

БУХГАЛТЕРУ
И АУДИТОРУ

Ю. Ю. Кочинев

АУДИТ

Теория и практика

под редакцией Н. А. Вешуновой

5-е издание

- Организация
- Документация
- Методы

 ПИТЕР®

Юрий Юрьевич Кочинев

Аудит: теория и практика

Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=427352
Аудит: теория и практика. 5-е изд. : Питер; СПб.; 2010
ISBN 978-5-49807-579-2

Аннотация

В пятом издании одной из самых известных отечественных книг по аудиту изложен практический и теоретический материал по аудиту и аудиторской деятельности. Вы найдете здесь советы по оформлению бухгалтерской отчетности и финансовой документации, научитесь планировать и правильно проводить аудиторскую проверку. Материал полностью соответствует вступившему в силу с 1 января 2009 г. Федеральному закону № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», кардинально изменившему ряд базовых принципов организации и регулирования аудита в России. Книга дополнена материалами по теории и планированию проверок (моделирование аудита), организации и регулированию аудита (новые международные и федеральные стандарты), осуществлению аудита (новые нормативные акты). Книга может быть полезна аудиторам, бухгалтерам, студентам, аспирантам и преподавателям вузов, специалистам, получающим второе высшее образование, а также лицам, проходящим аттестацию и повышение квалификации.

Содержание

Глава 1	5
1.1. История возникновения и развития аудита	5
1.2. Определение аудита	9
1.3. Кому нужен аудит (пользователи аудита)	12
1.4. Принципы аудита	15
1.5. Виды аудита	21
1.6. Основные понятия в аудите	24
Глава 2	32
2.1. Государственные и общественные организации, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации	32
2.2. Правовая основа аудиторской деятельности в Российской Федерации	39
2.3. Аудиторские стандарты. Международные стандарты аудита	43
2.4. Федеральные стандарты аудита	50
2.5. Общероссийские (рекомендательные) стандарты аудита	56
2.6. Внутренние стандарты аудита	60
2.7. Субъекты аудиторской деятельности.	66
2.8. Контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций. Внешний контроль	71

качества	
2.9. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций	74
2.10. Права и обязанности аудиторов и проверяемых экономических субъектов	77
2.11. Обеспечение принципов независимости и конфиденциальности	82
2.12. Экономические субъекты, подлежащие обязательной аудиторской проверке	87
2.13. Проведение конкурса на обязательный аудит организаций с долей государственной собственности и унитарных предприятий	92
Конец ознакомительного фрагмента.	94

Юрий Юрьевич Кочинев

Аудит: теория и практика

Глава 1

Введение в аудит, основные понятия и определения

1.1. История возникновения и развития аудита

Аудитор, аудитория, аудиокассета... Что общего у этих слов?

Аудитория – помещение для слушания лекций, аудиокассета – кассета для прослушивания записей. А аудитор? Правильно – слушающий.

В давние времена в школах (а школы существовали, как правило, при монастырях) учитель, объяснив урок, например текст из Священного Писания, перед началом следующего урока поручал старшему ученику проверить, как младшие выучили задание. Этот ученик назывался «аудитор» – выслушивающий. Впоследствии это слово прижилось и ста-

ло названием профессии, связанной с контролем, проверкой какой-либо деятельности.

Аудиторы в современном понимании этого слова как лица, осуществляющие независимую проверку финансовой и хозяйственной деятельности предприятий, впервые появились в Англии в XIX в. Датой рождения аудита принято считать 1844 г., когда в Англии выходит закон об акционерных компаниях, согласно которому их правления должны были ежегодно отчитываться перед акционерами, причем отчет должен был быть проверен и подтвержден специальным человеком – независимым аудитором.

С этого времени и до наших дней аудит прошел несколько этапов своего развития. Он перешагнул границы Англии и стал частью хозяйственной жизни Франции, Германии, Италии, США и других развитых стран. От проверки бухгалтерских счетов акционерных компаний отдельными профессиональными аудиторами аудит развился до комплексного понятия, включающего в себя ряд услуг – проверку бухгалтерской отчетности, финансовый анализ, консультирование, – оказываемых профессиональными аудиторами и аудиторскими фирмами, от небольших, включающих десяток сотрудников, до транснациональных гигантов с численностью в несколько тысяч человек, таких как *Ernst & Young*, *КПМЖ*, *Price Waterhouse*, *Deloitte & Touch* (так называемая «большая четверка»). Одним из преобладающих направлений развития аудита в мире в настоящее время является стандартиза-

ция аудиторской деятельности, унификация всех существенных моментов проведения аудита, представления аудиторской информации.

В России должность аудитора была введена указом Петра I. Но поскольку Петр I был апологетом не столько рыночных отношений, сколько административно-командной системы (кстати, больше вреда или пользы принесла его деятельность России – это еще вопрос), то и аудитор в его время был не независимым специалистом, а воинским чином. Следы этого мы можем найти в литературе, в сочинениях Козьмы Пруtkова: «Мысль хороша, но рифма никуда не годится. Приказать аудитору исправить» (примечание командира полка на полях рукописи поручика Фаддея Козьмича Пруtkова). Позднее эта должность была упразднена, и в современном понимании этого слова аудит появился в России в 1987 г. с образованием акционерного общества «Инаудит». Это общество было создано для осуществления проверок финансово-хозяйственной деятельности, прежде всего совместных предприятий (предприятий с иностранными инвестициями), которые в это время уже начали функционировать в СССР.

С возникновением новых организационно-правовых форм предпринимательской деятельности – кооперативов, товариществ, обществ, стало возможным появление новых аудиторских фирм.

В настоящее время в России функционирует более шести

тысяч небольших отечественных аудиторских фирм (с численностью до 50 человек), несколько десятков достаточно крупных российских аудиторских фирм (с численностью до нескольких сотен человек) и несколько иностранных аудиторских фирм («большая четверка» и некоторые другие западные фирмы).

1.2. Определение аудита

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ определяет аудит следующим образом: аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, осуществляемая аудиторской организацией или индивидуальным аудитором. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью Закон понимает отчетность, предусмотренную Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, а также аналогичную по составу отчетность, предусмотренную иными федеральными законами (например, консолидированную отчетность банковской группы, предусмотренную Федеральным законом «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 г. № 395-1).

Целью аудита при этом является выражение мнения аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Закон также вводит понятие аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг. Перечень сопутствующих услуг согласно Закону устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. Федеральный стандарт № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут

предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» к сопутствующим услугам относит следующие:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

Кроме того, к сопутствующей услуге относится специальное аудиторское задание, предусмотренное стандартом аудиторской деятельности от 20.10.1999 г., одобренным Комиссией при президенте по аудиторской деятельности.

Закон также устанавливает, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не имеют права заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской (проведение аудита и оказание сопутствующих услуг) и оказания прочих услуг. Под прочими услугами Закон понимает услуги, связанные с аудиторской деятельностью. К прочим услугам, в частности, относятся:

- постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета у клиента, составление бухгалтерской отчетности (так называемые «эккаунтинговые» услуги), бухгалтерское консультирование;
- постановка, восстановление, ведение налогового учета у клиента, составление налоговых расчетов и деклараций, налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование (в том числе в связи

с реорганизацией, приватизацией);

- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, в том числе консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и местного самоуправления;

- автоматизация (компьютеризация) бухгалтерского учета, внедрение информационных технологий;

- оценочная деятельность;

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

- проведение научно-исследовательских (в том числе экспериментальных) работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов;

- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

1.3. Кому нужен аудит (пользователи аудита)

Аудит – элемент рыночных отношений. Как и любой другой элемент рынка, он появляется на свет, как только у какой-либо группы участников рынка возникает потребность в нем, возникает спрос (это одно из проявлений действия закона спроса и предложения).

