

## **5. Процесс проведения аудита**

Аудиторская проверка подразумевает под собой мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения аудируемого лица, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности.

Целью аудиторской проверки торговых предприятий является подтверждение достоверности данных бухгалтерской и финансовой отчетности, а также соответствие ведения бухгалтерского учета действующему законодательству Российской Федерации.

Процесс проведения аудита организации можно разделить на пять этапов:

Этап I. Работа по изучению учредительных и организационных документов предприятий (подготовительный этап). На данном этапе аудитор знакомится с учредительными документами организации, изучает Устав организации, действующие разрешения на право торговли (если таковые требуются), договоры аренды торговых площадей и другую существенную документацию.

Этап II. Планирование аудиторской проверки. На этапе планирования аудитор составляет и документально оформляет общий план аудита, указывает в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки предприятия торговли.

Также аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Этап III. Оценка системы внутреннего контроля предприятия. Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», система внутреннего контроля включает систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля.

Для оценки внутреннего контроля аудитор изучает следующие документы: приказы о назначении лиц, ответственных за сохранность товарно-материальных ценностей (ТМЦ); договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность ТМЦ; график документооборота; приказ о назначении лиц, имеющих право подписи финансовых и прочих документов, который утвержден руководителем торгового предприятия.

По результатам оценки системы внутреннего контроля аудитор делает выводы о соответствии или несоответствии её масштабам и характеру деятельности предприятия.

Этап IV. Аудит хозяйственной деятельности организации. Данный этап является основным и наиболее объемным при проведении аудита торгового предприятия. Аудитор анализирует соответствие учетной политики торговой организации действующему законодательству в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Затем, продолжая аудиторскую проверку, аудитор проводит:

1. Аудит основных производственных фондов предприятия;
2. Аудит материально-производственных запасов предприятия (товаров);
3. Аудит взаимоотношений и расчетов с заказчиками и покупателями;
4. Аудит расчетов предприятия с поставщиками и контрагентами;
5. Проверке формирования прибыли предприятия и ее использования;
6. Аудит расчетов предприятия с бюджетом в части прочих налоговых обязательств.

Этап V. Вынесение мнения по результатам проведенного аудита. На заключительном этапе обрабатываются полученные аудитором доказательства нарушений и ошибок, оценивается их влияние на налоговые обязательства торгового предприятия и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При проведении обязательного аудита результаты аудиторской проверки оформляются специальным аудиторским заключением. Если же проводится инициативный аудит то, как правило, составляется только отчет, в котором подробно рассматриваются все выявленные ошибки, проводится их анализ, даются рекомендации по их исправлению.

## **6. Понимание характера аудиторского задания**

Специальное аудиторское задание – оказание услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной финансовой (бухгалтерской) отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях финансовой (бухгалтерской) отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Специальные аудиторские задания могут быть обязательными и инициативными.

Обязательное специальное аудиторское задание выполняется по поручению государственных органов в случаях, предусмотренных актами законодательства Российской Федерации, инициативное – во всех остальных случаях.

В зависимости от субъектов, от которых получено задание, специальное аудиторское задание подразделяется на:

- полученное от экономических субъектов;
- полученное от государственных органов;
- полученное от заинтересованных пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторская организация должна достигнуть взаимопонимания с лицом, поручившим специальное аудиторское задание, относительно цели и характера работы, а также содержания заключения. Содержание, характер и объём работы, выполняемой аудиторской организацией по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости оказания данной услуги.

Заключение по специальному аудиторскому заданию должно состоять из вводной, аналитической и итоговой частей.

Вводная часть специального аудиторского задания должна содержать:

- наименование аудиторской организации, выполнившей специальное аудиторское задание;
- наименование объекта специального аудиторского задания;
- определение ответственности аудируемого лица за составление бухгалтерской документации и специальной отчетности.

В аналитической части специального аудиторского задания описывается выполненная аудиторской организацией работа; обосновываются методы, применённые в ходе выполнения специального аудиторского задания; излагаются существенные вопросы, рассмотренные при выполнении задания.

