существующей системы бухгалтерского учета и отчетности. Реализация имущественных и финансовых интересов государства.
4	Аудиторское заключение	Руководство аудиторской организации	Отчет о результатах оказания услуг. Накопление сведений о ранее оказанных услугах с целью их использования в дальнейшей деятельности
		Сторонние аудиторские организации или индивидуальные аудиторы	Использование данных о результатах оказанных ранее аудиторских услуг в процессе проведения первоначального аудита

№ п/п	Вид документа, составляемого аудитором	Пользователи информации, содержащейся в документе	Цель использования информации
		Саморегулируемая организация аудиторов	Внешний контроль качества оказания аудиторских услуг
		Руководство клиента — юридического лица, клиент — физическое лицо Собственники организаций (акционеры, пайщики, учредители)	Подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности
		Министерства и ведомства, которым подчиняется клиент аудиторов	
		Прочие государственные органы (в том числе налоговая служба, суды и пр.)	
		Инвесторы	
		Кредиторы	

1.5. Методы проведения аудиторских проверок

Согласно федеральному стандарту аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства», утвержденному приказом Минфина России от 16 августа 2011 г. № 99н, аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры, что представлено в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Методы получения аудиторских доказательств

Метод	Содержание
Инспектирование	Проверка записей, документов или материальных активов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки

Метод	Содержание
Наблюдение	Отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита)
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным, письменно адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитором сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства
Подтверждение	Ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов)
Пересчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений

При выборе методов, планируемых к применению в ходе аудита, аудитор должен руководствоваться положениями ФСАД 7/2011.

Отбор элементов, подлежащих тестированию, осуществляется с точки зрения эффективности ожидаемых и полученных результатов относительно цели аудита.

Аудиторские тесты средств контроля и тесты по существу можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам их выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства.

Отбор элементов для тестирования должен производиться с учетом уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Аудитор может использовать при отборе элементов для тестирования следующие методы:

- а) отбор всех элементов (сплошная проверка);

- б) отбор специфических (определенных) элементов;
- в) построение аудиторской выборки.

Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит:

- от конкретных обстоятельств (рисков существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.);

- практической реализуемости метода;
- эффективности метода.

Сплошная проверка проводится в отношении группы однотипных хозяйственных операций или оборотов по счету бухгалтерского учета (или страты внутри совокупности). Сплошная проверка, как правило, применяется при выполнении детальных тестов, когда:

- а) совокупность состоит из небольшого числа элементов с большой стоимостью;

- б) имеет место существенный риск, а другие методы отбора элементов для тестирования не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

- в) имеет место повторяющийся характер вычислений либо иных автоматически выполняемых информационной системой процессов, что делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при тестировании средств контроля.

При принятии решения об отборе из совокупности специфических (определенных) элементов аудитор должен исходить из знания деятельности аудируемого лица, оцененных рисков существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических (определенных) элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет риск, не связанный с использованием выборочного метода.

Отбираемыми специфическими (определенными) элементами могут быть:

- а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки (например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками);

- б) элементы, превышающие определенную стоимостную величину, что позволит подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций;

- в) элементы для получения определенной информации (например, информации об особенностях деятельности аудируемого лица, характере хозяйственных операций).

При использовании метода отбора специфических (определенных) элементов аудитор должен иметь в виду, что отбор специфических (определенных) элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций не является аудиторской выборкой. Выводы по результатам процедур, применяемых к отобраным таким методом элементам, не могут быть распространены на всю совокупность; соответственно, проверка специфических (определенных) элементов не предоставляет аудиторских доказательств в отношении оставшейся части совокупности.

Построение аудиторской выборки осуществляется для того, чтобы получить выводы в отношении всей совокупности на основании тестирования отобранных элементов этой совокупности.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внешние по отношению к проверке методические положения, заимствованные из других наук:

- математической теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);
- экономической теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);
- теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);
- теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);
- информационных технологий (экспертные системы, компьютерные системы, технология баз данных);
- управления (планирование и контроль, организационные теории и теории мотивации);
- права и налогообложения.

В настоящее время аналитические процедуры все чаще применяются в аудите. В соответствии с международными стандартами их применение является обязательным при проведении аудита, цель которого — заключение о достоверности финансовой информации компании. Аналитические процедуры помогают аудитору понять хозяйственную деятельность проверяемого предприятия, понять происходящие изменения в его деятельности и дают возможность выявить сферы в его деятельности, в которых в дальнейшем необходимо будет провести более глубокие аудиторские процедуры.

Аналитические процедуры включают в себя сравнение финансовой информации (данных финансовой отчетности):

- с предыдущими периодами;
- прогнозными данными;
- данными отчетности предприятий, относящихся к такой же отрасли хозяйственной деятельности.