В свое время развитие и усложнение производства, развитие рынка привело к тому, что собственники организаций (акционеры, пайщики, учредители), а также инвесторы и кредиторы оказались не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все финансовые и хозяйственные операции интересующего их экономического субъекта (часто сложные и рискованные) соответствуют требованиям законов и правильно отражены в учете. Для этого требуются специальные знания и опыт, требуется свобода доступа ко всем документам в организации, чего заинтересованные лица обычно бывают лишены. Таким образом, с одной стороны:

- необходимость уверенности заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в ее достоверности (поскольку бухгалтерская отчетность используется для принятия ответственных решений);

с другой стороны:

- отсутствие у заинтересованных пользователей специаль-

ных знаний и опыта;

- отсутствие свободного доступа к документации организации;
- возможность необъективной информации со стороны руководства и бухгалтерии организации в конфликтных ситуациях;
- подверженность бухгалтерской отчетности искажениям вследствие действия неизбежных факторов (субъективность составителей, неоднозначность интерпретации нормативных актов и т. д.).

привели к возникновению института независимых высококвалифицированных специалистов-аудиторов, мнению которых о достоверности бухгалтерской отчетности организации заинтересованные пользователи могли бы доверять. По сути, аудитор – это посредник между составителями бухгалтерской отчетности и пользователями представленной в ней информации. Цель аудитора (как посредника) – высказать заинтересованным пользователям свое профессиональное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности организации.

Кто является составителем бухгалтерской отчетности?

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. составителем бухгалтерской отчетности является организация в лице ее руководителя и главного бухгалтера, которые подписывают отчетность и несут ответственность за ее достоверность и соответствие действующим в

Российской Федерации законодательным и нормативным актам.

А кто же является пользователем информации, представленной в бухгалтерской отчетности? Это все те, кто связан с организацией имущественными или финансовыми интересами (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Пользователи информации, представленной в бухгалтерской отчетности

№ п/п	Отношение к организации	Интерес в организации
1	Собственники	Получение дивидендов, доли прибыли
2	Кредиторы, займодавцы	Получение процентов, возврат кредитов и займов
3	Инвесторы	Доход по вкладам
4	Руководство предприятия	Оплата труда, другие привилегии
5	Поставщики	Оплата поставок
6	Покупатели	Получение товаров, работ, услуг
7	Государственные органы	Налоги, сборы

1.4. Принципы аудита

Профессия аудитора весьма специфична. Если провести аналогию между хозяйственной жизнью организации и жизнью человека, то аудитор чем-то сродни домашнему врачу. Врач в своей деятельности руководствуется сложившимися исторически принципами («Не навреди» и др.). История развития аудита также выявила ряд профессиональных принципов, без соблюдения которых аудит теряет всякий смысл. К таким принципам относятся:

- независимость;
- честность, объективность, добросовестность;
- профессиональная компетентность;
- конфиденциальность (аудиторская тайна);
- профессионализм поведения.

Независимость – основной принцип. Соблюдение именно этого принципа является необходимым условием аудита. Очевидно, что аудит теряет всякий смысл, если пользователи информации не будут доверять мнению аудитора. Не вызывает же доверия аудитор зависимый, формирующий свое мнение под чьим-то влиянием. Независимость предполагает свободу аудитора от влияния, давления, контроля как со стороны проверяемого субъекта, так и со стороны любых третьих лиц.

Независимость обеспечивается рядом законодательно

установленных ограничений в аудиторской деятельности (далее мы их рассмотрим в параграфе 2.10):

- аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и оказания прочих услуг;
- аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права проверять организации, с которыми они связаны финансовыми или иными имущественными интересами; с руководством которых они находятся в служебных отношениях, в родстве или свойстве.

Независимость – важный принцип, но не единственный. Можно быть независимым специалистом, но сформировать свое мнение необъективно, под влиянием эмоций, вызванных, например, разногласиями с руководством проверяемого субъекта. Поэтому наряду с независимостью важным принципом являются объективность, честность и добросовестность аудитора.

Объективность предполагает беспристрастность аудитора при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов, заключений. *Честность* аудитора заключается в приверженности профессиональному долгу, *добросовестность* – в выполнении аудитором своих профессиональных услуг с должными тщательностью, усердием, вниманием, надлежащим использованием своих способностей. Принцип объективности отчасти обеспечивается законодательно установленным ограничением на ауди-

торскую деятельность: аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права проверять организации, в которых они восстанавливали или вели учет, составляли бухгалтерскую отчетность. Данное ограничение обусловлено тем, что трудно сохранить объективность, проверяя плоды своего собственного труда.

Профессиональная компетентность – принцип, вытекающий из самой сути аудита как проверки отчетности организации. В технике давно и хорошо известно, что при проверке некоего объекта точность изготовления измерительного прибора должна быть выше, чем точность поверяемого объекта, иначе проверка лишена смысла. По аналогичной причине и аудитор должен быть профессионально подготовлен лучше, чем главный бухгалтер, составляющий отчетность проверяемой организации. Таким образом, профессиональная компетентность – принцип, заключающийся в том, что аудитор должен обладать достаточным объемом знаний, умением квалифицированно применять эти знания при рассмотрении конкретных ситуаций. Профессиональная компетентность аудитора обеспечивается законодательно установленными требованиями к образованию и стажу работы специалиста, решившего стать аудитором, системой подготовки и повышения квалификации аудиторов, системой их аттестации (см. параграф 2.7).

При проведении аудиторской проверки аудитору может стать известной информация, содержащаяся практически в

любом документе организации, в том числе и в тех, содержание которых составляет коммерческую тайну. Поэтому аудиторская деятельность немыслима без определенных гарантий для клиента в сохранении аудитором коммерческой тайны организации, т. е. в соблюдении принципа конфиденциальности. Принцип *конфиденциальности* заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, как получаемых, так и составляемых в ходе аудита, обязаны не передавать эти документы каким-либо третьим лицам, не разглашать содержащуюся в них информацию без письменного согласия проверяемого субъекта. Принцип конфиденциальности может быть нарушен только в случае, прямо предусмотренном действующим законодательством. В остальных случаях конфиденциальность должна соблюдаться неукоснительно, даже если аудитор полагает, что распространение информации о проверяемом субъекте не нанесет ему экономического ущерба. Принцип конфиденциальности не имеет ограничения во времени, т. е. он должен соблюдаться аудитором независимо от того, продолжаются или прекращены отношения с клиентом.

Конфиденциальность – не только неразглашение информации аудитором. Принцип конфиденциальности предполагает также, что аудитор не вправе использовать в своих интересах, интересах своей фирмы или интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах клиента, которая стала ему известной в ходе профессиональной деятельности.

сти. Принцип конфиденциальности обеспечивается законодательным закреплением нормы, предусматривающей обязанность его соблюдения аудиторами.

Профессионализм поведения – принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии, воздерживаться от совершения поступков, способных (особенно в глазах потенциальных клиентов и пользователей аудиторской информации) подорвать доверие и уважение к аудитору, доверие и уважение к аудиторской профессии. Очевидно, что если аудитор неэтичным поступком подорвет доверие к себе, то и его мнение, выраженное в аудиторском заключении, может быть воспринято скептически. Основные нормы профессионального поведения приведены в «Кодексе этики аудиторов России» (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 31.05.2007 г.). Важнейшими из них являются следующие:

- аудиторы обязаны доброжелательно относиться к коллегам, воздерживаться от необоснованной критики в их адрес, от обсуждения их деловых и профессиональных качеств;
- аудиторам следует воздерживаться от участия в различного рода сравнительных исследованиях и рейтингах, результаты которых предназначены для открытой публикации;
- аудиторам не следует рекламировать свои услуги путем сравнения с другими аудиторами, самовосхваления, гарантий благоприятного результата;
- аудиторам следует воздерживаться от выплаты и полу-

чения комиссионных за получение или передачу клиентов, передачу кому-либо услуг третьей стороны;

- при замене аудитора клиентом вновь приглашенному аудитору следует запросить прежнего аудитора, не существует ли профессиональных причин для отказа от клиента.

