



И. А. Дымова

АУДИТ

Учебное пособие



Кемерово 2021

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева»

И. А. Дымова

АУДИТ

Учебное пособие

Кемерово 2021

УДК 657.6(075.8)

Рецензенты:

Прудей О. О., главный бухгалтер ООО «МИКА»

Карпова О. С., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения ФГБОУ ВО «Кемеровский государственный университет»

Дымова, И. А. **Аудит** : учебное пособие / И. А. Дымова ; Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева. – Кемерово, 2021. – 130 с. – ISBN 978-5-00137-249-3. – Текст : непосредственный.

В учебном пособии рассмотрены основные теоретические и практические аспекты аудиторской деятельности и аудита. Раскрываются вопросы регулирования и организация аудиторской деятельности в России. Приведены критерии эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подготовлено по дисциплине «Аудит» и предназначено для студентов специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность».

Печатается по решению редакционно-издательского совета Кузбасского государственного технического университета имени Т. Ф. Горбачева.

УДК 657.6(075.8)

© Кузбасский государственный
технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 2021

© Дымова И. А., 2021

ISBN 978-5-00137-249-3

Предисловие

Учебное пособие предназначено для студентов специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» и разработано в соответствии с рабочей программой по дисциплине «Аудит».

В учебном пособии рассматриваются основные понятия и инструменты аудиторской деятельности. При этом содержание раскрываемых тем и вопросов отражает межпредметные связи.

Структура учебного пособия отличается четким, логичным и последовательным изложением, соответствующим требованиям к учебным изданиям.

Учебное пособие состоит из трех глав, каждая из которых посвящена определенному вопросу изучения аудиторской деятельности и аудита:

1. Понятие и регулирование аудиторской деятельности.
2. Организация и порядок проведения аудита.
3. Методические основы аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учитывая структуру изложения курса и исчерпывающее содержание учебного материала, учебное пособие может быть использовано при любой форме обучения.

Представленные в учебном пособии основные аспекты аудита в дальнейшем могут быть использованы студентами в профессиональной деятельности по обеспечению экономической безопасности организации.

Введение

Актуальность изучения теории и практики аудита обусловлена наличием проблем обеспечения экономической безопасности бизнеса, которые решаются с использованием информационного пространства экономического субъекта и специальных методов аудита.

Целью освоения учебной дисциплины «Аудит» студентами по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» является освоение знаний законодательного и нормативного регулирования аудиторской деятельности, получение умений применения теоретических знаний при планировании и проведении аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов различных форм собственности, формирование основных навыков выполнения аудиторских процедур.

Задачи дисциплины:

- получение представления о сущности аудита, концептуальных подходах к организации аудиторской деятельности в России, классификации аудиторских услуг;
- получение знаний и развитие навыков работы с нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность;
- получение представления о нормах профессиональной этики аудитора;
- получение знаний и развитие навыков работы с нормативными документами, регламентирующими правовые, учетные и налоговые аспекты деятельности организаций в отношении отдельных объектов аудита;
- получение знаний и развитие навыков проверки отдельных объектов аудита;
- получение знаний о содержании и методиках исчисления уровня существенности и аудиторских рисков;
- получение знаний и формирование практических навыков оценки системы внутреннего контроля организации;
- получение представления об аудиторских доказательствах и документировании результатов аудиторской проверки;
- формирование практических навыков планирования и организации аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- формирование практических навыков выделения отдельных объектов аудиторской проверки, их ранжирования и оценки уровня существенности;

- формирование практических навыков проведения выборочного исследования и получения аудиторских доказательств, а также применения аудиторских процедур проверки по существу в отношении отдельных объектов аудита;

- формирование практических навыков оформления результатов аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Пособие включает в себя пятнадцать тем, в которых раскрываются важнейшие особенности аудиторской деятельности, основные этапы аудита, наиболее значимые объекты аудиторской проверки, в том числе аудит экономической безопасности. Темы учебного пособия сопровождаются вопросами для самопроверки.

В первой главе помимо понятия и регулирования аудиторской деятельности отдельное внимание уделено исторической обусловленности аудиторской деятельности и развитию таких современных направлений аудиторской деятельности, как форензик и комплаенс-аудит.

Во второй главе раскрываются особенности организации и порядок проведения аудита. При этом рассматриваются последовательность выполняемых аудиторскими действиями и варианты оформления полученных результатов аудита.

Третья глава включает в себя методические и практические аспекты аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Каждая тема этой главы заканчивается перечнем типичных ошибок, выявляемых в ходе аудита данного объекта.

Пособие может быть рекомендовано для самостоятельной работы студентов при подготовке к практическим занятиям и прохождении аттестации по указанной дисциплине.

Глава 1. Понятие и регулирование аудиторской деятельности

1.1. Историческая обусловленность аудиторской деятельности, анализ понятий и классификационных групп

Аудиторская деятельность, включающая в себя аудит и сопутствующие аудиту услуги, является единственным независимым видом финансового контроля. Следует отметить, что до введения в действие с 01 января 2009 года Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (307-ФЗ от 30.12.2008) в России понятия аудиторской деятельности и аудита не разделялись. На сегодняшний день аудит является составной частью аудиторской деятельности.

В современном мире понятия «контроль» и «аудит» не являются тождественными. Однако так было не всегда.

Исторические факты свидетельствуют о том, что учетные процедуры возникли на заре развития человечества. Некоторые ученые-бухгалтеры считают, что человечество прежде чем научилось писать, читать уже овладело примитивными учетными процедурами. Это очень быстро привело к необходимости применения и контрольных процедур. Так, вождь племени, как лидер первобытного общества, вынужден был сохранять в своей памяти достаточно большое количество информации о жизни племени, в том числе и хозяйственной. В определенный момент он назначал себе помощника, которому передавал некоторые учетные функции, не забывая при этом периодически проверять его. Здесь вождь племени выступает как первый представитель профессии внутреннего контролера (аудитора).

Возможно еще в Древнем Египте (около 2600 г. до н.э.) некоторые чиновники не только выполняли присущие им обязанности, но и занимались вопросами учета и контроля. Таким образом, их деятельность была прообразом современных ревизоров, контролеров и аудиторов.

Согласно древним китайским записям в 700 г. до н.э. в Китае существовал пост Генерального Аудитора, основной обязанностью которого являлся контроль за деятельностью государственных чиновников, имеющих право распоряжаться государственными деньгами и имуществом. Государственная система

учета и контроля династии Чжоу (1122–256 гг. до н.э.) в Китае состояла из тщательно подготовленного бюджета и аудита всех правительственных департаментов.

В V веке до н.э. в Афинах все доходы и расходы государства контролировало народное Собрание, а должностные лица, выполнявшие данную работу, назывались правительственными аудиторами. В свою очередь проверка государственного бюджета аудиторами осуществлялась под наблюдением казначея. Римляне разделяли обязанности между одними лицами, ответственными за налоги и расходы, и другими, отвечающими за выручку и платежи. Римляне, подобно грекам, разработали сложную систему проверок и взаимопроверок. Примерно в III веке до н.э. появляются так называемые квесторы, совмещающие обязанности судебных и финансовых делопроизводителей Римской империи с функциями ревизоров государственных бухгалтеров. По итогам проверки квесторы составляли отчеты, а затем направляли их в Рим, где они заслушивались сенаторами.

Такая практика, по мнению большинства исследователей, породила термин «аудит», происходящего от латинского «audio» – слышать, слушать, слушание. Но некоторые ученые утверждают, что термин «аудит» появился при других обстоятельствах. В те далекие времена обучение мальчиков происходило обычно в монастыре, где использовалась практика проверки пройденного материала с участием двух учеников. При этом один ученик отвечал, а другой его слушал, а затем оценивал ответ своего товарища, если надо – поправлял. Или учитель поручал старшему и опытному ученику проверять младших обучающихся. Как в первом, так и во втором случае тех, кто слушал, контролировал ответ, называли аудиторами.

По версии Я. В. Соколова термин «аудит» возник в результате того, что большинство должностных лиц в древности были неграмотны. Проверке подвергались не столько документы, сколько устные показания проверяемых, и аудиторские заключения начинались словами: «выслушано нижеподписавшимися аудиторами».

Независимо от того, где и когда возник термин «аудит», впоследствии это слово стало названием профессии, связанной с проведением контроля бухгалтерских записей. В настоящее вре-

мя термин «аудит» вышел за рамки обозначения принадлежности к одной профессии и означает любого рода контрольную деятельность (аудит менеджмента качества; технологический, экологический аудит).

В IX веке в Англии наряду с бухгалтером, организующим и ведущим счета, возникает новое лицо – аудитор, который выполняет самостоятельные независимые функции контролера, проверяющего счета. Архив Казначейства Англии и Шотландии от 1130 г. свидетельствует о том, что в англоязычных странах в это время впервые появляется письменное упоминание об аудите. Лондонское Сити подвергалось аудиту, по крайней мере, уже в 1200-е годы. В 1299 году в Лондоне был проведен аудит одной из корпораций, а своим Указом от 24 марта 1324 года король Англии Эдуард II (годы правления – 1307–1327) назначил трех государственных аудиторов. Имя одного из них дошло до наших дней – Джон де Пайкеслей.

Купцы Флоренции и Венеции применяли труд аудиторов для проверки платежеспособности капитанов торговых судов, которые везли различного рода ценности. В первой Книге по бухгалтерскому учету – «Трактате о счетах и записях», написанной Лукой Пачоли в Венеции в 1494 году, сказано, что «работник запишет все это своей рукой от имени бюро на первом листе твоих книг, тем самым удостоверит их, в подтверждение чего приложит печать бюро, теперь, если бы случилась надобность предъявлять книги суду, они считаются официально зарегистрированными» [28]. Таким образом, современники Луки Пачоли использовали свои учетные записи в качестве доказательной базы в суде, что повлекло за собой необходимость проверки достоверности представляемых сведений.