Проведением аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур зависят от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для составления мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия аудитору нужны основания — аудиторские доказательства. Совокупность надежных аудиторских доказательств, позволяющих сделать определенные выводы с приемлемым аудиторским риском, является основанием написания аудиторского заключения.

Аналитические процедуры играют значительную роль в теории и практике аудита. В результате их применения повышается качество проверок благодаря акцентированию внимания на потенциально «опасных» зонах и минимизации на этой основе риска необнаружения, также снижаются затраты на проведение аудита, поскольку объем проверок сокращается.

Аналитические процедуры представляют собой оценку взаимозависимостей, существующих и выявляемых в ходе аудита как для финансовой, так и для нефинансовой информации, включают в себя исследование выявленных отклонений и соотношений, которые отклоняются от прогнозных значений. Основная цель таких процедур — выявление необычных или неправильно отраженных в бухгалтерском учете фактов и результатов хозяйственной деятельности, выявление причин таких ошибок и искажений, определение областей потенциального риска, требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры могут применяться на всех этапах аудиторской проверки:

- на этапе планирования для оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и определения характера, времени и объема процедур;

- на этапе проведения проверки для получения аудиторских доказательств в подтверждение конкретных предпосылок составления отчетности;

- на завершающей стадии для оценки достоверности финансовой отчетности.

При планировании аудита аудитору необходимо применять аналитические процедуры в целях понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска.

Согласно ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры» применение аналитических процедур в ходе проверки по существу для достижения поставленной цели основывается на профессиональном суждении аудитора. В этом случае аудитору необходимо учитывать:

- цели выполнения аналитических процедур и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;
- особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации и наличие информации финансового и нефинансового характера;
- достоверность, уместность, сопоставимость, источник имеющейся информации;
- знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание им проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую отчетность.

Аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению или непосредственно на завершающей стадии аудита при формировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора.

В целом аналитические процедуры позволяют решить следующие задачи:

- а) изучить деятельность аудируемого лица;
- б) оценить финансовое положение аудируемого лица и перспективы непрерывности его деятельности;
- в) выявить искажения в бухгалтерской и финансовой отчетности;
- г) сократить число детальных аудиторских процедур.

Аналитические процедуры позволяют выявить причинно-следственные связи между анализируемыми показателями, в частности:

- основные средства — сумма начисленной амортизации;
- выручка от реализации — дебиторская задолженность — денежные средства, поступившие в организацию от реализации товаров (работ, услуг);
- выручка от реализации — себестоимость реализованной продукции;
- численность работников — затраты на формирование фонда заработной платы и т.д.

Порядок выполнения аналитических процедур состоит из следующих этапов:

- определение цели процедуры;
- выбор вида процедуры;
- выполнение процедуры;
- анализ результатов.

Вид аналитических процедур зависит от цели их проведения, доступности и адекватности информации, необходимой для их проведения.

Прежде чем использовать результаты применения аналитических процедур в качестве аудиторских доказательств, необходимо

оценить их надежность. Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит:

- от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;
- других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;
- точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;
- оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Аудитор будет уверен в надежности информации и результатах аналитических процедур в большей степени, если средства внутреннего контроля аудируемого лица за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах, можно считать действительными. Если вследствие применения аналитических процедур будут выявлены отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащие другой информации, либо отличающиеся от предполагаемых величин, то аудитор должен исследовать такие расхождения, получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и соответствующие аудиторские доказательства. Изучения выявленных отклонений начинают с запросов, представленных руководству аудируемого лица. Полученные ответы на запрос оценивают на предмет достоверности. При необходимости также применяют другие аудиторские процедуры.

При использовании аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией, а также причины возможных отклонений.

Выбор процедур, способов и уровня их применения являются предметом профессионального суждения аудитора. Классификация способов применения аналитических процедур представлена в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Классификация способов применения аналитических процедур

Критерий сравнения	Виды сравниваемой информации
Сравнение финансовой и другой информации об аудируемом лице	С сопоставимой информацией за предыдущие периоды
	С ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора
	С информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность

Критерий сравнения	Виды сравниваемой информации
Рассмотрение взаимосвязей	Между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица
	Между финансовой информацией и другой информацией
Способ анализа	Простое сравнение
	Комплексный анализ с применением сложных статистических методов
Степень агрегирования анализируемой информации	Консолидированная финансовая отчетность
	Финансовая отчетность дочерних организаций, подразделений или сегментов
	Отдельные элементы финансовой информации
Этапы аудита, на которых используются аналитические процедуры	Планирование аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур (оценка аудиторского риска)
	Проведение аудиторских (аналитических) процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета с целью снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности
	Общая обзорная проверка финансовой отчетности на завершающей стадии аудита

Применение аналитических процедур основано на причинно-следственных связях между анализируемыми показателями; показатели могут быть как финансовыми, так и нефинансовыми. Кроме того, аналитические процедуры проводятся в отношении консолидированной отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений и сегментов и отдельных элементов финансовой информации.