1.5. Виды аудита

Аудит можно классифицировать по разным признакам. По степени обязательности аудит подразделяется на:

- обязательный аудит;
- инициативный аудит.

Обязательный аудит осуществляется на основе требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации, устанавливающих обязательность проверки годовой бухгалтерской отчетности для отдельных категорий экономических субъектов.

Инициативный аудит осуществляется по решению экономического субъекта. Инициативный аудит может иметь место, например, в следующих случаях: руководство организации хочет удостовериться в том, что бухгалтерия правильно ведет учет и исчисляет налоги; собственник не доверяет директору организации и хочет проконтролировать его работу; банк выдает организации кредит и хочет быть уверенным в достоверности баланса и отчета о финансовых результатах и т. д.

По составу и объему проверяемой документации аудит подразделяется на:

- аудит годовой бухгалтерской отчетности;
- специальный аудит.

Определение аудита годовой бухгалтерской отчетности

дано в параграфе 1.2. Аудит годовой бухгалтерской отчетности осуществляется независимой аудиторской фирмой (независимым аудитором) и имеет своей целью выражение аудитором профессионального мнения о степени достоверности проверяемой отчетности организации. Это мнение выражается в официальном документе – аудиторском заключении.

Специальный аудит – это проверка интересующих экономического субъекта конкретных вопросов в его деятельности. Целью специального аудита может быть подтверждение законности совершенных хозяйственных операций; подтверждение правильности исчисления налогов и составления налоговых деклараций (налоговый аудит); проверка правильности организации производства, эффективности методов управления (управленческий аудит); проверка соответствия отдельных показателей деятельности предприятия установленным требованиям, например экологическим (экологический аудит), и т. д. По аудиту годовой бухгалтерской отчетности составляется официальное аудиторское заключение. Результат специального аудита может быть обобщен в ином документе (экспертном заключении, заключении по специальному аудиторскому заданию и т. д.).

По виду исполнителя аудиторских услуг аудит разделяют на:

- внешний аудит;
- внутренний аудит.

Под внешним аудитом понимают оказание аудиторских услуг (проведение проверки, оказание сопутствующих услуг) независимой аудиторской фирмой (независимым аудитором).

Внутренний аудит – это элемент системы внутреннего контроля на предприятии. Службы внутреннего аудита создаются, как правило, на крупных предприятиях, имеющих разветвленную сеть филиалов. Задачами служб внутреннего аудита могут быть следующие:

- подтверждение достоверности информации, предоставляемой руководству;
- контроль за состоянием и сохранностью активов;
- исполнительский контроль;
- оценка эффективности управления, производства, финансовых вложений и т. д.

Внутренний аудит не является независимым, он подчиняется руководству организации, действует в соответствии с его заданиями и отчетывается перед ним. Вместе с тем внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет.

1.6. Основные понятия в аудите

Аудит, как весьма специфическая область предпринимательской деятельности, оперирует рядом сложившихся исторически и закреплённых нормативно понятий, которые в других областях предпринимательской деятельности практически не употребляются. Поэтому, прежде чем переходить к вопросам теории и практики аудита, необходимо раскрыть смысл наиболее важных его понятий, в частности таких, как:

- аудиторское заключение;
- существенность и уровень существенности;
- риск (аудиторский риск);
- аудиторская выборка;
- аудиторские доказательства;
- аудиторские процедуры.

Рассмотрим эти понятия.

Как мы уже уяснили, аудит – это независимая проверка экономического субъекта, в результате которой аудитор выражает свое профессиональное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта.

Свое мнение аудитор выражает не произвольным образом, а в официальном документе – *аудиторском заключении*, форма, содержание, порядок подписания и представления которого устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение предназначено для пользователей бухгалтерской отчетности проверяемого предприятия – юридических и физических лиц, органов государственной (местной) власти и управления.

Заключение может быть нескольких видов:

- безоговорочно положительное;
- модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту;
- модифицированное путем включения оговорки;
- отрицательное;
- заключение с отказом от выражения мнения.

В безоговорочно положительном заключении аудитор выражает мнение, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют действующим в Российской Федерации нормативным актам. Безоговорочно положительное заключение составляется в том случае, если аудитор, по крайней мере, убежден в том, что:

- бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта не содержит существенных ошибок, искажения, неточностей;
- бухгалтерский учет соответствует установленным принципам, требованиям, а также учетной политике предприятия;
- в пояснительной записке и приложениях достаточно

полно раскрыты все вопросы, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности;

- данные бухгалтерской отчетности не противоречат сведениям о проверяемом субъекте, ставшим известными аудитору из других источников.

В заключении, модифицированном путем включения абзаца, аудитор выражает мнение, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, но при этом аудитор считает необходимым привлечь внимание к ситуации, которая, по мнению аудитора, влияет или может повлиять на финансовое положение организации.

Аудиторское заключение может быть модифицировано, например, в том случае, если аудитор счел необходимым привлечь внимание к тому, что принцип непрерывности деятельности проверяемого субъекта может быть нарушен.

Отрицательное заключение составляется в случае, если аудитор полагает, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения, а также если в ходе проверки были выявлены существенные нарушения действующих нормативных актов при осуществлении и отражении в учете финансовых и хозяйственных операций.

В отрицательном заключении аудитор выражает мнение о том, что он не может с полной уверенностью подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение, модифицированное путем включения оговорки, составляется в случае, если аудитор считает, что безоговорочно положительное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не настолько существенны, чтобы составить отрицательное заключение, либо если аудитор считает, что выявленные факторы, препятствующие составлению безоговорочно положительного заключения, существенны, но влияние их на достоверность бухгалтерской отчетности устранимо введением оговорки (ограничения) в заключение. В заключении с оговоркой аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности организации, но с определенными оговорками, ограничениями.

В заключении с отказом от выражения мнения аудитор указывает, что он не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, т. е. не может составить ни положительное, ни отрицательное заключение. Отказ от выражения мнения может быть обусловлен, например, тем, что аудитор ограничен в доступе к информации, вследствие чего не может сформировать мнение.

Как видим, вид заключения (безоговорочно положительное, с оговоркой, отрицательное) в значительной мере зависит от уверенности аудитора в том, содержит или нет бухгалтерская отчетность организации существенные искажения. Поэтому очень важно уяснить, какие ошибки, искажения, неточности, допущенные проверяемым субъектом, являют-

ся существенными, а какие – нет.

Существенность – качественная мера, это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения квалифицированного пользователя.

Существенным признается такое искажение информации, которое превышает уровень *существенности*.

Если существенность – качественное понятие, то уровень существенности – количественная мера. Под уровнем существенности понимают такое предельное искажение бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе сделать правильные выводы и принять обоснованные экономические решения.

Это определение достаточно субъективно, так как оценка уровня существенности в значительной мере зависит от опыта и квалификации специалиста, его определяющего, от знания им специфики деятельности клиента и понимания степени ответственности решений, принимаемых пользователями бухгалтерской отчетности. Определение уровня существенности при аудиторских проверках дано в параграфе 3.3.

Ранее мы сказали, что в безоговорочно положительном заключении аудитор выражает мнение о том, что бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта достоверна во всех существенных отношениях, т. е. не содержит существенных ошибок, искажений, неточностей. Однако уверенность

аудитора в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности даже в безоговорочно положительном заключении не может быть абсолютной ввиду ряда факторов, ограничивающих полноту и адекватность оценок, осуществляемых аудитором. К таким факторам прежде всего следует отнести:

- ограниченность аудита объемом работ, который необходимо удерживать в экономически приемлемых пределах;
- неоднозначность толкования некоторых норм, установленных действующим законодательством;
- наличие субъективных моментов как в интерпретации некоторых фактов хозяйственной деятельности, так и в составлении бухгалтерской отчетности, а также в оценке ее достоверности.