Адресная книга Эдинбурга – столицы Шотландии, составленная в 1773 году, содержит имена семи аудиторов, а через 81 год в целях объединения бухгалтеров-аудиторов здесь было создано «Общество бухгалтеров».

Аудит в современной его трактовке возник в Англии, чему способствовал выход серии законов об акционерных обществах. Требования данных законов вызвали необходимость с периодичностью не реже одного раза в год представлять отчет о достоверности бухгалтерских записей акционерам компаний. Эти меры

должны были обеспечивать безопасность инвестиций, производимых акционерами. Для этих целей потребовалось приглашать специально обученных людей, что, в свою очередь, способствовало развитию профессии аудитора. Путем приобретения практического опыта вырабатывались навыки выполнения аудиторских процедур, формировалась теоретическая база аудиторской деятельности.

Следовательно, возникновение аудита как независимой экспертизы бухгалтерской (финансовой) отчетности связано с разделением интересов собственников и исполнительной дирекции акционерных обществ.

В результате появляются профессиональные сообщества аудиторов. Так, например, в 1853 году в Шотландии был официально учрежден Эдинбургский институт аудиторов, в 1880 году – Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, в 1887 году – Ассоциация аудиторов Америки, в 1932 году – Институт аудиторов Германии, в 1969 году – Национальная компания независимых ревизоров Франции.

Обязательный аудит был введен в Великобритании – в 1862 году, во Франции – в 1867 году, в США – в 1937 году, в России – в 1995 году.

В настоящее время существуют общепризнанные стандарты аудита, устанавливаемые Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). Данные стандарты включают в себя общепринятые стандарты аудита (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS), их всего 10, и специальные стандарты аудита (Special Auditing Standards – SAS), количество которых постоянно увеличивается и на сегодняшний день их не менее 72.

В начале 70-х годов XX века началась разработка международных аудиторских стандартов. Международные стандарты аудита (International Standards on Auditing – ISAs) разрабатываются комитетом Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC).

В России звание аудитора появилось при Петре I. В действительности становление аудиторской службы произошло примерно к концу 1700-х годов в российской армии. Служба аудиторов складывалась как трехзвенная: полковой аудитор –

обер-аудитор бригады или корпуса – генерал-аудитор армии. Согласно указу о штатных кавалерийских и пехотных полках (указ № 2319) от 19 февраля (по старому стилю) 1711 года в сухопутных войсках полагалось иметь трех генерал-аудиторов, трех генерал-аудиторов-лейтенантов (заместителей генерал-аудитора), 12 обер-аудиторов и 87 полковых аудиторов. Права, обязанности и процессуальное положение генерал- и генерал-аудитора-лейтенанта были прописаны в 24 и 25 главах Воинского устава от 30 марта (по старому стилю) 1716 года.

В 1833 году при Петербургском батальоне военных кантонистов была учреждена школа, которую затем переименовали в Аудиторское училище. Здесь готовили аудиторов для военно-сухопутных и морского ведомств. В Аудиторское училище принимались молодые люди в возрасте от 13 до 17 лет, которые затем выпускались или аудиторами с чином коллежского регистратора, или же аудиторскими помощниками унтер-офицерского звания, которые через год производились в классный чин. Таким образом, в России начала XVIII – конца XIX века аудиторами назывались военные юристы. Должность аудитора совмещала в себе как функции делопроизводителя, судебного секретаря, так и прокурора. Обязанности аудитора заключались в следующем: он должен был представлять суду материалы по делу, допрашивать подсудимого и свидетелей, собирать необходимые для ведения судебного следствия справки и доказательства, составлять протоколы судебных заседаний и определения, предлагать их на утверждение суда, вести судебную переписку. После проведения в России военно-судебной реформы 1867 году должность аудитора была упразднена.

Учеными выделяются три исторические попытки создания аудита в России как независимого финансового контроля:

1888–1889 гг. Институт присяжных бухгалтеров;

1907–1914 гг. Институт бухгалтеров;

1928–1930 гг. – Институт государственных бухгалтеров-экспертов.

В СССР отсутствовала такая должность как аудитор. При Министерстве финансов СССР действовали специальные контрольно-ревизионные управления, которые проводили ревизии министерств, ведомств, учреждений и организаций.

В нашей стране аудиторская деятельность в современном ее виде появилась во времена перестройки и гласности. Это связано с появлением совместных предприятий, созданных с участием иностранного капитала. Зарубежные партнеры стали требовать подтверждения достоверности представляемой им бухгалтерской (финансовой) отчетности независимыми аудиторами. Первой аудиторской организацией в России стало акционерное общество «Инаудит», основанное осенью 1987 года, а в 1989 году появились «Ленаудит» и «Банк аудит». Они занимались аудиторскими проверками и оказанием консультационных услуг по различным проблемам учета, права и налогообложения.

В России в 1992 году начали свою деятельность Российская коллегия аудиторов и Московская аудиторская палата; в 1995 году создана Аудиторская палата России (Аудиторская Палата России стала первой саморегулируемой организацией, сведения о которой внесены в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов); в апреле 1997 году открыт Институт профессиональных бухгалтеров в России, в 2005 году переименованный в Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России; в июне 2000 года – Институт Профессиональных Аудиторов; Аудиторская Ассоциация «Содружество» созданная по инициативе Международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (АБиАС). АБиАС была образована в 1989 году. В 2009 году Аудиторская Ассоциация «Содружество» получила статус саморегулируемой организации аудиторов и в настоящее время является единственной саморегулируемой организацией аудиторов в России. Этапы развития аудиторской деятельности в соответствии с российским законодательством представлены в приложении 1.

Рассматривая историю нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, следует разделить понятия аудита и аудиторской деятельности.

В настоящее время Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет аудит как составляющую аудиторской деятельности, в котором установлено, что «под аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами) понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными

ми аудиторами, а аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [3].

Таким образом, на законодательном уровне наблюдается только выделение цели аудита – выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта. Сопутствующие аудиту услуги включают в себя выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, компиляцию финансовой информации и обзорную проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом в п. 7 ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности» имеется достаточно широкий перечень прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг, а именно:

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

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

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

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

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

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочная деятельность;

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

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и

распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью [3].

В настоящее время существует достаточно большое количество разнообразных классификаций аудита. Но, мы думаем, что такое большое разнообразие только затрудняет понимание и в действительности выделяются только следующие группы аудита: первоначальный и согласованный; обязательный и инициативный; внутренний и внешний.

Это оригинальные виды аудита, обладающие своими индивидуальными признаками. Так, первоначальный аудит – это вид аудита, с которым и клиент (аудируемое лицо), и заказчик (аудитор) сталкиваются впервые, а при последующих проверках аудит становится согласованным.

Обязательный аудит проводится ежегодно в соответствии с требованиями законодательства. В случаях когда экономический субъект по параметрам, установленным Законом «Об аудиторской деятельности», не обязан включать в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторское заключение, но проводит аудит по решению собственников или руководства, то это инициативный аудит.

Понятия внешнего и внутреннего аудита трактуются с позиции субъекта аудита. Если аудит осуществляется внешними независимыми экспертами, то это, соответственно, внешний аудит, если сотрудниками самого экономического субъекта, то внутренний. На наш взгляд, в определении внешнего и внутреннего аудита надо исходить не с позиции статуса проверяющего, а с точки зрения устанавливаемой цели. Внешний аудит преследует цель установления достоверности отчетных показателей, а внутренний аудит направлен на выявление ошибок, злоупотреблений и мошеннических действий.

Многие авторы разбивают аудит на финансовый, управленческий, экологический, технологический, правовой, аудит на соответствие, аудит, основанный на риске, и т. п., но любой вид аудита из указанного перечня является одновременно внешним или внутренним, первоначальным или согласованным, обязательным или инициативным.

Можно сказать, что основными объединяющими признаками аудита являются цели, необходимость и повторяемость [18].

1.2. Организация аудиторской деятельности в Российской Федерации

Аудиторы и аудиторские организации

Аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом саморегулируемой организации аудиторов.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение:

- сдало квалификационный экзамен (к квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе);

- имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя – аудитора или как сотрудник аудиторской организации.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов:

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

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

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

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

- безупречная деловая репутация, подтверждается письменными рекомендациями 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;

- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

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

- уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов [3].

Права и обязанности аудиторов

При проведении аудита аудиторы вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита, а также количественный и персональный состав аудиторской группы;

- исследовать в полном объеме документацию и проверять фактическое наличие активов;

- получать у должностных лиц аудируемого лица устные и письменные разъяснения;

- отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении;

- страховать ответственность за нарушение договора;

- осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При осуществлении аудита аудиторы обязаны:

- передавать в срок, установленный договором, аудиторское заключение;

- предоставлять по требованию аудируемого лица обоснование замечаний и выводов, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;
- обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе аудита;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг [3].

Права и обязанности аудируемых лиц

Аудируемое лицо, заключившее договор на оказание аудиторских услуг, при проведении аудита вправе:

- требовать и получать от аудиторов обоснование замечаний и выводов, а также информацию о членстве аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов;
- получать от аудиторов аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита аудируемое лицо обязано:

- содействовать аудиторам в их работе, создавать для этого соответствующие условия;
- предоставлять необходимую информацию и документацию;
- давать по запросу аудиторов исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимую информацию у третьих лиц;
- не предпринимать как бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемой аудиторами;
- своевременно оплачивать услуги аудиторов, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица;
- выполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг [3].

Внутренние стандарты аудиторской организации

Внутренние стандарты аудиторской организации регламентируют деятельность аудиторов в рамках конкретной аудитор-

ской организации и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между администрацией и контролирующими органами, между аудиторской организацией и аудируемым лицом, а также между самими аудиторами.

Все внутренние стандарты должны в совокупности представлять описание комплексного подхода к организации аудиторской деятельности. Внутренние стандарты должны соответствовать следующим требованиям:

- целесообразности – иметь практическую значимость;
- преемственности и непротиворечивости – каждый последующий стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
- единство терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах.