Как видно из приведенной выше таблицы, аналитические процедуры могут осуществляться разными способами. Наиболее часто применяются:

- неколичественные аналитические процедуры;
- простые количественные аналитические процедуры (способ простого сравнения);
- сложные количественные аналитические процедуры (комплексный анализ с применением статистических методов, факторный анализ и др.).

Неколичественные аналитические процедуры основаны на применении общих знаний в области бухгалтерского учета или специфики деятельности организации, которые позволяют делать выводы о полноте, законности и точности счетов и взаимосвязей. Недостаток этих процедур — их субъективность. Они позволяют выявить только те статьи, в которых произошли значимые изменения.

Простые количественные аналитические процедуры применяются для установления взаимосвязей между счетами бухгалтерского учета. Основой таких процедур может быть анализ коэффициентов, трендов, вариационный анализ. К этому виду процедур относится экспресс-анализ и углубленный анализ бухгалтерской отчетности.

Содержанием простых количественных процедур может быть:

- сравнение фактических значений показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными);

- сравнение с прогнозными значениями (определяемыми аудиторами);

- сравнение фактических значений показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов с нормативными значениями (установленных либо действующим законодательством, либо аудируемым лицом);

- сравнение со среднеотраслевыми значениями;

- сравнение с данными, не входящими в бухгалтерскую отчетность;

- анализ изменения фактических значений показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов и др.

К аналитическим процедурам, базой которых является метод сравнения, относится сравнение соотношения изменения отдельных показателей.

Примерами таких пар показателей являются:

- темпы роста реализации продукции и ее себестоимости;

- увеличение реализации продукции и изменение дебиторской задолженности;

- увеличение закупок материальных запасов и кредиторской задолженности;

- рост запасов и рост объемов продаж;

- объем выполненных работ и заработной платы персонала, одновременно заработной платой персонала и численности работников предприятия.

Большое отличие в соотношении этих пар показателей предполагают, что аудитор должен обратить внимание на нетипичность таких разниц.

Сложные количественные аналитические процедуры основаны на использовании экономических статистических моделей применительно либо к остаткам по счетам, либо к переменным, которые служат причиной изменений остатков. Эти процедуры позволяют установить финансовые оперативные данные путем объединений внутренних экономических факторов и факторов внешней среды в единую формализованную модель. В основе процедур лежат методики статистического анализа, что позволяет получить точные и количественно определенные результаты. Но эти процедуры используют редко, так как их применение требует значительных затрат и специальных знаний, а также изучения большого объема данных в динамике.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что такое аудиторская деятельность и аудит?
2. Назовите прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, которые могут оказывать аудиторские организации.
3. Назовите основные принципы аудита.
4. Перечислите основные виды аудита и дайте их краткую характеристику.
5. Назовите условия для проведения обязательного аудита.
6. Какие методы фактического контроля используются в аудите?
7. Охарактеризуйте документальные методы, используемые в аудите.

Тесты

1. Аудит — это:

- а) независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.
- б) независимая проверка первичных документов аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности их оформления;
- в) государственный контроль бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

2. Обязательный аудит проводится:

- а) если объем выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн руб.;
- б) если объем выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 100 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн руб.;
- в) если объем выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 60 млн руб.;
- г) если сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 100 млн руб.

3. Аудит, который проводится сторонними аудиторскими организациями или аудиторами, называется:

- а) внутренний аудит;
- б) внешний аудит;
- в) государственный аудит;
- г) инициативный аудит;
- д) обязательный аудит.

4. Обязательную ежегодную аудиторскую проверку обязаны проходить организации, созданные в форме:

- а) общества с ограниченной ответственностью;
- б) открытого акционерного общества;
- в) закрытого акционерного общества.

5. Аудит бухгалтерской отчетности является обязательным, если:

- а) валюта баланса предприятия превышает 2 млн руб.;
- б) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- в) организация является кредитной организацией;
- г) прибыль организации превышает 4 млн руб.

6. Аудиторская деятельность — это:

а) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами;

б) деятельность по проведению аудита, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами;

в) деятельность по оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

7. Аудит по решению руководства клиента называется:

- а) ревизия;
- б) обязательный аудит;
- в) инициативный аудит;
- г) судебно-бухгалтерская экспертиза.