Перечисленные факторы ограничивают уверенность аудитора в надежности составленного им заключения и заставляют его высказывать свое мнение не со стопроцентной гарантией, а с приемлемым риском.

Риск присутствует в любой предпринимательской деятельности¹, в том числе и в аудиторской. Поскольку основным результатом деятельности аудитора является его мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, выраженное в заключении, то аудиторский риск связан с тем, что это

¹ Вспомним определение предпринимательской деятельности, которое дает Гражданский кодекс РФ: «...предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой *риск* деятельность, направленная на систематическое получение прибыли...».

мнение может оказаться ошибочным. Таким образом, аудиторский риск – это вероятность признания аудитором того, что бухгалтерская отчетность достоверна, в то время как она содержит невыявленные существенные ошибки. Аудиторский риск зависит как от факторов, присущих проверяемому экономическому субъекту, так и от факторов, присущих аудиторской фирме. В значительной мере риск зависит также от того, что в силу необходимости удержания аудита в рамках определенных временных и экономических ограничений, он, как правило, проводится выборочно. Выборочность проведения аудита означает, что в подавляющем большинстве случаев аудитор проверяет не всю документацию субъекта, а выборку из нее. Под *выборкой* в аудите понимают совокупность определенным образом отобранных документов, проверка которых позволяет сделать вывод о достоверности всей документации.

Выводы о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор делает на основе анализа информации, полученной в ходе проверки из различных источников (из бухгалтерских документов проверяемого субъекта, от его работников, от третьих лиц). Результаты анализа полученной информации являются для аудитора *аудиторскими доказательствами*. На основе таких доказательств аудитор формирует свое мнение, которое он будет выражать в аудиторском заключении.

Для получения необходимых аудиторских доказательств аудитор в ходе проверки конкретного участка осуществля-

ет определенные действия или совокупности действий (просматривает документы, сравнивает их, производит подсчеты, опрашивает работников и т. д.). Эти действия, осуществляемые аудитором в определенном порядке, называются *аудиторскими процедурами*. В зависимости от характера действий, осуществляемых аудитором, различают процедуры фактические, документальные, аналитические, процедуры на соответствие (контрольные) и по существу, процедуры сплошной проверки и процедуры выборочной проверки.

Глава 2

Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

2.1. Государственные и общественные организации, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

Аудитор в своей профессиональной деятельности абсолютно независим от кого-либо. Но именно для обеспечения независимости аудита, а также для обеспечения прочих его принципов (компетентности, конфиденциальности и пр.) необходимо регулирование аудиторской деятельности как со стороны государственных органов (государственное регулирование), так и со стороны общественных аудиторских организаций (саморегулирование).

Концепции регулирования аудиторской деятельности в мировой практике различны. В ФРГ, Франции, Испании, где основными пользователями бухгалтерской отчетности счи-

таются государственные организации, банки, более распространено государственное регулирование аудиторской деятельности. В Великобритании, США, где основными пользователями бухгалтерской отчетности считаются акционеры, кредиторы, инвесторы, более распространено саморегулирование. В Российской Федерации до 01.01.2009 г. имело место государственное регулирование аудиторской деятельности с элементами саморегулирования, с 01.01.2010 г. – саморегулирование с элементами государственного регулирования (2009 г. – переходный период).

К государственным органам, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относится уполномоченный федеральный орган – Министерство финансов (Минфин) Российской Федерации.

К основным функциям Минфина РФ как уполномоченного федерального органа относятся:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра

реестра аудиторов и аудиторских организаций;

- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации и иные функции, предусмотренные законодательством.

Для учета мнения участников рынка аудиторских услуг при уполномоченном федеральном органе (Минфине РФ) действует Совет по аудиторской деятельности, в состав которого входят представители Минфина РФ и других государственных органов, ЦБ РФ, саморегулируемых организаций аудиторов (общественных аудиторских организаций)², пользователей аудиторских услуг. Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

1. Рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности.

2. Рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению Минфином РФ.

3. Одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики аудиторов.

4. Оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию

² Последних не менее 70% в рабочем органе Совета.

этой деятельности.

5. Вносит на рассмотрение Минфина РФ предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

6. Рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций auditors в сфере аудиторской деятельности, вносит соответствующие предложения на рассмотрение Минфина РФ и осуществляет иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляется общественными объединениями auditors (саморегулируемыми организациями). Саморегулируемой организацией auditors признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций auditors при следующих условиях:

1. Объединение в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным требованиям к членству в такой организации.

2. Наличие утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации auditors и принятого кодекса профессиональной

этики аудиторов.

3. Обеспечение саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственностью каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

В соответствии с Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ саморегулируемая организация аудиторов осуществляет следующие основные функции:

1. Разрабатывает и устанавливает условия членства субъектов аудиторской деятельности в саморегулируемой организации.

2. Применяет меры дисциплинарного воздействия в отношении своих членов.

3. Образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между членами саморегулируемой организации, а также между ними и пользователями аудиторских услуг, иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах.

4. Осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в саморегулируемую организацию.

5. Представляет интересы членов саморегулируемой организации в их отношениях с органами государственной вла-

сти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления.

6. Организует профессиональное обучение, аттестацию работников – членов саморегулируемой организации.

7. Обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности.

8. Осуществляет контроль за профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации.

9. Рассматривает жалобы на действия членов саморегулируемой организации и дела о нарушении ее членами требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации.

Наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», саморегулируемая организация аудиторов разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации, организует про-

фессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

2.2. Правовая основа аудиторской деятельности в Российской Федерации

Правовую основу аудита в Российской Федерации в настоящее время составляет совокупность документов различных уровней:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.;

- постановления Правительства РФ;
- документы министерств и ведомств;
- правила (стандарты) аудиторской деятельности.

В Законе:

- определены понятия аудита и аудиторской деятельности;
- дан перечень прочих услуг, которые имеют право оказывать аудиторы и аудиторские организации;
- установлены требования к аудиторам и аудиторским организациям;
- определен круг экономических субъектов, для которых аудит является обязательным;
- установлена обязательность соблюдения принципа конфиденциальности (аудиторской тайны) при проведении аудита;
- установлена обязательность соблюдения принципа неза-

висимости при проведении аудита и введены ограничения для его обеспечения;

- дано определение федеральных правил (стандартов) аудита и установлена их обязательность;
- определен статус аудиторского заключения, установлена ответственность за предоставление ложного заключения;
- установлена обязательность контроля качества аудита;
- определены требования к аттестации аудиторов и установлены основания для аннулирования аттестата;
- установлены права и обязанности аудиторов (аудиторских организаций) и проверяемых экономических субъектов;
- определена компетенция федерального органа, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности;
- определены требования к саморегулируемым организациям аудиторов, установлены их права и обязанности.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ (за исключением некоторых пунктов) вступил в силу 01.01.2009 г. До вступления в силу этого закона аудиторская деятельность в Российской Федерации регулировалась Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ, а до него – «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации», утвержденными Указом Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. № 2263, который утратил свою силу в соот-

ветствии с Указом Президента от 13.12.2001 г. № 1459.

Во исполнение Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ Правительством Российской Федерации был принят ряд постановлений, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Постановления Правительства, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

№	Дата	Название
80	06.02.2002 г.	О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации
80	16.02.2008 г.	Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности
696	23.06.2002 г.	Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности

Постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 определен уполномоченный федеральный орган – Минфин РФ и утверждены правила обмена квалификационных аттестатов, выданных до принятия Федерального закона № 119-ФЗ, на аттестаты, предусмотренные этим законом.

Постановлением Правительства РФ от 16.02.2008 г. № 80 утверждено Положение о лицензировании аудиторской деятельности (согласно Закону № 307-ФЗ все лицензии на аудиторскую деятельность утрачивают силу 01.01.2010 г.).