В заключении по специальному аудиторскому заданию также указывается адресат, подпись руководителя аудиторской организации и дата выдачи заключения.

В текст аналитической части могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчётов, итоги сверки документации, порядок её движения и т. д. Эти материалы могут оформляться в виде приложения к заключению.

Итоговая часть специального аудиторского задания должна содержать окончательное мнение аудиторской организации по результатам выполнения специального аудиторского задания.

Заключение аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, проведённому по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации.

Содержание заключения по специальному аудиторскому заданию должно обеспечивать государственным органам возможность однозначно определить обоснованность выводов аудиторской организации и доказательную ценность заключения.

## **7. Выявление и оценка рисков существенного искажения**

Аудитор обязан выявить и оценить риски существенных искажений на уровне:

- финансовой отчетности в целом ;
- предпосылок подготовки финансовой отчетности для типов операций, балансовых счетов и раскрытий.

Для того чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур, аудитор обязан:

- выявить риски в процессе получения понимания организации и ее среды, включая контрольные средства, которые относятся к рискам, и в процессе рассмотрения типов операций, балансовых счетов и раскрытий в финансовой отчетности;

- оценить выявленные риски и определить, влияют ли они наиболее разрушительно на финансовую отчетность в целом и оказывают ли потенциальное воздействие на многие предпосылки подготовки финансовой отчетности;

- связать выявленные риски с теми обстоятельствами, которые могут пойти не так, на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, принимая во внимание те контрольные средства, которые аудитор собирается проверить;

- рассмотреть вероятность искажения, включая возможность множественных искажений, и того, настолько ли потенциальное искажение велико, что может в результате привести к существенному искажению.

При выражении суждения о том, какие риски являются значимыми, аудитор обязан рассмотреть, по крайней мере, следующие обстоятельства:

- является ли риск риском недобросовестных действий;
- связан ли риск с недавними развитиями в экономической ситуации, бухгалтерском учете и в силу этого требует специального внимания;
- какова сложность операций;
- включает ли в себя данный риск сложные операции со связанными сторонами;
- какова степень субъективности при оценке финансовой информации, связанной с этим риском, особенно такие измерения, которые включают большую степень неопределенности;
- включает ли риск существенные операции, которые не соответствуют нормальному ходу бизнеса организации или кажутся необычными по иным причинам.

В отношении некоторых рисков аудитор может прийти к мнению, что в их отношении невозможно или непрактично получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проверки по существу.

Аудитор обязан документировать:

- обсуждение в группе в соответствии с требованиями п. 10 и все существенные решения, которые были в его ходе приняты;
- ключевые элементы понимания в отношении каждого из аспектов деятельности организации и ее среды, упомянутых в п. 11, и каждого из компонентов внутреннего контроля, определенных в п. 14–24, источники информации, на основании которых достигнуто понимание и выполненные процедуры оценки рисков;-- выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями п. 25;
- выявленные риски и связанные с ними контрольные средства, в отношении которых аудитор достиг понимания, в соответствии с требованиями п. 27–30.

Таким образом, положения МСА 315 устанавливают обязанность для руководителей проверяемого экономического субъекта по своевременному обеспечению аудиторов информацией, необходимой для понимания деятельности этого экономического субъекта.

Для надлежащего использования информации о деятельности аудируемого лица аудитор должен проанализировать, каким образом характер данной деятельности влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность в целом и соответствуют ли предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности знаниям аудитора об этой деятельности.

## **8. Существенность при планировании и проведении аудита**

Существенность – это ее свойства влиять на важные решения разумного пользователя этой информации. Несущественная информация игнорируется без существенных потерь. При обязательном аудите при этапе планирования рассчитывается уровень существенности предстоящей проверки.

Уровень существенности – та допустимая величина, предельное значение ошибки БО, начиная с кот квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет делать на ее основе правильные выводы, принимать правильные решения.