Внутренние стандарты могут иметь следующую структуру:

- регламентирующие параметры – ссылка на международные стандарты аудита, использованные при разработке данного стандарта;
- общие положения – необходимость внутреннего стандарта, определение его основных терминов и понятий, сферы применения, описания объекта стандартизации;
- цель и задачи стандарта;
- определение основных принципов и методик – описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов решения проблем;
- оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить или предъявить согласно требованиям внутренних стандартов аудиторской организации.

Внутренние стандарты по своему назначению могут быть объединены в следующие группы:

- стандарты, содержащие общие положения по аудиту: «Концепция и подход к разработке внутренних стандартов», «Этика поведения аудитора», «Внутренняя структура и организация деятельности», «Порядок осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторов», «Требования, предъявляемые к образованию и профессиональному уровню аудиторов»;

- стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита: «Порядок изучения и оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица», «Аудиторские доказательства».

- специализированные стандарты: «Особенности аудита кредитных учреждений», «Особенности аудита страховых компаний»;

- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов: «Письменная информация аудитора по результатам проведения аудита», «Порядок составления аудиторских заключений» [29].

Этические принципы аудита

Этические принципы аудита регулируются следующими нормативными документами:

- Кодекс профессиональной этики аудита одобрен Советом по аудиторской деятельности (протокол № 47 от 21.05.2019, действует с 15.06.2019);

- Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций одобрены Советом по аудиторской деятельности (протокол № 51 от 19.12.2019, действует с 01.01.2020).

Этические принципы аудита включают в себя:

- честность;

- объективность;

- профессиональная компетентность и должная тщательность;

- профессиональное поведение;

- конфиденциальность (аудиторская тайна);

- независимость.

Аудиторы должны соблюдать каждый из основных принципов этики.

Честность

Честность как нравственная категория должна быть свойственна любой профессии. Честность аудиторов выражается в правдивости и принципиальности при принятии решений в ходе выполнения аудиторского задания и оформлении результатов аудиторской работы.

Объективность

Объективность аудиторов, например, предполагает отсутствие необоснованных обещаний в рамках снижения налогового бремени или повышения эффективности системы внутреннего контроля.

Профессиональная компетентность и должная тщательность

Профессиональная компетентность и должная тщательность одна из важнейших этических норм аудиторов, которые не могут заключать договор с аудируемым лицом, если не владеют достаточным набором профессиональных знаний и навыков. В случае коммерческого предложения высокой сложности выполнения аудиторы могут взять отсрочку на какой-либо период, чтобы повысить свой профессиональный уровень. При этом все аудиторские процедуры должны проводиться максимально внимательно и добросовестно.

Профессиональное поведение

Профессиональное поведение подразумевает соблюдение нравственных требований в отношении коллег и аудируемых лиц. Например, если аудиторская организация отказывается от сотрудничества с потенциальным клиентом и рекомендует ему обратиться в определенную аудиторскую компанию, то она не должна рассматривать эту ситуацию как оказание посреднических услуг и требовать от своих коллег-аудиторов уплату комиссионного вознаграждения.

Конфиденциальность (аудиторская тайна)

Аудиторы должны обеспечивать конфиденциальность любых сведений и документов, полученных и (или) составленных самими аудиторами, за исключением:

- сведений, разглашенных самим аудируемым лицом;
- сведений о заключении договора оказания аудиторских услуг;

- сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Независимость аудиторов и аудиторских организаций

Под независимостью аудиторской организации, аудитора понимается отсутствие отношений связанности (аффилированности), основанной на имущественной, родственной или иной зависимости аудиторской организации, аудитора от аудируемого лица, его учредителей (участников, акционеров), руководителей и иных должностных лиц, других лиц в случаях, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», другими федеральными законами, правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Аудит не может осуществляться:

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

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов учредителей (участников) аудируемого лица, его

руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

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

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

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

- аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, являющихся кредитными организациями, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства, либо которыми им выдана банковская гарантия, либо с которыми такие договоры заключены руководителями этих аудитор-

ских организаций, либо с которыми такие договоры заключены на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов руководителей этих аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам;

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

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

Аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Особое значение здесь имеет соблюдение аудиторами такой этической нормы, как независимость.

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторов может повлиять на их мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Практика аудита показывает, что нередко случаи, когда руководство аудируемого лица пытается «заинтересовать» аудиторов в поверхностном проведении аудиторской проверки, позволяющей скрывать факты нарушения бухгалтерского и налогового законодательства или выполнения договорных обяза-

тельств, наличия возможности осуществления экономического преступления. Возможны случаи выдачи аудиторами положительного аудиторского заключения без проведения аудита.

1.3. Система внутреннего контроля аудируемого лица: элементы, мониторинг и оценка

Система внутреннего контроля – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для ведения эффективной финансово-хозяйственной деятельности.

Внутренний контроль – это процесс, организуемый для обеспечения экономической безопасности организации, эффективности и результативности бизнес-процессов, формирования полной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Субъекты внутреннего контроля первого уровня – участники, собственники, акционеры, осуществляющие контроль самостоятельно или с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов.

В обязанности субъектов внутреннего контроля второго уровня непосредственно не входит проверка бухгалтерских записей, но в силу производственной необходимости они выполняют контрольные функции (например, провизоры в аптеке обязаны контролировать срок годности реализуемых лекарств).

Субъекты внутреннего контроля третьего уровня выполняют контрольные функции для реализации непосредственно закрепленных за ними должностных обязанностей (это специалисты различных отделов и подразделений экономического субъекта).

В обязанности внутреннего контроля четвертого уровня входит только осуществление контроля (внутренние аудиторы, ревизоры, контролеры).

Система внутреннего контроля включает в себя следующие элементы:

- контрольная среда;

Контрольная среда – это практические действия руководства организации, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля. Важнейшим фактором создания благоприятной контрольной среды является стиль работы руко-

водства организации, которое должно создавать атмосферу всеобъемлющего контроля.

Атмосфера всеобъемлющего контроля – это условия и правила труда, определяемые руководством для своего персонала.

Необходимо создавать специальные условия, при которых те или иные отклонения ставят какого-либо работника в невыгодное положение и побуждают к урегулированию проблемных ситуаций. Следует не допускать концентрацию прав первичного контроля в руках одного лица, что может привести к злоупотреблению; при этом каждая контрольная функция должна быть закреплена только за одним ответственным лицом.

Каждое должностное лицо, исполняющее контрольные функции, должно регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что эти функции исполняются.

Руководство организации несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала специфике деятельности организации, функционировала регулярно и эффективно.

- информационная система, связанная с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности (информация и коммуникация);

Функционирование информационной системы обеспечивается техническими средствами; программным обеспечением; базой данных; персоналом; процедурами.

В данном разделе системы внутреннего контроля важен анализ информационных потоков, который помогает понять механизм работы организации. Цель анализа информационных потоков – выявление мест дублирования избытка или недостатка информации, причин её сбоя и несвоевременного получения.

Информационная система, связанная с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, считается эффективной, если в ходе фиксации фактов хозяйственной жизни выполняются следующие требования:

- факты хозяйственной жизни в учете правильно отражают временной период их осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни, то есть доходы и

расходы организации отражаются в том периоде, когда имели место независимо от движения денежных средств);

- факты хозяйственной жизни в учете зафиксированы в правильных суммах;

- факты хозяйственной жизни правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учёта;

- зафиксированы детали фактов хозяйственной жизни, имеющие существенное значение для учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности;

- ограничена возможность злоупотреблений.

В российской практике используется предметная структура организации работы бухгалтерского аппарата, при которой отдельные группы бухгалтеров выполняют комплекс работ по определённым участкам учёта (материальная группа, группа учёта продаж, группа учёта расчётов (по оплате труда; с контрагентами; государственными органами; внебюджетными государственными органами)).

Периодическое перераспределение обязанностей бухгалтеров позволяет:

- снизить риск длительных злоупотреблений;

- уменьшить вероятность необнаружения ошибок благодаря взаимному контролю фактического состояния учёта на принимаемом и передаваемом участке;

- снизить вероятность ошибок и повысить производительность бухгалтерского труда в результате снижения утомляемости от монотонности работы на одном и том же участке учёта;

- более гибко использовать бухгалтерский персонал.

Во избежание злоупотреблений и для повышения эффективности внутреннего контроля целесообразно периодически перераспределять обязанности работников, имеющих необходимую квалификацию и допуск к определённому виду работ.

- **контрольные действия;**

Контрольные действия должны обеспечивать:

- соответствия зафиксированных в бухгалтерском учёте и фактически имеющихся в наличии активов (инвентаризация проводится с установленной периодичностью, в случае расхождений предпринимаются надлежащие действия);

- выполнение фактов хозяйственной жизни с одобрения руководства как в целом, так и в конкретном случае (например, решение по заказам, превышающим установленный уровень, должны приниматься на совете директоров);

- ограничение возможности доступа к активам.

Для этого необходимы следующие меры контроля:

- за несанкционированным проникновением в помещения (охрана, пропускной режим, сигнализация, технические средства наблюдения);

- за несанкционированным отпуском активов на сторону (разрешительная подпись соответствующего руководства на первичных документах);

- за несанкционированным доступом к компьютерной и некомпьютерной базе данных (система паролей, инициирование изменений в файлах, мероприятия по блокированию несанкционированного получения информации с помощью технических средств, защита от наблюдения и фотографирования, прослушивания и перехвата; контроль за допуском сотрудников к ознакомлению и работе с документами конфиденциального характера с целью исключения возможностей получения сведений, не относящихся к выполняемой ими работе, и разглашения коммерческой тайны предприятия).

- оценка рисков;

Процесс оценки рисков аудируемым лицом – это процесс выявления и устранения рисков финансово-хозяйственной деятельности и их возможных последствий.

Следует обратить внимание на тот факт, что аудиторы в данном контексте проводят анализ способности аудируемого лица самостоятельно оценивать свои риски.