Постановлением Правительства РФ от 23.06.2002 г. № 696 утверждены федеральные аудиторские стандарты.

Механизм реализации перечисленных постановлений Правительства разработан в ряде документов министерств и ведомств, некоторые из которых приведены в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Документы министерств и ведомств, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

Вид и принадлежность документа	№	Дата	Название
Письмо Минфина РФ	07-03-10/1728/СШ	28.11.2006 г.	Об отчете об аудиторской деятельности (форма 2-аудит)
Приказ Минфина РФ	38н	29.04.2002 г.	Об утверждении Временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфине РФ
Приказ Минфина РФ	93н	12.09.2002 г.	Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации

Распоряжение Минимущества РФ	4521-р	30.12.2002 г.	Проведение обязательного аудита организаций, в уставных капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий
------------------------------	--------	---------------	---

2.3. Аудиторские стандарты.

Международные стандарты аудита

В ряду документов, регулирующих аудиторскую деятельность, на особом месте находятся *стандарты аудита*.

Потребность в неких общих правилах, подходах, понятиях при проведении аудита была всегда, но особенно остро она проявилась в 70-80-х гг. XX в. в связи с развитием транснациональных корпораций и превращением аудиторских фирм, их обслуживающих, в крупные международные группы. Именно тогда и были разработаны международные правила (стандарты) аудита. В настоящее время существуют аудиторские стандарты нескольких уровней:

- международные;
- национальные;
- внутренние (стандарты саморегулируемых организаций auditors и стандарты аудиторских фирм – внутрифирменные стандарты).

Стандарты обеспечивают:

- единство принципов аудита – единство требований к качеству и надежности;
- унификацию аудита в вопросах методологии;
- единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности.

Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандар-

тов:

- могут быть получены определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита;
- может быть обеспечен определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
- облегчено внедрение в практику работы аудиторов новых научных достижений;
- обеспечена связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки;
- обеспечена возможность контроля качества работы аудитора;
- может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.

Кроме того, как показывает судебная практика (в Европе и США), при предъявлении клиентом иска к аудитору решающим аргументом в пользу последнего может стать доказательство им факта последовательного применения аудиторских стандартов.

Международные стандарты аудита (МСА) призваны унифицировать подход к аудиту в международном масштабе и содействовать развитию аудита в странах, где уровень профессионализма ниже общемирового.

МСА не являются нормативными документами и имеют рекомендательный характер. Их разработкой занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC), действующий в рамках Международной федерации бух-

галтеров (IFAC). Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC) была создана в 1977 г., в ее состав входят общественные организации аудиторов 79 стран мира. Для выполнения задач IFAC в ее структуре предусмотрены комиссии и комитеты, в том числе Международный комитет по аудиторской деятельности (International Auditing Practice Committee – IAPC), первоочередной задачей которого и является разработка международных аудиторских стандартов.

Наименования и краткое содержание международных аудиторских стандартов приведены в табл. 2.3.

Таблица 2.3. Международные аудиторские стандарты

№ стандарта	Название (в русском переводе)	Краткое содержание
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	Определена цель аудита и его основные принципы. Установлена ответственность руководства за составление отчетности
210	Условия аудиторских заданий	Приведено содержание письма — обязательства аудитора о согласии на проведение аудита

220	Контроль качества работы в аудите	Установлены требования к качеству работы аудиторских фирм (аудиторов) и к контролю качества
230	Документирование	Даны рекомендации по форме и содержанию рабочих документов аудитора. Рассмотрены вопросы права собственности на рабочую документацию
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности	Определены понятия мошенничества и ошибки, даны рекомендации по действиям аудитора при выявлении мошенничества или ошибки
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Определена ответственность организации и аудитора за соблюдение законодательных и нормативных актов. Установлена необходимость документирования обнаруженных фактов несоответствия законодательным и нормативным актам
260	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству или собственникам аудируемого лица	Установлен порядок сообщения информации аудитором руководству и собственнику организации-клиента
300	Планирование	Описан процесс планирования аудиторской проверки, порядок составления плана и программы аудита
315	Понимание деятельности и оценка рисков	Даны определения аудиторского риска и его составляющих. Рекомендованы процедуры для понимания бизнеса и оценки рисков
320	Существенность в аудите	Дано определение понятия существенности, раскрыта взаимосвязь существенности и аудиторского риска, показано применение понятия существенности в ходе планирования и проведения проверок
330	Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски	Рекомендован выбор процедур, отвечающих полученным оценкам рисков
402	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	Рассмотрены вопросы аудита организаций, бухгалтерский учет и составление отчетности которых осуществляют специализированные (бухгалтерские) фирмы

500	Аудиторские доказательства	Описаны источники и методы получения аудиторских доказательств, дана оценка уместности аудиторских доказательств
501	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Предусмотрено использование следующих действий аудитора: присутствия при инвентаризации, формирования запросов для подтверждения дебиторской задолженности, обсуждения судебных дел
505	Внешние подтверждения	Установлены условия использования аудитором процедур внешнего подтверждения аудиторских доказательств
510	Первоначальные задания — начальные сальдо	Рассмотрены действия аудитора, обеспечивающие получение необходимых доказательств отсутствия ошибок в начальных сальдо. Дан пример заключения с оговорками, если информация недостаточна
520	Аналитические процедуры	Раскрыты цели, содержание и характер аналитических процедур, используемых в аудите
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Даны рекомендации по построению выборки и распространению результатов проверки выборки на всю проверяемую совокупность
540	Аудит оценочных значений	Раскрыта сущность оценочных данных в бухгалтерской отчетности. Даны рекомендации по аудиту оценочных значений
545	Аудит оценки справедливой стоимости	Определено понятие справедливой стоимости и рекомендованы процедуры аудита ее оценки
550	Связанные стороны	Рассмотрены действия аудитора, необходимые для получения доказательств существования взаимосвязанных сторон и операций между ними
560	Последующие события	Дано определение последующих событий. Даны рекомендации по их выявлению
570	Непрерывность деятельности	Описаны случаи, дающие аудитору повод для сомнений в соблюдении принципа действующего предприятия

580	Заявления руководства	Установлена возможность использования заявлений руководства в качестве аудиторских доказательств. Описан процесс документирования заявлений руководства
600	Использование работы другого аудитора	Рассмотрены ситуации привлечения аудитором к проверке других независимых аудиторов, проверяющих отчетность дочерних или зависимых организаций
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Предложены рекомендации по использованию работы внутреннего аудита в ходе проверки, рекомендации по оценке работы внутренних аудиторов
620	Использование работы эксперта	Даны рекомендации по использованию в ходе аудиторской проверки работы эксперта, привлеченного аудитором
700	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Установлены форма и содержание аудиторского заключения. Определены условия, при которых может быть выдано безоговорочно положительное заключение
701	Модификации аудиторского заключения	Установлены возможные модификации заключения аудитора и определен порядок их применения
710	Сопоставимые значения	Описаны действия аудитора в случаях, когда отчетность клиента включает показатели за прошлые периоды, аналогичные показателям проверяемого периода
720	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Определено понятие прочей информации и порядок ее оценки
800	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	Даны рекомендации по составлению аудиторского заключения при выполнении аудитором специального аудита
810	Исследование ожидаемой финансовой информации	Рассмотрены действия аудитора при составлении им отчетов о финансовой информации, используемой в качестве прогноза. Приведена форма отчета аудитора по прогнозируемой финансовой информации

910	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	Определена цель привлечения аудитора к общему рассмотрению финансовой отчетности, определены общие принципы такой услуги, планирование, документирование, доказательства
920	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	Установлен порядок осуществления тематических проверок согласованных разделов учета и отчетности, установлен порядок документирования результатов таких проверок
930	Задание по компиляции финансовой информации	Определены условия привлечения аудитора к составлению бухгалтерской отчетности, определено планирование таких услуг, их документирование, форма отчетности

2.4. Федеральные стандарты аудита

В России международные аудиторские стандарты принимаются во внимание при разработке национальных стандартов, которые призваны решать те же задачи, что и международные, но в масштабе Российской Федерации.