Существенность – категория относительная и зависит от пользователя информации.

### **1. Методы оценки существенности**

Каждая аудит фирма обязана разработать, закрепить как внутрифирменный стандарт и использовать на пост. основе алгоритм расчета уровня существенности. Эти методики являются ноу-хау аудит фирмы и они конфиденциальны.

Применяются следующие подходы к определению уровня существенности:

1. определение уровня существенности на основе относительных величин.
2. определение уровня существенности на основе абсолютной и относительной величины в зависимости от вида деятельности клиента. Аудит фирма группирует клиентов по видам деятельности. Для каждого вида деятельности баз показатель интуитивно (для торговли – выручка).
3. определение уровня существенности независимо от вида деятельности. В основу такого подхода заложено использование нескольких базовых величин.

Однородность совокупности характеризует показатель вариации (размах вариации – разница между самым большим и самым маленьким). Если размах вариации составляет половину от средней величины – совокупность однородна.

$$\frac{X_{\max} - X_{\min}}{X_{\text{ср}}} \leq 0,5$$

это надежно.

После определения уровня существенности для отчетности в целом, устанавливают уровень существенности для отдельных статей отчетности.

Проверяя сведения по какому-либо разделу БУ в своих рабочих документах, аудитор фиксирует утверждения бухгалтера. Затем фиксируется отклонение между этими величинами, отдельно, в большую или меньшую сторону. Каждое отклонение оценивают с позиции существенности. Если выше уровня существенности, то от бухгалтера потребуют устранить эти нарушения. Оставшиеся несущественные отклонения проверяют на наличие суммарной ошибки. Для этого суммируют отдельно отклонения в большую и меньшую сторону. Итоговые величины сворачивают. Если результат превышает уровень существенности данного участка, отмечается эффект суммарной ошибки. Он свидетельствует о неслучайном характере ошибки.

При завершении проверки Ур существенности используются для формирования мнения аудитора о достоверности отчетности. Достоверность отчетности должна быть подтверждена при соблюдении двух условий:

1. искажения цифр выявлены аудитором и неустраненные бухгалтером намного ниже Ур существенности
2. выявленные аудитором случаи несоблюдения требований нормативных актов по мнению аудитора не существенные.

Кроме количественного аспекта аудитор обязан оценить качественный аспект существенности.

Количественный аспект – это искажение цифр.

Качественный аспект – несоблюдение требований нормативных актов.

Каждый случай несоблюдения правил аудитор должен зафиксировать в своих рабочих документах. И там же сделать вывод о существенности.

Достоверность отчетности не может быть подтверждена если :

выявленные и неустраненные нарушения намного выше Ур существенности

выявленные нарушения правил по мнению аудитора существенны.

Если искажение цифр близко к уровню существенности или несоблюдение правил нельзя оценить однозначно, то аудитор должен взять на себя ответственность за достоверность отчетности или сделать оговорки.

Между показателями существенности и аудиторскими рисками существует обратная связь: чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторские риски.

В ходе проверки существенность уточняется. Новое значение и аргументы раскрывают в рабочих документах аудитора. В этом случае будут пересмотрены и аудиторские риски.

## **9. Подготовка общей стратегии и плана аудита**

Планирование аудита - это формирование аудитором стратегии и тактики аудита.

Стратегия аудита — это скомпонованная в определенном порядке характеристика необходимых ресурсов для проведения аудиторской проверки, а так же характер, сроки и общий порядок проведения аудиторской проверки. Иначе общую стратегию аудита можно назвать аудиторским заданием.

Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская фирма должна основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур, т. е. аудиторская фирма сначала оценивает риск СВК клиента, устанавливает приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Общий план аудита – это логическое описание предполагаемого объема и характера проведения аудита, особенностей экономического субъекта и специфики предполагаемой аудиторской проверки и используемых в процессе аудита методов и технических приемов.

Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита.

В общем плане аудиторская фирма должна предусмотреть сроки и составить график проведения аудита, подготовки отчета и аудиторского заключения.