При выявлении возможных рисков следует рассматривать степень их важности, вероятность возникновения и способы предупреждения или локализации. При этом могут разрабатываться планы, программы, проводиться соответствующие действия или, наоборот, может быть принято решение об игнорировании рисков из-за дороговизны возможных средств контроля. То есть, с одной стороны, объем проводимых мероприятий должен быть достаточным для принятия верных, соответствующих действительности, управленческих решений, а с другой стороны, исходя

из требований рациональности все проводимые контрольные процедуры должны соответствовать размерам и специфике финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

- мониторинг системы внутреннего контроля.

Мониторинг системы внутреннего контроля – это процесс отслеживания и оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля во времени. Мониторинг включает постоянную оценку применяемых средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий вследствие изменений условий деятельности.

Руководство аудируемого лица самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность контрольных процедур с учетом главного принципа организации системы внутреннего контроля – целесообразности и экономичности.

Русский аналог понятия мониторинг – это наблюдать, вникая в развитие какого-либо объекта, следить за соответствием его уровня определенным требованиям и способностью выполнять поставленные задачи. Но эффективность от выполнения процедур наблюдения и отслеживания наступает только в том случае, если они проводятся на постоянной основе.

Система внутреннего контроля формируется в зависимости от организационно-правовой формы экономического субъекта, структуры управления, отраслевых особенностей его деятельности, профессионального уровня работников. Таким образом, мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля должен учитывать эти особенности и проводиться на постоянной основе.

В современном мире организация должна уметь быстро реагировать на постоянные изменения внешней и внутренней среды. Следовательно, если система внутреннего контроля функционирует отлажено, соответствует объему и особенностям бизнеса, то она быстро и гибко реагирует на возникновение новых угроз и вызовов. Это возможно тогда, когда соответствующий персонал обладает способностью анализировать прошлые достижения и ошибки и находить новые пути развития и современные методы реагирования на происходящие изменения.

При этом система внутреннего контроля на какой-то период может снизить уровень своего развития. Требуются дополни-

тельные информационные, финансовые, материальные и трудовые затраты, чтобы преодолеть сбои в работе защитного механизма бизнеса, вызванные изменениями внешней и внутренней среды. Определенные усилия должны быть направлены на восстановление коммуникативных связей внутри контрольной среды. Одна из наиболее болезненных тем – это сокращение или замена персонала, занимающего вопросы внутреннего контроля, который не может соответствовать новым требованиям современности.

Непрерывный процесс наблюдения и регистрации уровня эффективности и надёжности системы внутреннего контроля может выявлять несоответствие параметров предпринимательской деятельности применяемым процедурам контроля. При этом имеющаяся контрольная среда, определяемая разграничением ответственности исполнительной дирекции, должностных лиц, связанных взаимными обязательствами, участием в хозяйственной жизни организации, корпоративной этикой, традициями, должна создать те принципы, которые потом становятся нормами для всего персонала организации.

Комплексная оценка уровня системы внутреннего контроля учитывает анализ всех элементов, входящих в данную систему и определяет качественные характеристики внутренних нормативных документов, условий хозяйствования, способность системы быстро реагировать на возникающие угрозы, устанавливает эффективность принимаемых управленческих решений и оправданность участия в тех или иных проектах.

Мониторинг и оценка – это всегда лаборатория контрольных процедур, исследование различных способов защиты бизнеса. Эти процессы, основанные на использовании правдивой и реальной учетно-аналитической информации, по сути, организуют систему внутреннего контроля. Там, где мониторинг системы внутреннего контроля не проводится и не осуществляется оценка применяемых процедур контроля, там нет, как таковой, системы внутреннего контроля. При этом там, где все формализовано и все как будто бы контролируется, на самом деле все может быть подвержено угрозам и злоупотреблениям.

Практическое решение защиты бизнеса с помощью системы внутреннего контроля находится в рамках проведения системно-

го анализа внутреннего контроля, который предполагает выделение тех элементов и отношений между ними, которые в своем взаимодействии и образуют систему внутреннего контроля. Последовательность анализа элементов системы внутреннего контроля состоит из следующих трёх этапов: информационно-подготовительного; аналитико-творческого; контрольно-результатного.

На первом информационно-подготовительном этапе анализа выделяются элементы системы внутреннего контроля в соответствии с теми социально-экономическими целями, для достижения которых она создается.

На втором аналитико-творческом этапе анализа рассматриваются отношения между элементами системы внутреннего контроля.

Первым и основополагающим элементом системы внутреннего контроля является контрольная среда. Она выделяет существенные характеристики злоупотреблений, незаконных действий и способы оперирования информацией.

Особое внимание необходимо уделять полноте, достоверности и реальности учетно-аналитической информации, что, прежде всего, зависит от качества применяемой учетной политики и организации работы бухгалтерской службы.

Контрольные действия, прежде чем стать элементом системы внутреннего контроля, должны быть определены собственниками и руководством организации. В рамках контрольной среды происходит распределение ответственности и обязанностей субъектов внутреннего контроля, что позволяет сформулировать, оформить и закрепить за конкретными должностными лицами соответствующие контрольные действия.

На третьем контрольно-результатном этапе анализа определяется влияние продуктов функционирования системы внутреннего контроля на состояние финансово-хозяйственной деятельности организации.

В результате мониторинга и оценки системы внутреннего контроля вырабатывается механизм, который определяет порядок достижения организацией целей своей деятельности, обеспечивая предотвращение или выявление отклонений от установленных

правил и процедур, а также защиту всех ресурсов (материальных, финансовых, информационных, трудовых).

При этом в ходе оценки устанавливается способность системы внутреннего контроля своевременно выявлять ошибки и злоупотребления в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью их устранения и предупреждения в будущем. Периодичность и порядок проведения оценки системы внутреннего контроля определяются с учетом характера и масштабов финансово-хозяйственной деятельности организации, но не реже одного раза в год. Следовательно, аудиторы при проведении первоначального аудита должны ознакомиться с результатами оценки системы внутреннего контроля за предшествующий период. В случае осуществления регулярной оценки системы внутреннего контроля самим аудируемым лицом аудиторы со своей стороны также проводят данную процедуру и сопоставляют полученные результаты с данными аудируемого лица.

Для проведения мониторинга системы внутреннего контроля широко применяется метод тестирования. Содержание тестов зависит от организационно-правовой формы экономического субъекта, вида и специфики его финансово-хозяйственной деятельности. В приложении 1 предлагается пример теста и таблица для оценки уровня системы внутреннего контроля организации.

Для правильного вывода обычно требуется знакомство с большим объемом информации, а достоверность результата при этом значительно возрастает. Следует отметить, что основная цель оценки аудитором системы внутреннего контроля аудируемого лица – определить сроки проведения и объем аудиторских процедур. При этом аудиторы отмечают данный факт в аудиторском заключении. Оценка эффективности системы внутреннего контроля в интересах аудируемого лица аудиторами проводится по согласованию сторон и является аудиторской услугой, отличной от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данная аудиторская услуга должна оформляться отдельным договором и не входит в оплату договора, заключаемого на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторы должны сообщить о цели оценки системы внутреннего контроля на предварительном этапе аудита, то есть до заключения договора, чтобы у руководства аудируемого лица не возникало заблуждений о цели

проводимой оценки системы внутреннего контроля и создавалось понимание задач, стоящих перед аудиторскими.

1.4. Современные направления аудиторской деятельности

К современным направлениям аудиторской деятельности относятся форензик и комплаенс-аудит.

Форензик (от англ. forensic – судебный) – новое направление экспертно-аналитической работы, используется для расследования финансовых преступлений. Под термином «форензик» в широком смысле понимается деятельность по выявлению и регулированию спорных ситуаций по финансовым, правовым и иным вопросам, а также расследование действий сотрудников и организаций, противоречащих требованиям законодательства.

Форензик – это совокупность аудиторских услуг, которые оказываются в связи с решением собственников бизнеса или по требованию первых руководителей экономических субъектов. Ключевым направлением форензик является проведение финансового расследования, в результате которого происходит сбор данных об обстоятельствах совершенного экономического преступления. По итогам проведенного расследования аудиторы обязаны представить рекомендации по организации и функционированию эффективной системы внутреннего контроля и предложить ряд превентивных мероприятий, способствующих предотвращению совершения нарушений финансового характера.

Другим направлением форензик, является IT-форензик, представляющий собой проверку данных, сформированных в электронном виде (цифровых улик).

Аудиторские организации из числа большой четверки (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers) в рамках форензик предлагают следующие услуги:

- финансовое расследование (установление факта и причин мошенничества; расследование мошенничества);
- поиск активов (отслеживание состояния должников; определение возможного сокрытия или присвоения активов);

- проверка репутации и аффилированности – корпоративная разведка (проверка благонадежности и аффилированности; анализ данных о репутации контрагентов);

- выявление преднамеренного банкротства (оценка достоверности информации, представленной заемщиком; анализ фактического использования полученных займов; исследование схемы вывода средств из организации);

- IT-форензик (сбор цифровых доказательств; проверка и анализ баз данных на наличие признаков мошенничества; обзор электронной переписки; извлечение и обработка информации на электронных носителях);

- управление рисками мошенничества (оценка и совершенствование существующей у аудируемого лица системы внутреннего контроля; анализ наличия потенциальных внешних и внутренних угроз; разработка мероприятий по управлению рисками).

Следовательно, аудиторы, занимающиеся форензик, привлекаются аудируемыми лицами:

- при необходимости определить финансовые потери в случае нарушения договорных условий;

- при наличии сигналов о противоправной деятельности работников экономического субъекта;

- в случае необходимости рассчитать размер ущерба от совершенного экономического преступления;

- в целях установления мошеннических действий со стороны контрагентов;

- для сбора доказательств, подтверждающих противоправные действия;

- для предотвращения финансовых преступлений.

Форензик может проводиться в такой последовательности:

- выдвижение гипотезы о совершении противоправных действий;

- разработка плана финансового расследования;

- сбор аудиторских доказательств и подтверждение выдвинутой гипотезы (если данная гипотеза не подтверждается, то выдвигается новая гипотеза);

- разработка рекомендаций и мероприятий;

- составление отчета.