Законом № 307-ФЗ предусмотрены *федеральные стандарты* аудиторской деятельности, которые:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности;
- разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
- являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

В настоящее время Правительством РФ утверждено 33 федеральных аудиторских стандарта.

Наименование и краткое содержание федеральных стандартов приведено в табл. 2.4.

Таблица 2.4. Федеральные аудиторские стандарты

№ стан- дарта	Наименование	Краткое содержание
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Сформулирована цель аудита, определены основные его принципы (независимость, конфиденциальность и пр.), указаны присущие аудиту ограничения, определена ответственность аудиторов и аудируемых лиц
2	Документирование аудита	Определено понятие рабочей документации, перечислены требования к форме и содержанию рабочей документации, установлена обязательность конфиденциальности рабочей документации
3	Планирование аудита	Определены цель и содержание планирования, установлены требования к плану и программе аудита
4	Существенность в аудите	Установлена необходимость оценки существенности в аудите, определена взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском
5	Аудиторские доказательства	Дано определение аудиторских доказательств и установлены требования к ним. Установлены критерии достоверности бухгалтерской отчетности (существование, права и обязанности, возникновение и пр.), рассмотрены вопросы надежности аудиторских доказательств. Определены и перечислены аудиторские процедуры
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	Дано определение аудиторского заключения, установлены требования к форме и содержанию аудиторского заключения. Даны примеры безоговорочно положительного и модифицированного заключений (заключения с абзацем, заключения с оговоркой, отрицательного заключения, заключения с отказом от выражения мнения). Указаны обстоятельства, обуславливающие вид заключения
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Установлены требования к обеспечению качества выполнения заданий по аудиту. Установлены требования к руководителю проверки в отношении контроля качества при проведении проверки
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения информации	Установлены требования и рекомендации аудитору по осуществлению процедур, обеспечивающих понимание деятельности аудируемого лица и оценку риска существенного искажения информации

9	Связанные стороны	Дано определение связанных сторон, сформулированы требования к изучению операций со связанными сторонами
10	События после отчетной даты	Установлены требования к действиям аудитора по выявлению и оценке событий, произошедших после отчетной даты
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Установлены требования к действиям аудитора по проверке правомерности применения допущения о непрерывности деятельности
12	Согласование условий проведения аудита	Даны рекомендации по содержанию договора на аудиторскую проверку и письма-обязательства
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	Определены понятия ошибки и преднамеренных искажений, установлены обязанности аудитора, вытекающие из позиции разумного скептицизма. Перечислены факты, указывающие на возможность преднамеренных искажений
14	Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита	Даны рекомендации по применению аудиторских процедур, направленных на выявление нарушений требований нормативных актов. Перечислены факты, свидетельствующие о таких нарушениях
16	Аудиторская выборка	Определены статистические и нестатистические подходы к формированию выборки, даны рекомендации по построению выборки и по экстраполяции результатов проверки выборки на генеральную совокупность
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Установлены правила получения аудиторских документов при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, о долгосрочных финансовых вложениях, о претензионных спорах
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Установлены единые требования в отношении использования информации из внешних источников
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Даны рекомендации по проверке начальных сальдо

20	Аналитические процедуры	Установлены требования в отношении применения аналитических процедур
21	Особенности аудита оценочных значений	Приведены рекомендации по получению аудиторских доказательств в отношении оценочных значений
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Установлены требования к содержанию и форме отчета аудитора по результатам проверки
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Установлены требования в отношении использования аудитором заявлений и разъяснений руководства
24	Основные принципы федеральных стандартов, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторами	Даны рекомендации по оказанию аудиторами сопутствующих услуг
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую отчетность которого подготавливает специализированная организация	Даны рекомендации по аудиту субъектов, использующих эккаунтинговые услуги
26	Сопоставимые данные в финансовой отчетности	Определены сопоставимые данные в отчетности, приведены рекомендации по их оценке
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Определено понятие прочей информации, даны рекомендации по ее оценке
28	Использование работы другого аудитора	Установлен порядок взаимодействия аудиторов в ходе проверки
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Установлен порядок взаимодействия внешних аудиторов с внутренними
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Дано определение согласованных процедур, рекомендован порядок их применения

31	Компиляция финансовой информации	Даны рекомендации по оказанию аудитором услуг по сбору, классификации и обобщению финансовой информации
32	Использование аудитором результатов работы эксперта	Установлены требования и рекомендации к проведению аудита и составлению заключения при использовании аудитором работы эксперта
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Даны рекомендации по оказанию сопутствующей услуги (обзорной проверке отчетности)
34	Контроль качества услуг в аудиторской организации	Установлен перечень принципов и процедур, обеспечивающих надлежащее качество аудиторских услуг, обязательных в каждой аудиторской организации

2.5. Общероссийские (рекомендательные) стандарты аудита

Федеральные аудиторские стандарты, рассмотренные в параграфе 2.4, предусмотрены Законом № 307-ФЗ, утверждены Постановлением Правительства РФ № 696 и вследствие этого имеют силу нормативных актов (являются обязательными).

Но еще в период регулирования аудиторской деятельности в РФ Указом Президента РФ № 2263 началась разработка общероссийских аудиторских стандартов, которая осуществлялась под руководством Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ (федерального органа, осуществлявшего государственное регулирование аудита в Российской Федерации до вступления в силу Закона № 119-ФЗ).

Всего с 1996 по 2000 г. (напомним, что Закон № 119-ФЗ вступил в силу в 2001 г.) Комиссией было разработано и одобрено более 30 общероссийских аудиторских стандартов. Указанные стандарты в свое время не были утверждены Правительством РФ и потому не имели силы нормативных актов (не являлись обязательными), но поскольку они были одобрены официальным государственным органом – Комиссией при Президенте РФ, то принимались во внимание аудитор-

скими организациями и индивидуальными аудиторами как рекомендательные.

Положение изменилось со вступлением в силу Постановления Правительства от 06.02.2002 г. № 80 (см. табл. 2.1). Этим Постановлением установлено, что до утверждения федеральных аудиторских стандартов аудиторы в своей деятельности должны руководствоваться упомянутыми выше общероссийскими стандартами, одобренными Комиссией.

Наименование и краткое содержание общероссийских стандартов приведены в табл. 2.5 (кроме стандартов, которые утратили актуальность в силу появления федеральных стандартов).

Таблица 2.5. Общероссийские аудиторские стандарты, одобренные комиссией при Президенте РФ

Дата	Наименование	Краткое содержание
20.10.1999	Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	Определено взаимоотношение аудиторской организации и клиента в процессе выполнения специального аудиторского задания, распределена их ответственность. Приложена форма заключения по специальному аудиторскому заданию
22.01.1998	Аудит в условиях компьютерной обработки данных	Сформулированы общие требования к аудиту в условиях компьютерной обработки данных (КОД). Описаны особенности планирования и проведения аудита в среде КОД
11.07.2000	Проведение аудита с помощью компьютеров	Сформулированы условия применения компьютеров для проведения аудита. Описаны особенности планирования и проведения аудита с помощью компьютеров
11.07.2000	Особенности аудита малых экономических субъектов	Описаны особенности учета и внутреннего контроля малых предприятий, указаны особенности планирования и проведения аудита таких предприятий
20.10.1999	Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций	Указано назначение и определены принципы подготовки внутренних стандартов. Установлены форма и содержание внутренних стандартов, определен порядок контроля за выполнением их требований. Приложена примерная форма внутреннего стандарта

Кроме перечисленных в табл. 2.5 общероссийских стандартов аудита Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ был одобрен несколько вспомогательный документ: методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами».