В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учитывать: реальные трудозатраты, расчет затрат времени при предыдущей аудиторской проверке и его связь с текущим расчетом, уровень существенности, проведенные оценки рисков аудита.

Принимая решение о выборочном аудите, аудитор формирует аудиторскую выборку в соответствии с Правилом (стандартом) № 16 «Аудиторская выборка».

Составной частью общего плана аудита являются положения по планированию управления и контроля качества выполняемого аудита.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- 1) формирование аудиторской группы, численность и квалификацию auditors, привлекаемых к аудиту;
- 2) распределение auditors в соответствии с их профессиональными качествами и должностным уровнем по конкретным участкам аудита;
- 3) инструктирование всех членов команды об их обязанностях, их ознакомление с положениями общего плана аудита;
- 4) необходимость привлечения экспертов в процессе аудита;
- 5) другие стратегические вопросы.

Для особенно крупных участков аудита можно предусмотреть конкретизацию плана аудита.

## **10 .Оценка системы внутреннего контроля (СВК)**

Внутренний контроль– это процесс, который разработан, внедрен и поддерживается представителями собственника, руководством и другими сотрудниками с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации с точки зрения достоверности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, соблюдения действующих законов и нормативных актов.

Целью внутреннего контроля является противодействие выявленным коммерческим рискам, которые ставят под угрозу достижение любых целей организации, касающихся:

- достоверности финансовой отчетности;
- эффективности и результативности ее деятельности;
- соблюдения действующих законов и нормативных актов.

Субъектами внутреннего контроля являются:

1. Управленческий персонал и специалисты, в функциональные обязанности которых входит предварительный, текущий и последующий контроль.

2. Учетный персонал во главе с главным бухгалтером.

3. Специальные внутренние контролирующие службы, созданные на предприятии с целью проведения того или иного контроля:

- наблюдательный совет
- внутренние аудиторские службы
- ревизионные комиссии
- инвентаризационные комиссии;
- комиссии по расследованию чрезвычайных событий и пр.

Аудитор должен изучить систему внутреннего контроля с точки зрения значимых для аудита вопросов. МСА 315 выделяет следующие элементы внутреннего контроля:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков организации;
- информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;
- контрольные мероприятия;
- мониторинг средств контроля.

Контрольная среда – это отношение руководства и лиц, наделенными руководящими полномочиями, к системе внутреннего контроля, понимание его значения для организации, их заинтересованность в создании такой системы и соответствующие действия.

Основная цель оценки аудитором системы внутреннего контроля организации (СВК) – подготовить основу для планирования аудита и установления вида, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Суждение аудитора о том, значимо ли для аудита данное средство контроля, отдельно взятое или в сочетании с другими, может основываться на следующих факторах:

- существенность;
- значимость соответствующего риска;
- размер организации;

- особенности деятельности организации, включая ее структуру и характеристики собственности;
- разнообразие и сложность операций организации;
- применимые к организации требования действующих законов и нормативных актов;
- обстоятельства и применяемый элемент системы внутреннего контроля;
- характер и сложность подсистем внутреннего контроля;
- как конкретное средство контроля, отдельно или в сочетании с другими, обеспечивает (и обеспечивает ли) предотвращение или обнаружение и устранение существенного искажения.

Служба внутреннего аудита – это созданная в организации служба, которая отвечает за подтверждение достоверности информации и выполняет консультационные функции, направленные на оценку и повышение эффективности управления организацией, управления рисками и процессов внутреннего контроля.

Результаты оценки конкретной работы внутреннего аудита и выполненные в отношении нее процедуры должны быть описаны в рабочих документах аудитора. В них аудитору следует отразить:

- результаты обсуждения с членами аудиторской команды подверженности финансовой отчетности клиента существенным искажениям в результате мошенничества и ошибок;
- результаты исследования всех аспектов деятельности клиента и всех компонентов внутреннего контроля в соответствии с МСА 315, привлекаемые для этого источники информации, осуществляемые процедуры оценки рисков;
- результаты выявления и оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений;
- результаты выявления и оценки значимых рисков и рисков, в отношении которых не представляется возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из существующих в организации контрольных процедур;
- результаты оценки внутреннего контроля в части реагирования на риски.