К профессиональным компетенциям аудиторов, осуществляющих форензик, предъявляются требования из разных специальностей. Так, им необходимы знания бухгалтерского учета и аудита; налогового законодательства; информационных технологий; основных видов экономических преступлений, способов их выявления и предотвращения. При этом аудиторы должны владеть основами психологии и криминалистики, уметь проводить опросы и интервью. Специалисты по проведению форензик приглашаются в качестве экспертов при возникновении потребности в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Комплаенс-аудит – compliance audit – аудит на соответствие направлен на выявление соблюдения экономическим субъектом требований действующего законодательства, определенных правил внутреннего распорядка, способов ведения учета, условий договоров и контрактов.

Аудит на соответствие выступает в качестве надзорного аудита, подтверждая соответствие проводимых фактов хозяйственной жизни действующим нормам, закрепленных в законодательных актах внешнего и внутреннего характера. Основная цель аудита – выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; следовательно, аудиторы устанавливают соответствие показателей, сформированных в учетно-аналитической системе аудируемого лица, показателям, отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основное различие между аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности и комплаенс-аудитом заключается в цели выполнения аудиторских процедур, методической основе проводимых мероприятий. Следует отметить, что аудит на соответствие в российской практике аудита возник достаточно давно. Более того, в ходе проведения аудиторских проверок аудиторы выполняют процедуру инспектирования, где сопоставляют данные на соответствие первичных и сводных документов, первичных и приложенных к ним оправдательных документов, совершаемых фактов хозяйственной жизни и условий договоров, требований законодательства.

Собственники и администрация экономических субъектов проявляют интерес к комплаенс-аудиту в рамках организации систем внутреннего контроля и экономической безопасности на

начальном этапе становления бизнеса, при реструктуризации аудируемого лица, перед налоговой проверкой, а также в целях повышения инвестиционной привлекательности.

Вопросы для самопроверки

1. История возникновения и развития аудита
2. Нормативно-правовое регулирование и организация аудиторской деятельности в России
3. Структура Федерального закона «Об аудиторской деятельности»
4. Этапы развития аудиторской деятельности в соответствии с российским законодательством
5. Сущность и содержание аудиторской деятельности
6. Понятие, цель и задачи аудита
7. Виды сопутствующих аудиту услуг
8. Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью
9. Особенности организации финансового контроля в России
10. Место аудита в системе финансового контроля
11. Внешний и внутренний аудит
12. Обязательный и инициативный аудит
13. Первоначальный и согласованный аудит
14. Финансовый аудит
15. Управленческий аудит
16. Аудит на соответствие
17. Аудит, основанный на риске
18. Экологический аудит
19. Международные стандарты аудита (МСА)
20. Внутренние стандарты аудиторской организации
21. Права и обязанности аудиторов
22. Права и обязанности аудируемых лиц
23. Этические принципы аудита
24. Аудиторская тайна
25. Независимость аудиторов
26. Кодекс профессиональной этики аудиторов
27. Характеристика элементов системы внутреннего контроля
28. Мониторинг и оценка эффективности системы внутреннего контроля

29. Форензик как совокупность аудиторских услуг по расследованию финансовых преступлений

30. Комплаенс-аудит на соответствие

Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

2.1. Этапы аудиторской проверки (аудита)

Аудиторская проверка строится в определенной последовательности.

Этапы аудиторской проверки

1. Подготовительный этап

Подготовительный этап включает комплекс мероприятий, которые имеют отношение как к аудиторской организации, индивидуальному аудитору (далее – аудиторы), так и к потенциальному аудируемому лицу.

Экономический субъект имеет право выбора аудиторов для проведения обязательного и инициативного аудита сопутствующих аудиту услуг (обзорная проверка, компиляция информации, согласованные процедуры) и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

При выборе аудиторов следует обращать внимание на:

- наличие свидетельства о регистрации в саморегулируемой организации аудиторов с указанием номера в реестре аудиторских организаций и аудиторов;
- соблюдение принципа независимости;
- наличие достаточного числа профессиональных сотрудников для проведения аудита;
- положительные отзывы о работе данных аудиторов;
- отсутствие претензий со стороны саморегулируемой организации аудиторов, налоговых и иных контролирующих органов, других юридических и физических лиц.

Аудиторы также имеет право выбора аудируемого лица; при этом важно установить:

- виды деятельности потенциального клиента, чтобы оценить свою профессиональную компетентность;

- размер экономического субъекта (численность персонала, размер выручки, объем документооборота, наличие и расположение филиалов и обособленных подразделений), чтобы определить объем времени и ресурсов, необходимых для проведения аудита;

- причину, побудившую экономический субъект пригласить аудиторов (обязательный или инициативной аудит, аудит для получения кредита в банке, аудит для подтверждения отчета об эмиссии ценных бумаг);

- готовность руководства потенциального клиента представить всю необходимую информацию, а также готовность вносить исправления в бухгалтерский учет и в бухгалтерскую (финансовую) отчетность по результатам проведения аудита.

Аудиторы и руководство экономического субъекта должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита, что документально отражается в договоре возмездного оказания услуг.

2. Заключение договора на проведение аудита

Договору на проведение аудита может предшествовать составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита. Основное назначение этого документа – объяснить руководству аудируемого лица особенности оказания аудиторских услуг. В письме-обязательстве следует указать цель и объект аудиторской проверки, обязательства руководства и сотрудников аудируемого лица.

В случае повторяющихся на протяжении нескольких лет аудиторских проверок аудиторы могут принять решение не составлять каждый раз новое письмо-обязательство.

Новое письмо-обязательство составляется при наличии следующих факторов: любой признак, указывающий на неправильное понимание руководством аудируемого лица целей и объема аудита; значительные изменения законодательства; любые переосмотры или особые условия аудиторского задания; кадровые, технологические, структурные изменения аудируемого лица.

Договор на проведение аудиторской проверки заключают в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации, в частности со ст. 779 «Договор возмездного оказания услуг». Таким образом, в соответствии с Гражданским кодексом

договор на проведение аудиторской проверки относится к договорам возмездного оказания услуг.

Договор считают заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но договоры на проведение аудита, как правило, содержат следующие пункты:

- цель проведения аудита (оказания аудиторских услуг);
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- объем аудита (содержание аудиторского задания);
- срок представления аудиторского заключения и иных документов, которые предполагается подготовить по результатам проведенного аудита (оказанных аудиторских услуг);
- информацию о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов и наряду с ограничениями, присутствующими в системе бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, имеется неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требования обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита (оказания аудиторских услуг);
- стоимость проведения аудита (оказания аудиторских услуг) либо порядок ее определения, а также способ признания оказанной услуги и порядок расчетов.

В договоре оказания аудиторских услуг также могут быть указаны:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица;
- право аудиторов получать от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления;
- обязательство руководства аудируемого лица содействовать при запросах кредитным организациям и контрагентов аудируемого лица в целях получения информации, необходимой для проведения аудита (выполнения аудиторского задания);

- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг или в приложениях к нему могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов;

- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемых аудиторов с предшествующими аудиторами;

- информация о любых дополнительных соглашениях между аудиторами и аудируемым лицом.

3. Планирование аудита

Планирование аудитором своей работы должно способствовать тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание и были выявлены потенциальные проблемы.

Аудиторы должны выполнять свою работу с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать их деятельность.

Руководитель аудиторской группы составляет общий план аудита, который утверждает руководитель аудиторской организации. В общем плане аудита отражаются объекты проверки и закрепленные за ними аудиторы, то есть субъекты.

Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке рабочих программ аудиторов, участвующих в проверке. Форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. Общий план аудита разрабатывает руководитель аудиторской группы, а утверждает руководитель аудиторской организации.

Каждый участник аудиторской группы разрабатывает рабочую программу аудитора, которая, с одной стороны, является подробной инструкцией для аудитора, выполняющего проверку, а с

другой стороны, служит средством контроля качества работы аудитора для руководства аудиторской организации.

Макет общего плана аудита представлен в таблице 1.

Таблица 1

Общий план аудита

Аудируемое лицо
 Период аудита
 Срок аудита
 Руководитель аудиторской группы
 Состав аудиторской группы (все остальные участники, участвующие в проверке)
 Уровень существенности
 Аудиторский риск
 Количество человеко-часов
 Стоимость одного часа
 Общая сумма за аудиторские услуги

№	Объект аудита	Исполнитель	Срок аудита	Примечание

Рабочие программы аудиторов разрабатываются аудиторами самостоятельно в зависимости от индивидуального задания, зафиксированного в общем плане аудита, и утверждаются руководителем аудиторской группы. Макет рабочей программы аудитора представлен в таблице 2.

Таблица 2

Рабочая программа аудитора

Аудируемое лицо
 Период аудита
 Срок аудита
 Аудитор (тот, который был в плане)
 Уровень существенности
 Аудиторский риск

№	Аудиторские процедуры	Срок	Рабочие документы	Примечание

4. Выезд на объект проверки и проведение аудита

В зависимости от численности аудиторов в аудиторской организации аудиторская проверка может осуществляться параллельно (выезд всей группы на проверку) или последовательно (выезд на проверку одного-двух аудиторов, после окончания работы которых их меняют другие аудиторы); при этом все объек-

ты аудита изучаются в их взаимосвязи. Координацию аудиторских процедур осуществляет руководитель аудиторской группы.

5. Оформление и подведение итогов аудита

В первую очередь составляется отчет аудиторов, включающий в себя описание всех выявленных ошибок и недочетов со ссылками на нормативные акты, и предлагаются мероприятия по устранению данных нарушений. Письменная информация аудитора руководству аудируемого лица по результатам аудита (отчет аудиторов) обсуждается с руководством аудируемого лица, после чего одна и другая сторона вносят в свою работу соответствующие корректировки. Окончательный вариант отчета аудиторов влияет на мнение аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражаемое в аудиторском заключении. После оформления и подписания аудиторского заключения составляется акт приёмки-передачи выполненных услуг и производится окончательный расчет.