В этой методике определены принципы и подходы к про-

ведению специального (налогового) аудита, определены основы взаимоотношений с налоговыми органами, разграничена ответственность сторон, определен порядок проведения и оформления результатов налогового аудита.

2.6. Внутренние стандарты аудита

К внутренним стандартам аудита относятся стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и стандарты аудиторских организаций (внутрифирменные стандарты).

Федеральным законом № 307-ФЗ установлено, что саморегулируемые организации аудиторов должны разрабатывать свои собственные стандарты, которые:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Необходимость разработки аудиторскими фирмами своих внутрифирменных стандартов предусмотрена рядом федеральных аудиторских стандартов, например: «Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определять-

ся аудитором с учетом... стандартов... аудитора» (федеральный стандарт № 1, п. 5).

Внутрифирменные стандарты не могут противоречить федеральным, не могут устанавливать более низкие требования, чем это установлено федеральными стандартами.

Наличие системы внутрифирменных стандартов является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутрифирменные стандарты должны содержать конкретные практические рекомендации, позволяющие аудиторам четко определить порядок своих действий при планировании, проведении аудита, оформлении его результатов, взаимоотношениях с клиентом.

Внутрифирменные стандарты решают те же задачи, что международные и федеральные, но в масштабе аудиторской фирмы.

Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться исходя из следующих принципов:

- целесообразность – стандарты должны приносить практическую пользу;
- преемственность и непротиворечивость – каждый последующий внутрифирменный стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- логическая стройность – должны быть обеспечены четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полнота и детализация – необходимо полностью охваты-

вать значимые вопросы стандарта и детализировать их;

- единство терминологии – все документы должны содержать одинаковую трактовку терминов.

Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться на основе действующих в Российской Федерации законодательных и нормативных актов, требований федеральных стандартов. При отсутствии правовых норм или требований федеральных стандартов в какой-либо специфической области аудиторские фирмы могут руководствоваться рекомендациями общероссийских (см. табл. 2.5) или международных стандартов.

Аудиторская фирма самостоятельно устанавливает перечень, объем, содержание, сроки, порядок разработки и использования на практике своих внутренних стандартов.

С учетом рекомендаций, изложенных в федеральных стандартах, общий пакет в аудиторской организации может содержать внутрифирменные стандарты по следующим вопросам:

- общие положения по аудиту (внутренняя структура и организация деятельности аудиторской фирмы, ответственность аудиторов, внутрифирменный контроль качества, этика поведения и взаимоотношений аудиторов);

- порядок проведения аудита (планирование, оценка существенности и риска, изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получение аудиторских доказательств, документирование);

- порядок формирования выводов и заключений (письменная информация (отчет) аудитора, составление аудиторского заключения, составление отчетов и заключений по специальному аудиту);
- специализированные стандарты (специфика аудита определенных экономических субъектов);
- сопутствующие услуги (порядок оказания сопутствующих услуг, заключение договора на оказание сопутствующих услуг, отчетность об оказании сопутствующих услуг);
- образование и подготовка кадров (профессиональный уровень работников аудиторской фирмы, порядок подготовки и повышения квалификации кадров).

Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации или иным уполномоченным органом, предусмотренным уставом.

Рекомендуемая структура внутрифирменного стандарта показана на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура внутрифирменного стандарта

2.7. Субъекты аудиторской деятельности.

Обязательное членство в саморегулируемых организациях

Субъекты аудиторской деятельности и их правовые формы установлены Федеральным законом № 307-ФЗ, согласно которому субъектами аудиторской деятельностью являются аудиторы и аудиторские организации (фирмы).

Аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Аудитор может быть работником аудиторской организации на основании трудового договора либо осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (индивидуального аудитора).

Аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр, который ведет саморегулируемая организация.

К членству аудиторов в саморегулируемой организации предъявляются следующие требования:

- 1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

- 2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- 3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

К членству аудиторских фирм в саморегулируемой организации предъявляются следующие требования:

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

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

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

- 4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переда-

ны по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

5) безупречная деловая репутация;

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

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

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

Для вступления в члены саморегулируемой организации в качестве аудитора физическое лицо подает заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;

3) справка об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный

реестр индивидуальных предпринимателей, – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации в качестве аудиторской фирмы коммерческая организация подает заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

- 1) учредительные документы;
- 2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;
- 3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;
- 4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором;
- 5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями;
- 6) письменные рекомендации, подтверждающие без-

упречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

2.8. Контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций. Внешний контроль качества

Федеральным законом № 307-ФЗ установлена обязательность внутреннего и внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Согласно ст. 10 Закона № 307-ФЗ каждая аудиторская организация, каждый индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы, требования к его организации устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

В отношении внешнего контроля качества Закон № 307-ФЗ устанавливает следующее. Каждая аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

- 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой органи-

зации.

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Саморегулируемые организации аудиторов осуществляют плановый внешний контроль качества работы своих членов не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) унитарных предприятий, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов (в отношении своих членов), а также Минфин РФ. При этом плановые проверки осуществляются:

- 1) саморегулируемой организацией аудиторов не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год;
- 2) Минфином РФ не чаще одного раза в два года.

И саморегулируемые организации, и Минфин РФ могут проводить внеплановые внешние проверки качества работы. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморе-

гулируемую организацию или Минфин РФ жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования Закона, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов.

В случае выявления нарушений и саморегулируемая организация (в отношении своих членов), и Минфин РФ могут применять к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам меры дисциплинарного воздействия.

2.9. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций

Согласно Закону № 307-ФЗ меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций могут принимать саморегулируемые организации (к своим членам) и Минфин РФ.

Саморегулируемая организация в отношении своего члена, допустившего нарушение требований Федерального закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости, кодекса профессиональной этики, может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- 1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- 2) вынести члену саморегулируемой организации предупреждение в письменной форме о недопустимости выявленных нарушений;
- 3) наложить штраф;
- 4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации на срок до устранения ими выявленных нарушений, но

не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудитором меры.

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации, в течение всего срока действия такого решения не вправе участвовать в осуществлении аудиторской деятельности; давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов; участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации, в течение всего срока действия такого решения не вправе заключать договоры оказания аудиторских услуг.

Минфин РФ в отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Федерального закона № 307-ФЗ, федеральных стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости, кодекса профессиональной этики, может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости выявленных нарушений;

3) направить саморегулируемой организации, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации;

4) направить саморегулируемой организации, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации.

2.10. Права и обязанности аудиторов и проверяемых экономических субъектов

Права и обязанности аудиторов и проверяемых экономических субъектов вытекают из Гражданского кодекса РФ (общегражданские права и обязанности), Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ и федеральных стандартов (профессиональные права и обязанности), договоров между аудитором и проверяемым субъектом (договорные права и обязанности).

Общегражданским правом аудиторской организации является право осуществлять аудиторскую деятельность: проводить аудиторские проверки и оказывать прочие услуги.

Общегражданской обязанностью аудитора (аудиторской организации) является обязанность исполнять свои обязательства надлежащим образом, в соответствии с требованиями ГК РФ, Федерального закона, договоров, федеральных и внутрифирменных стандартов аудита.

С целью обеспечения принципов независимости, объективности, конфиденциальности, обеспечения высокого качества аудиторских услуг Федеральный закон устанавливает ряд дополнительных (профессиональных) прав и обязанностей аудиторов. Согласно ст. 13 Закона аудиторские фирмы

имеют право:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

2) исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации либо выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих (способных оказать) существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица; 5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

1) предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, ин-

индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

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

3) обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены;

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

Теперь рассмотрим права и обязанности аудируемого лица (лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг). При проведении аудита аудируемое лицо (лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг) вправе:

1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;

2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из договора

оказания аудиторских услуг.