## **11. Формирование аудиторской выборки**

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

В отношении изучаемой совокупности в аудите различают понятия генеральной совокупности, элементов выборки и стратификации.

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

Элементы выборки — индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Это могут быть натуральные объекты (например, однотипные первичные учетные документы) или показатели в денежном выражении.

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

Риск выборки возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основе отобранной совокупности, отличается от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичных процедур аудита.

Различают следующие виды отбора элементов:

1. представительная (репрезентативная) — элементы ее генеральной совокупности имеют равную вероятность быть отобранными;

2. неrepresentative (нерепрезентативная) — элементы ее генеральной совокупности не имеют равную вероятность быть отобранными. Аудитор полагается на свое профессиональное суждение при отборе элементов.

Различают следующие методы отбора элементов (аудитор может произвести):

Отбор всех элементов (сплошная проверка)- не применяют при проведении тестов средств внутреннего контроля, его используют в отношении аудиторских процедур проверок по существу.

Отбор специфических (определенных) элементов- предполагает отбор специфических элементов.

Различают специфические элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы.

Отбор отдельных элементов (формирование аудиторской выборки) - представляет собой отбор элементов для построения представительной выборки.

Выборка может быть отобрана следующими методами:

1. Бессистемный отбор— проводится без применения какой-либо систематизации, его используют в нерепрезентативной выборке, где произвольно отбираются и оцениваются какие-либо особо важные позиции, как правило, на основании профессионального суждения аудитора, его опыта и интуиции.

2. Случайный метод —используется статистическаявыборка, базирующаяся на теории вероятностей, при использовании которой должны соблюдаться репрезентативность и принцип случайности выборки.

Для любой выборки аудитор обязан:

- анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценивать риск выборки.

## **12. Методы получения аудиторских доказательств**

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа этой информации, на которой основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу.

Аудитор получает аудит. доказательства путем выполнения таких процедур проверки по существу, как инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, и аналитические процедуры.

К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- письменные разъяснения сотрудников аудируемого лица;
- информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Виды аудиторских доказательств:

1. Внутренние доказательства – информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде. Внешние – информация, по-лученная от третьей стороны в письменном виде. Смешанные – информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

2. Прямые доказательства – непосредственно подтверждающие истинность сделанного предположения. Обратные доказательства – подтверждающие истинность сделанного предположения путем опровержения противоположного предположения.

3. Аудиторские доказательства могут быть личными (объяснения) и вещественными.

4. Устные и письменные доказательства.

Методы получения аудиторских доказательств:

Тесты средств внутреннего контроля – проверки, проводящиеся с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухучета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу – проводят с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской отчетности в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухучета;
- аналитические процедуры.

Аудиторские процедуры проверки по существу:

1. Инспектирование – проверка записей, документов или материальных активов.

2. Наблюдение – отслеживание процесса или процедуры, выполняемой др. лицами.

3. Запрос – поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

4. Подтверждение – ответ на запрос об информации, содержащейся в бух. записях.

5. Пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бух. записях.

6. Аналитические процедуры – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления необычных или неправильно отраженных в учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

### **13. Сущность и задачи аналитических процедур.**

Аналитические процедуры - анализ существенных показателей и тенденций, включая итоговое исследование взаимодействий и взаимосвязей, не соответствующих прочей информации и прогнозным значениям. При проведении аналитических процедур используются различные методы - от сравнений до комплексного анализа с применением статистических методов.

Аналитические процедуры применяются:

1) при планировании аудита;

2) в качестве процедур проверки получения аудиторских доказательств;

3) при проведении общего обзора бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнем этапе аудита.