2.2. Существенность и риски в аудите

Понятие существенности является основой для решения многих вопросов в аудите. Существенность формирует логическую последовательность и взаимосвязь между этапами аудита, объёмом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных доказательств и формой аудиторского заключения, а также определяет размер допустимой ошибки и как следствие форму аудиторского заключения.

Под существенностью понимается величина пропусков, неточностей или неправильного трактования бухгалтерских записей, которые делают вероятным тот факт, что суждения, сделанные на их основе, могли бы измениться.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. При оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторю следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

При этом аудитор должен иметь ввиду, что отдельные, отмеченные им, искажения могут не иметь существенного характера сами по себе, но взятые в совокупности, а также отмеченные

искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения ошибки на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер.

В ходе аудита принимается во внимание как значение (количество), так и характер (качество) искажения.

Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности будут введены в заблуждение таким описанием;

- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет на её основе сделать правильные выводы и принять верное экономическое решение.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

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

- изменения законодательства в области бухгалтерского учёта и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;

- изменение специализации аудиторской организации;

- смена руководства аудиторской организации.

Практика аудита демонстрирует различные способы нахождения уровня существенности, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки, поэтому возможность применения

конкретного способа должна определяться для данной аудиторской организации внутренним стандартом аудита.

Внутренний стандарт аудиторской организации, отражающий способ расчёта уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация при необходимости знакомит заинтересованных лиц по их требованию с принятым порядком нахождения уровня существенности.

Аудиторы находят уровень существенности путём определения доли от каких-либо базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности. Допускается, как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых предназначен для оценки определенной группы статей бухгалтерской (финансовой) отчётности или группы счетов бухгалтерского учёта.

В практике аудиторской деятельности обычно применяется расчет уровня существенности отдельно для каждого объекта аудита, который может быть выражен как отдельная статья формы бухгалтерской (финансовой) отчётности или группа показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности. Пример расчета значения уровня существенности представлен в таблице 3.

Таблица 3

Расчет значения уровня существенности

Номер пункта	Базовые показатели	Значение базового Показателя бухгалтерской (финансовой) отчётности, тыс. руб.	Доля, %	Значение для расчета уровня существенности, тыс. руб.
1	Валовая прибыль	53145	5	2657
2	Выручка	154954	2	3099
3	Себестоимость продаж	101809	2	2036
4	Валюта баланса	12545	2	251
5	Собственный капитал	3192	10	319
ИТОГО:				8362
Расчет уровня существенности: $8362/5 = 1672$ тыс. руб.				
Приемлемый уровень существенности: 1600 тыс. руб.				

Аудитор должен проанализировать числовые значения. Значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону

от остальных, аудитор может отбросить. На базе оставшихся рассчитывают величину, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления её значение изменилось не более, чем на 20 % в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и будет являться единым показателем уровня существенности.

С аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности связаны следующие виды рисков:

- предпринимательский;
- аудиторский.

Предпринимательский риск аудиторов заключается в том, что они могут быть не востребованы на рынке аудиторских услуг и потерпеть коммерческую неудачу из-за конфликта с аудируемым лицом даже при условии выдачи положительного заключения.

Предпринимательский риск зависит от влияния следующих факторов:

- конкурентоспособность аудиторов;
- отрицательная реклама со стороны конкурентов;
- вероятность судебных исков по отношению к аудиторам;
- финансовое состояние аудируемого лица;
- характер операций аудируемого лица;
- компетентность администрации и учётного персонала аудируемого лица.

Аудиторский риск – это риск принятия неверного решения, то есть вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчётность аудируемого лица может содержать не выявленные существенные ошибки после подтверждения её достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности нет.

Приемлемый аудиторский риск – это субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор; его величина находится в пределах от 0 до 1 или от 0 до 100 %.

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что бухгалтерская (финансовая) отчётность не содержит не выявленных существенных ошибок, однако аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок.

Большинство аудиторов, опираясь на свой практический опыт, считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5 %.

На величину приемлемого аудиторского риска влияют следующие факторы:

- уровень профессиональной компетентности аудиторов;
- степень доверия внешних пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- масштабы бизнеса аудируемого лица;
- уровень системы внутреннего контроля;
- вероятность банкротства аудируемого лица.

Аудитор должен провести обследование аудируемого лица и оценить значение каждого из факторов, влияющих на уровень риска.

$$AP = NP \times PCK \times PNB,$$

где AP – аудиторский риск;

NP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PNB – риск необнаружения.

Неотъемлемый риск – это установленный аудитором уровень риска, отражающий подверженность бухгалтерской (финансовой) отчетности существенным ошибкам. Неотъемлемый риск отражает подверженность сальдо счетов или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

В самом начале аудиторской проверки можно лишь приблизительно оценить уровень неотъемлемого риска. Точных правил для оценки неотъемлемого риска не существует. Большинство аудиторов при самых благоприятных обстоятельствах устанавливают уровень неотъемлемого риска значительно выше 50 %, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок – на уровне 100 %.

Риск средств контроля представляет собой оценку аудитором эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица в отношении её способности предотвращать или обнаружи-

вать ошибки. Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо счета или группы однотипных операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Если аудитор заключает, что система внутреннего контроля абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок, то он устанавливает риск средств контроля на уровне 100 %.

Риск необнаружения – это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности при помощи аудиторских процедур. Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или группы операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью аудируемого лица. Риск необнаружения определяет количество доказательств, которые аудитор планирует собрать.

Существует обратная зависимость между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. И, наоборот, если неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, то существует возможность поднять риск необнаружения, не повышая при этом приемлемый аудиторский риск.

В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует отказаться от проведения аудита или предупредить

аудируемое лицо, что аудиторское заключение может содержать отрицательное мнение, или при наличии ограничивающих обстоятельств в информации аудиторы имеют право отказаться от выражения своего мнения.

Между существенностью и аудиторским риском имеется обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объёма аудиторских процедур.

2.3. Аудиторские доказательства

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности, устанавливаются Международным стандартом аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и анализ данной информации, на которой основывается мнение аудитора, выраженная в аудиторском заключении (основное требование к доказательствам состоит в том, что они должны быть достоверными).

Достоверность – это характеристика того, насколько доказательства могут считаться достойными доверия и правдоподобными.

При этом характеристика достоверности неразрывно связана с такими требованиями к доказательствам, как релевантность, достаточность и надежность.

Релевантность аудиторских доказательств – это их ценность для разрешения каких-либо проблем.

Достаточность аудиторских доказательств – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств. Достаточность в каждом конкретном случае опре-

деляют на основании оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Достоверность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего, внешнего или смешанного), а также от формы их представления (визуальная, документальная или устная).

При оценке надежности аудиторских доказательств исходят из следующего:

Аудиторские доказательства, полученные из внешних, независимых от аудируемого лица источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников.

Аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующая система внутреннего контроля является эффективной.

Аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажных носителях или в электронном виде, более надежны, чем представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, более надежны по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов.

Аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля).

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

В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств необходимого качества для составления объективного и обоснованного аудиторского заключения. Если аудиторы не в состоянии собрать достаточное количество доказательств, то он должен отразить это в своем отчете.

Процесс получения доказательств осуществляется в такой последовательности:

- установление цели;

- наблюдение фактов хозяйственной жизни и описание документов, выявленных в ходе проверки;
- оценка собранных доказательств.

Значение и роль каждого из указанных этапов определяется степенью важности результатов, полученных на определенной стадии аудиторской проверки, с точки зрения общих итогов и объёмов затраченного времени.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих аудиторских процедур:

- инспектирование (проверка документов материальных и нематериальных активов);

Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля за их подготовкой. Примером инспектирования, применяемого для тестирования средств контроля, является инспектирование записей на предмет того, были ли они санкционированы.

- наблюдение (отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемых другими лицами);

Например, осуществление аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий.

- запрос (поиск информации у осведомлённых лиц в пределах или за пределами проверяемого предприятия);

Запрос широко используется на протяжении всего аудита, наряду с прочими аудиторскими процедурами. Запросы могут варьироваться по форме: от официальных письменных до неформальных устных. Неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов.

- подтверждение (ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях);

Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в

бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации.

- повторное проведение (независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации);

- пересчет (проверка полноты и точности арифметических расчётов в первичных документах и учётных регистрах либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов);

- аналитические процедуры (анализ и оценка полученной аудитором информации, в том числе сопоставление остатков по счетам за различные учётные периоды; сопоставление фактических показателей с плановыми или прогнозными; оценка соотношений между различными статьями бухгалтерской (финансовой) отчётности и сопоставление их с данными предыдущих периодов; сопоставление финансовых показателей деятельности предприятия со средними показателями соответствующей отрасли экономики; сопоставление финансовой и нефинансовой информации, например сведений об объёме выпуска продукции в денежных и натуральных единицах).

Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или аудитор сомневается в надёжности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, то он должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса на другие аспекты аудита.

К оформлению аудиторских доказательств предъявляются следующие требования:

- информация должна быть проверена и систематизирована;
- информация должна быть понятна заказчику;
- рабочие документы аудиторов должны быть составлены аккуратно, по возможности сброшюрованы и пронумерованы.

2.4. Документирование в аудите

После проведения всех необходимых процедур проверки аудиторы должны провести систематизацию и аналитический обзор результатов аудита. По материалам проведённой аудиторской проверки наряду с аудиторским заключением в обязательном порядке аудиторы подготавливают письменную информацию (отчёт) для руководства аудируемого лица.

Данные, содержащиеся в отчете аудиторов, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица сведений о недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в ходе проверки.

Результаты проведённого аудита подлежат обязательному обсуждению с руководством аудируемого лица, целью которого является анализ выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторами поправок к бухгалтерской (финансовой) отчётности.