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

1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц;

2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудиру-

емого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;

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

Договорные обязанности аудиторов в каждом случае устанавливаются договором. Обычно в договоре указывается обязанность аудитора провести аудиторскую проверку (оказать сопутствующие или прочие услуги) и предоставить соответствующие документы экономическому субъекту не позднее определенного срока.

2.11. Обеспечение принципов независимости и конфиденциальности

Для обеспечения принципа независимости аудиторов и аудиторских фирм Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ установлен ряд ограничений в аудите. Ограничения установлены на виды деятельности аудиторов и аудиторских фирм и на проведение ими аудиторских проверок.

Ограничение на прочие виды деятельности (ст. 1 Закона) предусматривает, что аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы не имеют права заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской деятельности и оказания прочих услуг, предусмотренных Законом. Если аудиторская фирма (индивидуальный аудитор) осуществляет какую-либо иную предпринимательскую деятельность (например, торгует канцелярскими товарами), то к ней могут быть применены меры дисциплинарного воздействия, указанные выше (см. параграф 2.9).

Вместе с тем аудиторская фирма может получать не связанные с аудиторской деятельностью доходы: дивиденды (долю прибыли, проценты) от участия в уставных капиталах других организаций (иных финансовых вложений); доходы

от реализации прочих активов; арендную плату. Указанные доходы согласно п. 5 ПБУ 9/99 Минфина РФ «Доходы организации» являются прочими (если участие в уставных капиталах, сдача в аренду не являются предметом деятельности организации). Получение подобных доходов в этом случае не нарушает установленного ограничения на виды деятельности аудиторской организации.

Идея ограничения на прочие виды деятельности исходит из того, что аудитор, не получающий доход за счет иной предпринимательской деятельности, более независим от возможного влияния, давления со стороны участников рынка, чем получающий такие доходы.

Ограничение на проведение аудиторских проверок (ст. 8 Закона) устанавливает, что в некоторых случаях аудиторы и аудиторские фирмы не вправе проводить проверки определенных клиентов. В частности, не может проводиться проверка:

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

(бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

- 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- 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 организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

- аудиторскими организациями и индивидуальными ауди-

торами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, – в отношении этих лиц.

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

Очевидно, что если аудитор связан родственными или имущественными отношениями с проверяемым экономическим субъектом или если он проверяет плоды своего собственного труда, то от него трудно ожидать объективности и беспристрастности при проведении проверки.

Если аудитор или аудиторская фирма нарушают указанные выше ограничения на проведение аудиторских проверок, то к ним могут быть применены меры дисциплинарного воздействия вплоть до исключения из членов саморегулируемой организации.

Для обеспечения принципа конфиденциальности Федеральный закон № 307-ФЗ обязывает аудиторскую организацию (индивидуального аудитора) и ее работников хранить

аудиторскую тайну. Под аудиторской тайной Закон понимает любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее работниками, с которыми заключены трудовые договоры, при проведении аудита, оказании сопутствующих или прочих услуг, предусмотренных Законом, за исключением:

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

При этом передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Федеральным законом № 307-ФЗ и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались аудиторские услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

2.12. Экономические субъекты, подлежащие обязательной аудиторской проверке

Ранее, в параграфе 1.5, мы указывали, что аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта (его руководства или собственника), обязательная – в случаях, прямо установленных законодательными и нормативными актами Российской Федерации.

Рядом законодательных и нормативных актов Российской Федерации прямо установлена обязательность аудита для некоторых экономических субъектов.

Бухгалтерская отчетность экономических субъектов подлежит ежегодной аудиторской проверке, если любой из перечисленных Федеральным законом № 307-ФЗ показателей деятельности экономических субъектов соответствует установленному критерию. Перечень показателей и установленных критериев приведен в табл. 2.6.

Таблица 2.6. Перечень показателей и критериев, устанавливающих обязательность ежегодной аудиторской проверки

№ п/п	Показатель	Критерий, устанавливающий обязательность проверки	Примечания
1	Организационно- правовая форма	Открытые акционерные общества	Независимо от числа участников, размера уставного капитала
2	Вид деятельности	Кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, обще- ства взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды	—
		Государственные внебюджет- ные фонды	Источник образова- ния средств — обяза- тельные отчисления юридических и физических лиц
		Благотворительные и иные фонды (не инвестиционные)	Источник образова- ния средств — добро- вольные отчисления юридических и физических лиц
3	Финансовые по- казатели деятель- ности	Годовой объем выручки от реализации за предшествую- щий отчетному год более 50 млн руб. или сумма актив- ов баланса на конец года, предшествующего отчетному, более 20 млн руб.	Экономические субъ- екты (организации) всех форм собствен- ности и организационно- правовых форм, в том числе государ- ственные и муници- пальные унитарные предприятия (для муниципальных уни- тарных предприятий законом субъекта РФ финансовые по- казатели могут быть понижены)

Кроме того, некоторые законодательные акты, а также до-
кументы ряда государственных органов устанавливают обя-

зательность аудиторской проверки при совершении экономическим субъектом определенных юридических действий (получение лицензии, эмиссия ценных бумаг и пр.). Некоторые из этих действий, обуславливающих обязательность аудиторской проверки, приведены в табл. 2.7.

Таблица 2.7. Действия экономического субъекта, для которых установлена обязательная аудиторская проверка

№ п/п	Законодательный акт или документ государственного органа	Действие экономического субъекта	Обязательный документ, составляемый аудитором
1	Гражданский кодекс РФ (ст. 561)	Продажа предприятия	Заключение о составе, стоимости, обязательств продаваемого предприятия
2	Закон РФ «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности саморегулируемой организацией	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
3	Закон РФ «О лотереях» от 11.11.2003 г. № 138-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности организатором лотерей	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
4	Закон РФ «О жилищных накопительных кооперативах» от 30.12.2004 г. № 215-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности жилищным накопительным кооперативом	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
5	Закон РФ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих» от 20.08.2004 г. № 117-ФЗ	Бухгалтерская отчетность управляющих компаний, а также финансирование целевого использования накоплений для жилищного обеспечения	Аудиторское заключение
6	Закон РФ «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ	Бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг за три последних финансовых года	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
7	Закон РФ «Об участии в долевом строительстве...» от 31.12.2004 г. № 214-ФЗ	Бухгалтерская отчетность застройщика за последний отчетный год	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Обязательный аудит бухгалтерской отчетности организа-

ций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ.

2.13. Проведение конкурса на обязательный аудит организаций с долей государственной собственности и унитарных предприятий

Федеральным законом № 94-ФЗ установлено, что под конкурсом понимаются торги, победителем которых признается лицо, предложившее лучшие условия исполнения государственного или муниципального контракта и заявке на участие в конкурсе которого присвоен первый номер.

Заказчик – подлежащая обязательному аудиту организация, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, либо государственное (муниципальное) унитарное предприятие – публикует извещение о проведении открытого конкурса в официальном печатном издании и размещает его на официальном сайте не менее чем за 30 дней до дня вскрытия конвертов с заявками на участие в конкурсе и открытия доступа к поданным в форме электронных документов заявкам на участие в конкурсе.

В извещении о проведении открытого конкурса должны быть указаны следующие сведения:

- 1) форма торгов (открытый конкурс);
- 2) наименование, место нахождения, почтовый адрес и ад-

рес электронной почты, номер контактного телефона заказчика;

3) предмет государственного или муниципального контракта с указанием оказываемых услуг;

4) место оказания услуг;

5) начальная (максимальная) цена контракта;

6) срок, место и порядок предоставления конкурсной документации, официальный сайт, на котором размещена конкурсная документация, размер, порядок и сроки внесения платы, взимаемой заказчиком (уполномоченным им органом) за предоставление конкурсной документации, если такая плата установлена;

7) место, дата и время вскрытия конвертов с заявками на участие в конкурсе и открытия доступа к поданным в форме электронных документов заявкам на участие в конкурсе, место и дата рассмотрения таких заявок и подведения итогов конкурса.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.