8. Одним из основных методов получения знаний о деятельности экономического субъекта является:

- а) обследование условий хранения активов и записей;
- б) инвентаризация имущества и обязательств;
- в) знакомство с организацией системы внутреннего контроля;
- г) реализация аналитических процедур.

9. В стандартах аудиторской деятельности имеется указание о том, что аудит осуществляется на выборочной основе:

- а) да;
- б) нет.

10. Неверным является утверждение:

а) статистическая выборка изменяет требования к произвольной выборке;

б) выборка при осуществлении аудита проводится с целью сокращения объема работ;

в) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность.

Деловая игра

Рассмотрите имеющуюся информацию по шести компаниям. Обсудите, что можно сказать об этих компаниях на основании представленной информации, и докажите, какая из них подлежит обязательному аудиту.

1. ЗАО «Альфа» имеет следующий баланс на конец года:

АКТИВ	Тыс. руб.	ПАССИВ	Тыс. руб.
Внеоборотные активы	140 000	Капитал и резервы	70 000
Оборотные активы	90 000	Долгосрочные обязательства	100 000
		Краткосрочные обязательства	60 000
Баланс	230 000	Баланс	230 000

2. МУП г. Обнинска «Бета» имеет следующий укрупненный баланс:

АКТИВ	Тыс. руб.	ПАССИВ	Тыс. руб.
Внеоборотные активы	10 000	Капитал и резервы	8000
Оборотные активы	3000	Долгосрочные обязательства	1000
		Краткосрочные обязательства	4000
Баланс	13 000	Баланс	13 000

3. Благотворительный фонд «Дети 0+» в течение года получал благотворительные взносы от различных коммерческих организаций и физических лиц и направлял их (за вычетом расходов, связанных с деятельностью фонда) детским домам и интернатам.

4. ЗАО «Гамма» по итогам года получило выручку от продаж продукции на сумму 981 370 тыс. руб., суммарная стоимость его активов на конец года составила 2863 тыс. руб. Иностранным инвесторам принадлежит 34% уставного капитала.

5. ОАО «Дельта» по итогам года получило прибыль от продаж 2 118 136 тыс. руб., себестоимость проданных товаров составила 2 633 758 тыс. руб., прочие расходы — 292 895 тыс. руб.

6. ООО «Зет» перерегистрировалось в открытое акционерное общество. Объем продаж за год составил 54 161 тыс. руб., суммарная стоимость активов баланса на начало года составила 21 119 тыс. руб.

Глава 2

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В результате изучения главы 2 студент должен:

знать

- общую концепцию регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации и содержание основных нормативных актов, относящихся к аудиторской деятельности;

уметь

- пользоваться нормативными источниками, регуливающими аудиторскую деятельность, а также оформлять взаимоотношения аудитора и клиента;

владеть

- требованиями профессиональной этики аудитора.
-

2.1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Действующая в России система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает пять уровней.

Первый уровень.

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». С 1 января 2009 г. определяет правовые основы аудиторской деятельности в России, содержит:

- формулировку понятия и цели аудиторской деятельности;
- перечень сопутствующих аудиту услуг, которые имеют право оказывать аудиторы и аудиторские организации;
- требования к аудиторам и аудиторским организациям;
- состав прав и обязанностей аудиторов (аудиторских организаций) и проверяемых экономических субъектов;
- перечень организаций, для которых проведение ежегодного аудита является обязательным;
- требование о соблюдении принципа конфиденциальности (аудиторская тайна) при проведении аудита;

- требование об обязательном соблюдении принципа независимости при проведении аудита и ограничения для его обеспечения;
- определение правил (стандартов) аудита и требования об их обязательном применении;
- определение статуса аудиторского заключения и ответственность за предоставление ложного заключения;
- требования к обязательному контролю качества аудита;
- требования к аттестации аудиторов и условиях аннулирования аттестата;
- требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов;
- определение компетенции федерального органа, осуществляющего государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов;
- требования к саморегулируемой организации аудиторов, необходимые для включения ее в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов;
- требование к аудиторским организациям об обязательном страховании рисков ответственности за нарушение условий договора при проведении обязательного аудита.

Федеральным законом от 28 декабря 2010 г № 400-ФЗ «О внесении изменения в статью 5 Федерального закона “Об аудиторской деятельности”» были уточнены критерии проведения обязательного аудита. Обязательный аудит должен проводиться в следующих случаях:

- если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж или других организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных и внебюджетных фондов);
- если объем выручки от реализации продукции (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, а также унитарных предприятий сельскохозяйственных кооперативов и их союзов) за год, предшествующий отчетному году пре-