В процессе общения аудиторов и руководства аудируемого лица рассматриваются:

- проблемы, с которыми столкнулись аудиторы в процессе проверки;
- вопросы ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности, по которым возникли разногласия;
- поправки к бухгалтерской (финансовой) отчётности, предлагаемой аудиторами.

Порядок подготовки письменной информации предполагает разработку её предварительного варианта, отражающего требования по внесению исправлений в данные бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным, чтобы аудиторы впоследствии могли представить положительное аудиторское заключение.

Руководство аудируемого лица может подготовить письменный ответ, содержащий его точку зрения на замечания ауди-

торов. Мнение руководства аудируемого лица при составлении окончательного варианта отчета учитывается в целях принятия решения о содержании аудиторского заключения.

Письменная информация руководству аудируемого лица (отчет аудитора) готовится минимум в двух экземплярах и является строго конфиденциальным документом. Отчёт аудитора может быть передан только лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг, или лицу, прямо указанному в качестве его получателя в договоре.

Аудируемое лицо вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в отчёте аудитора, по своему усмотрению. Аудиторы не несут ответственности за разглашение конфиденциальной информации аудируемого лица, произошедшее по вине или с ведома работников данного аудируемого лица.

Аудиторы могут готовить копии со своего экземпляра отчета для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок, требования конфиденциальности информации при этом сохраняются.

Аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Заведомо ложное аудиторское заключение – это аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, рассмотренных в ходе аудита.

Ложное аудиторское заключение признается только по решению суда.

При составлении аудиторского заключения необходимо ориентироваться на примеры аудиторских заключений, приведенные в Международном стандарте аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», в Международном стандарте аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», в Международном стандарте аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» и в Международном стандарте аудита 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения».

Кроме того, в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита, размещенным на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Аудиторская деятельность – Стандарты и правила аудита – Разъяснения и рекомендации».

Аудиторское заключение должно содержать:

1. Наименование «Аудиторское заключение независимого аудитора».

2. Указание адресата (аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление той организации, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности которой проводится).

3. Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, местонахождение).

4. Сведения об аудиторе (наименование аудиторской организации, фамилия и инициалы индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, местонахождение; наименование саморегулируемой организации аудиторов; номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций).

5. Перечень (состав) бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена.

6. Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В данной части аудируемого заключения должно быть приведено:

- указание на уполномоченных аудируемым лицом лиц, отвечающих за составление и достоверность бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с правилами российского законодательства по бухгалтерскому учёту;

- описание ответственности указанных лиц, включающее заявление о том, что данные лица несут ответственность за составление и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, не содержащей суще-

ственных искажений, допущенных вследствие ошибок или незаконных действий.

7. Ответственность аудитора (данная часть аудиторского заключения состоит из двух разделов «ответственность» и «объем аудитора»);

➤ в первой части указывается на то, что ответственность аудитора заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; аудиторы сообщают, что аудит был проведен в соответствии со стандартами аудиторской деятельности; аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства предоставляют достаточные и надлежащие основания для выражения своего мнения;

➤ во второй части описывается объем аудита путём включения следующих положений: аудит предусматривает проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информацию.

Выбор аудиторских процедур является предметом суждения аудитора, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий и ошибок. В процессе оценки данного риска аудитор рассматривает систему внутреннего контроля аудируемого лица с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Если в соответствии с условием договора аудитор принимает на себя обязательства выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, то данные утверждения не включаются в аудиторское заключение.

8. Мнение.

Немодифицированное: безоговорочно положительное.

Модифицированное: положительное с оговоркой; отрицательное; отказ от выражения мнения.

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность даёт достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-

хозяйственной деятельности предприятия и составлено в соответствии с правилами подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факты, не влияющие на мнение аудиторов, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей в какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица, и раскрывающиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- факты, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объёма аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказать от выражения мнения.

Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:

- получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, но не всеобъемлющими;

- не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Мнение с оговоркой должно содержать формулировку «За исключением влияния обстоятельств...» (далее указывают обстоятельства, к которым относится оговорка).

Например, в аудиторском заключении, содержащем мнение с оговоркой, может быть указано следующее:

«Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов (на определённую дату), так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов (определённой организации). По нашему мнению, за ис-

ключением корректировок, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество материально-производственных запасов, бухгалтерская (финансовая) отчётность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период ...».

«В результате проведённого аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчётности и ведения бухгалтерского учёта, а именно в составе активов бухгалтерского баланса по строке «Запасы» не отражена стоимость товаров, соответственно, по строке «Кредиторская задолженность» не отражена задолженность поставщикам за поставленный товар, при этом сумма налога на добавленную стоимость по поступившим товарам не была отражена на соответствующих счетах.»

«По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчётность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, бухгалтерская (финансовая) отчётность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение (на определённую дату) и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период» (мнение с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики и метода учёта).

«В бухгалтерской (финансовой) отчётности не раскрыта существенная информация об обеспечении обязательств и платежей и об арендованных основных средствах. По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях» (мнение с оговоркой из-за разногласия с руководством относительно раскрытия информации).

Отрицательное мнение аудитор должен выразить в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

«По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств бухгалтерская (финансовая) отчётность отражает недостоверно финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности».

Отказ от выражения мнения аудитор должен отразить в аудиторском заключении в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

9. Основание для выражения мнения.

Данный раздел содержит важные данные о контексте мнения аудитора.

10. Аудиторское заключение подписывается:

- руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора (подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, номер квалификационного аттестата, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение);

- индивидуальным аудитором (подпись должна включать инициалы индивидуального аудитора и номер квалификационного аттестата).

11. Дата аудиторского заключения должна быть не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

- бухгалтерская (финансовая) отчетность подготовлена в полном объеме;

- лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Дата аудиторского заключения не должна предшествовать дате подписания или утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

Дата аудиторского заключения предоставляет основания пользователям полагать, что аудитор учёл влияние, которое оказали на бухгалтерскую (финансовую) отчетность события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается мне-

ние о ее достоверности и которое датировано, подписано и скреплено печатью аудируемого лица.

Аудиторское заключение и бухгалтерская (финансовая) отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованным аудитором и аудируемым лицом, но не менее чем в двух экземплярах.

Вопросы для самопроверки

1. Этапы аудиторской проверки
2. Выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом
3. Выбор аудиторами потенциального аудируемого лица
4. Договор возмездного оказания услуг
5. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита
6. Планирование аудита
7. Общий план аудита
8. Рабочие программы аудиторов
9. Последовательное осуществление аудиторской проверки
10. Параллельное осуществление аудиторской проверки
11. Понятие существенности в аудите
12. Расчет значения уровня существенности
13. Риски в аудите
14. Аудиторские доказательства
15. Инспектирование как аудиторская процедура
16. Наблюдение как аудиторская процедура
17. Пересчет как аудиторская процедура
18. Запрос и подтверждение как аудиторские процедуры
19. Экономический анализ в аудите
20. Документирование в аудите
21. Сообщение информации, полученной по результатам проведения аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.
22. Состав и содержание аудиторского заключения

23. Формы мнения аудитора, представляемые в аудиторском заключении
24. Модифицированное аудиторское заключение
25. Безоговорочно положительное аудиторское заключение
26. Аудиторское заключение положительное с оговоркой
27. Отрицательное аудиторское заключение
28. Основания для отказа аудиторами от выражения своего мнения
29. Требования к форме и содержанию аудиторского заключения в соответствии с МСА
30. Дополнительная информация в аудиторском заключении

Глава 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Аудит системы управления и экспертиза учетной политики

Целью изучения системы управления аудируемого лица в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление влияния организации и механизма управления на процесс сбора и обработки учетной информации, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и обеспечения непрерывности деятельности.

Источники информации для аудита:

- устав аудируемого лица, протоколы собрания учредителей;
- документы, отражающие финансовую, инвестиционную, техническую и социальную политику;
- стратегические и текущие планы развития аудируемого лица, проекты, бюджеты, сметы;
- учетная политика и бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- организационная структура; положения о структурных подразделениях, отражающие распределение их полномочий и ответственности; должностные инструкции сотрудников.

В ходе проверки аудиторы решают следующие задачи:

- оценка влияния внешних и внутренних факторов на финансово-хозяйственную деятельность организации;

В процессе оценки влияния внешней среды на функционирование аудируемого лица объектом внимания аудиторов являются три группы факторов:

- общеэкономические (состояние экономики в целом, процентные ставки и возможности финансирования, уровень инфляции);

- отраслевые (рынок и конкуренция, изменения в технологии производства, предпринимательский риск, спад и расширение отрасли и др.);

- нормативно-правовые (меры государственного регулирования бизнеса, система налогообложения, требования к организации бухгалтерского учета и др.).

Внутренние факторы исследуемого аудируемого лица также объединяются в три группы:

- индивидуальные (организационная структура и культура, цели, философия и стратегические планы управления);

- факторы, связанные с особенностями финансово-хозяйственной деятельности (виды деятельности и местонахождение аудируемого лица);

- финансовые (действующие системы прогнозирования доходов и финансовых потоков, доступность кредитов, уровень доходности).

По результатам изучения внешних и внутренних факторов осуществляется позиционирование аудируемого лица в отрасли и в регионе, определяется его конкурентоспособность, уровень ресурсного обеспечения, слабые и сильные стороны организации управления, наличие условий для развития.

- установление соответствия системы управления аудируемого лица его организационной структуре, специализации и объемам деятельности;

Эффективная организационная структура аудируемого лица предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций.

Если наблюдается несоответствие между организационной структурой аудируемого лица и функциями управления, то высока вероятность негативного влияния такой ситуации на организацию процесса сбора, обработки и обобщения учетной информации.

- проведение первичной оценки системы внутреннего контроля.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля (далее – СВК) осуществляется аудиторами на основе собственных методик и приемов. При этом следует учитывать, что для проверки надежности средств контроля необходимо изучить учетную и хозяйственную документацию за весь отчетный период, уделив особое внимание бизнес-процессам, имеющим существенные особенности и отличия.