Аналитические процедуры проводят в отношении:

1) консолидированной финансовой отчетности;

2) финансовой отчетности дочерних организаций;

3) подразделений или сегментов;

4) отдельных элементов финансовой информации.

Аналитические процедуры используются:

- при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;

- в качестве аудиторских 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 (бухгалтерской) отчетности;

- в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

При планировании аудита аналитические процедуры применяются для понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска.

При использовании аналитических процедур во время проверки по существу в отношении конкретных предпосылок аудитор необходимо удостовериться в достоверности анализируемой информации, например в виде запросов к аудируемому лицу. Выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны:

1) подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) помочь аудитору сделать общий вывод о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица подготовлена надлежащим образом.

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от следующих факторов:

1) существенности анализируемых статей;

2) объема других процедур, направленных на эти же цели;

3) точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур;

4) оценки риска системы контроля.

Аудитор должен исследовать обнаруженные в результате проведения аналитических процедур значительные изменения или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от прогнозируемых сумм.

Аналитические процедуры осуществляются методами: путем простого сравнения, комплексного анализа с применением сложных статистических методов, сложных статистических расчетов и др.

#### **14. Документирование аудита. Рабочие документы аудитора**

Документирование аудита регламентируется следующими стандартами:

- Международный стандарт аудита (МСА) 230 «Документирование»;
- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) №2

«Документирование аудита».

Документирование аудита позволяет решать следующие задачи:

позволяет команде аудиторов планировать и реализовывать аудит;

дает возможность контролировать работу аудиторов на соответствие плану, на предмет учета рисков и т.д.;

обеспечивает сбор и хранение доказательной базы под формирование аудиторского заключения;

позволяет сохранять для будущих аудитов информацию об участках учета, на которые необходимо обращать внимание;

позволяет осуществлять процедуры проверки качества аудита.

Документирование может происходить в форме:

записи (описание процессов, контролей, скрипты интервью, отчеты о проделанной работе, обзоры и полученные результаты);

графики (графики трендов развития предприятия, воркфлоу проекта и т.д.);

анкеты (чаще всего используются вопросники в части работы внутренних контролей);

чек-листы (шаблонные документы, которые используются для фиксирования стандартных процедур);

электронные ресурсы (базы данных, документы Excel, отчеты специализированных аудиторских программных продуктов).

В аудиторской практике распространенным является ведение двух комплектов рабочих документов: первый комплект является постоянным, второй – текущим.

Постоянный комплект содержит документы, необходимые для понимания бизнеса предприятия, которые остаются релевантными из года в год и дают ретроспективу развития существенных аудиторских вопросов.

Текущий комплект содержит документы, которые необходимы для проведения текущего аудита.

Рабочие документы аудитора – это записи, сделанные им во время планирования аудиторской проверки, в процессе подготовки проведения проверки, обобщения ее данных, а также документальная информация, полученная в ходе аудита от третьих лиц предприятия-клиента или установленные сведения, задокументированные аудитором при помощи тестирования.

Рабочие документы используются в следующих случаях:

при планировании;

осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых с целью подтверждения мнения аудитора.

Аудиторская организация может разрабатывать типовые рабочие документы. Их оформляют на бумажных, электронных носителях или в любой другой форме хранения информации.

В рабочих документах необходимо отразить информацию: о наименовании аудируемого лица; периоде и времени проверки; лице, которое проводило аудиторские процедуры; а также лице, осуществляющем контроль (например, им может быть руководитель аудиторской проверки).

Эти документы должны также включать в себя: описание бизнеса клиента, планирования аудита; предварительную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, подтверждение этой оценки в ходе аудита; оценку аудиторского риска, существенности; методы отбора и построения аудиторской выборки; выполненные тесты средств контроля; процедуры проверок по существу; результаты и выводы аудитора по проверке; другая информация, необходимая для подтверждения выводов аудитора.

## **15. Информация аудитора руководству по результатам проведения аудита**

Письменная информация — это информация для руководства проверяемой организации в виде отчета аудитора. Требования, предъявляемые к аудиторской фирме или индивидуальному аудитору в отношении содержания, формы и порядка подготовки письменной информации (отчета) аудитора руководству (собственникам) экономического субъекта по результатам аудита, определены в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудиторской проверки».

Подготовка письменной информации обязательна в следующих случаях:

при проведении обязательного аудита;

при осуществлении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения;

если представление письменной информации предусмотрено договором оказания аудиторских услуг.

Письменная информация должна содержать следующие реквизиты:

название документа;

исходящий номер и дату подписания письменной информации аудиторской организацией;

указание на лицо, которому адресуется письменная информация в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;

реквизиты аудиторской организации;

реквизиты аудируемого лица;

основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);

период, за который проводился аудит; даты начала и завершения аудита.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся следующие сведения:

- выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность;

- результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и состояния системы внутреннего контроля экономического субъекта.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштабов и специфики аудиторской проверки, а также размеров и особенностей аудиторской фирмы (проведение проверки аудитором, работающим самостоятельно), размеров и особенностей экономического субъекта, подлежащего проверке, необходимо включать в письменную информацию аудитора следующие сведения:

особенности проведения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;

данные о количественном составе работников, выполняющих бухгалтерский учет, о структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

сведения о методике аудиторской проверки, подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе правилам (стандартам) аудиторской деятельности, указание на то, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным способом, а какие — выборочным порядком, и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций;

оценку (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей по данным экономического субъекта, и прогнозируемых по результатам проверки аудиторской организацией;

в случае проверки крупных экономических субъектов со сложной организационной структурой — сведения об осуществлении проверок филиалов, подразделений и дочерних фирм такого экономического субъекта, изложение общих результатов таких проверок и анализ влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки всего экономического субъекта в целом;

при последующих аудиторских проверках — оценку и анализ выполнения или исправления экономическим субъектом, подлежащим аудиту, замечаний, имевшихся в предшествующих документах, содержащих письменную информацию аудитора;

- в случае отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг) — сам факт и причины такого отклонения.

Письменная информация может быть передана только:

лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг;

лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг;

любому другому лицу — в случае письменного указания, полученного аудиторской организацией от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика.

## **16. Аудиторское заключение**

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Заключение аудиторской организации по результатам проверки годовой отчетности является неотъемлемым элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, подлежащих в соответствии с действующим законодательством обязательному аудиту.

Аудиторское заключение составляется в соответствии с требованиями, сформулированными Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010).

В заключении должны найти свое отражение следующие моменты:

сведения об аудируемом лице;

вводную часть; часть, описывающую объем аудита;

часть, содержащую мнение аудитора;

дату аудиторского заключения;

подпись аудитора.

По результатам проведенного аудита аудиторская организация должна выразить в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, сформированное на основе полученных аудиторских доказательств.

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

Заключение, составленное по результатам проведенного аудита, может быть различного вида:

а) безусловно положительное - составляется в том случае, если аудитор приходит к мнению, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица с учетом всех существенных обстоятельств достоверно отражает его финансовое положение, а совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

б) условно положительное - составляется в случае, если аудитор считает, что безусловное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не являются настолько существенными, чтобы составить отрицательное заключение аудитора или отказаться от его составления.

в) отрицательное - составляется в том случае, если аудитор считает, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица содержит существенные искажения и может ввести в заблуждение пользователя бухгалтерской отчетности, и (или) в случае, если в ходе аудиторской проверки аудитором были отмечены существенные отклонения порядка ведения бухгалтерского учета от предусмотренного нормативными актами и при этом аудитор считает, что по итогам аудита не может быть составлено условно-положительное заключение.

Отказ от составления заключения составляется тогда, когда аудитор не в состоянии получить аудиторские доказательства, достаточные для подготовки заключения, а также в том случае, если в ходе аудита возникли обстоятельства, нарушающие принцип независимости аудитора.