При проведении первичной оценки системы внутреннего контроля аудиторы должны учитывать, что в составе СВК выделяются следующие элементы: контрольная среда; информационная система, связанная с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; оценка рисков аудируемым лицом; средства контроля; мониторинг внутреннего контроля.

Проводимая аудиторами оценка СВК должна установить способность аудируемого лица своевременно предупреждать, выявлять и исправлять ошибки, возникающие при регистрации фактов хозяйственной жизни и обобщении данной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам аудита системы управления аудитор в своем отчете отражает следующие возможные негативные моменты:

- отсутствие четкого разделения ответственности и полномочий между сотрудниками аудируемого лица, отсутствие эффективной системы мотивации и стимулирования персонала;

- организационная структура аудируемого лица не соответствует масштабам и особенностям финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- кадровая политика не направлена на повышение профессионального уровня сотрудников и на привлечение в штат и закрепление квалифицированных специалистов;

- руководство аудируемого лица реализует авторитарный стиль управления, устанавливая недостижимые цели.

При аудите учетной политики, в первую очередь, аудиторы должны установить соответствие содержания учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица и, во-вторых, определить, насколько фактически применяемые способы ведения бухгалтерского учета соответствуют способам, утвержденным учетной политикой аудируемого лица.

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита учетной политики:

- отсутствие единой учетной политики;
- отсутствие в учетной политике отдельных положений, имеющих большое значение для формирования полной и достоверной информации в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- отражение в учетной политике способов ведения бухгалтерского учета, которые не используются или не могут быть использованы аудируемым лицом;
- отсутствие положения об организации внутреннего контроля.

3.2. Аудит внеоборотных активов

Аудит основных средств

Аудит операций, связанных с поступлением, перемещением и выбытием основных средств, целесообразно проводить сплошным способом. По операциям поступления основных средств в первую очередь проводится документальная проверка первичных учетных документов (товарных накладных, товарно-транспортных накладных, актов о приеме-передаче основных средств) на соответствие типовой форме, на наличие и правильность заполнения всех необходимых реквизитов. Затем проверяется своевременность принятия к учету поступивших основных средств. Для этого сопоставляются даты отражения этих операций в первичных документах и в учетных регистрах:

– дата поступления, указанная в товарно-транспортной накладной и в карточке счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

– дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, указанная в акте о приеме-передаче основных средств (ОС-1) и в карточке счета 01 «Основные средства».

На следующем этапе на основе первичных учетных документов проверяется правильность определения первоначальной стоимости принятых к учету основных средств.

В процессе аудита правильности ведения синтетического учета поступивших основных средств, во-первых, проверяются записи в учетных регистрах по соответствующим первичным учетным документам, во-вторых, сопоставляются учетные записи по дебету счета 01 «Основные средства» с аналитическими данными по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» и устанавливается обоснованность и правильность отражения суммы НДС по приобретенным основным средствам на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Для этого учтенную сумму НДС сверяют с суммой НДС, указанной в товарных (товарно-транспортных) накладных и счетах-фактурах. Далее подтверждается достоверность статьи бухгалтерского баланса «Основные средства»; для этой цели необходимо от остатка по дебету счета 01 «Основные средства» отнять сумму накопленной амортизации основных средств, которая отражена как остаток по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» на отчетную дату. При проверке учетных записей по объектам строительства, независимо от способа осуществления работ, устанавливают соответствие характеристик каждого объекта проектно-сметной документации, а также случаи превышения фактической стоимости объекта по сравнению со сметной стоимостью. Для этого данные актов сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ сопоставляют с проектно-сметной документацией, а также с учетными записями в аналитических регистрах по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». При необходимости проводится контрольный обмер выполненных работ. Аудит правильности принятия на учет объектов, построенных хозяйственным способом, целесообразно проводить одновременно с аудитом обоснованности списания строительных материалов.

При аудите операций по выбытию основных средств независимо от причины выбытия предметом аудита являются:

- фактическая дата списания объектов основных средств в бухгалтерском учете организации, которая проверяется по первичным учетным документам (актам о приеме-передаче основных средств, актам о списании имущества). Эта дата сверяется с датой списания, указанной в инвентарной карточке учета объекта основных средств, а также с датой отражения операций выбытия объектов в учетных регистрах по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств»;

- документальное оформление операций выбытия. При этом необходимо убедиться в наличии соответствующих первичных учетных документов, соответствии их типовой форме, а также в правильности и полноте заполнения необходимых реквизитов;

- правильность определения суммы амортизации, накопленной к моменту выбытия. Для этого используются сведения о выбывших объектах из инвентарных карточек – о первоначальной стоимости и сроке их полезного использования, а также из учетной политики – о способах начисления амортизации;

- правильность определения финансового результата от выбытия объекта основных средств. Для этого используются аналитические данные к счету 91 «Прочие доходы и расходы»;

- правильность составления учетных записей в зависимости от причины выбытия объектов основных средств;

- правильность отражения в учете и определения суммы списания добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок выбывших основных средств. По операциям реализации основных средств, имевшим место в проверяемом периоде, дополнительно проверяется порядок формирования цены реализации и определения суммы НДС. Если в проверяемом периоде основные средства выбывали вследствие физического износа, то дополнительно проверяют наличие и состав комиссии по определению непригодности списываемых объектов основных средств для дальнейшего использования;

- своевременность и правильность оформления актов о списании основных средств;

- полноту оприходования и стоимостную оценку материалов, полученных при выбытии основных средств. Для этого сопоставляют данные, указанные в акте о списании имущества и в накладных на принятие материалов к учету;

- обоснованность затрат на демонтаж объектов, отнесенных в дебет счета 91/2 «Прочие расходы».

В процессе аудита также анализируют эффективность использования основных средств, их структуру, техническое состояние. При этом устанавливают наличие излишних и неиспользуемых объектов.

В ходе аудита правильности начисления амортизации основных средств общую сумму первоначальной стоимости основных средств, указанную в ведомости начисления амортизации, сравнивают с сальдо по счету 01 «Основные средства», уменьшенному на стоимость основных средств, которые не являются объектами начисления амортизации. При обнаружении расхождений выявляют сумму излишне начисленной или недоначисленной амортизации в проверяемом периоде. Правильность расчета и применения норм амортизации устанавливают путем проверки нормативных сроков службы объектов, указанных в инвентарных карточках учета основных средств. С этой целью проверяется правильность отнесения амортизируемых объектов к определенной классификационной группе основных средств и выбора соответствующего этой группе шифра нормативного срока службы. Дополнительно проверяют законность применения сроков полезного использования, отличных от нормативных сроков службы только в отношении объектов, используемых в предпринимательской деятельности аудируемой организации.

Затем на основании учетной политики устанавливают, какие способы начисления амортизации предусмотрены в аудируемой организации, и проверяют порядок их применения. В частности, проверяют правильность определения периода начисления амортизации. В тоже время следует проверить, нет ли фактов необоснованного прекращения начисления амортизации по объектам основных средств во время их ремонта и простоя сроком до 12 месяцев. При использовании в соответствии с учетной политикой аудируемой организации линейного способа начисления амортизации проверяют совпадение годовых сумм амортизации в течение всего срока эксплуатации объекта (при условии неизменности первоначальной стоимости и состава амортизируемых объектов). При использовании нелинейного способа начисления амортизации необходимо убедиться в законности его применения

только для объектов, используемых в предпринимательской деятельности. При использовании производительного способа начисления амортизации необходимо проверить законность расчета ресурса каждого объекта основных средств и подтвердить достоверность натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в проверяемом периоде. На следующем этапе аудита необходимо проверить источник возмещения затрат на приобретение объектов основных средств посредством начисления амортизации, а соответственно, и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета начисленной суммы амортизации.

Аудит основных средств включает в себя проверку затрат на ремонт основных средств. Независимо от вида ремонта основных средств в процессе аудита прежде всего необходимо доказать обоснованность осуществления работ по поддержанию основных средств в исправном состоянии. Для этого изучаются акты технического осмотра основных средств, дефектные ведомости и другие документы, в которых приводится характеристика технического состояния объектов, причины неисправности и другая информация, подтверждающая необходимость ремонта объектов и сущность предстоящей работы по восстановлению их исправности. Одновременно оценивается работа комиссии по определению непригодности основных средств к использованию. Затем изучаются сметы затрат на ремонт и проверяется правильность расчета предстоящих затрат. Фактические затраты на проведение всех видов ремонта основных средств проверяются на основе первичных учетных документов, форма и состав которых зависят от способа осуществления ремонта.

При осуществлении ремонта хозяйственным способом проверяют документальную обоснованность произведенных затрат на основе первичных учетных документов.

При осуществлении ремонта основных средств подрядным способом проверяют юридические аспекты совершенных операций на основе договора подряда, а также обоснованность отражения в учете фактических затрат на ремонт основных средств на основе актов сдачи-приемки выполненных работ, справки о стоимости выполненных работ.

При установлении отклонений фактической стоимости ремонта по сравнению со сметой анализируются причины и устанавливаются виновные лица. При необходимости подтверждения объема выполненных работ по ремонту основных средств проводится встречная проверка документов, опрос должностных и материально ответственных лиц, контрольный обмер выполненных работ или экспертиза. Качество выполненного ремонта проверяют по данным оперативной отчетности о техническом состоянии отремонтированных объектов, в частности, о работе машин и оборудования. При этом надо установить количество простоев из-за технических неисправностей и сверхнормативное количество текущих ремонтов. Продолжительность межремонтных периодов проверяется по отметкам в инвентарных карточках, в которых указывается дата проведения ремонта и затраты на его проведение. После подтверждения обоснованности фактических затрат на ремонт основных средств в процессе аудита необходимо проверить правильность и своевременность их признания расходами в том отчетном периоде, в котором они имели место. При этом проверяют порядок отражения затрат на ремонт на соответствующих счетах бухгалтерского учета и статьях калькуляции.

Аудит нематериальных активов

Методика аудита нематериальных активов аналогична методике аудита основных средств в отношении вопросов поступления, выбытия, начисления амортизации. В связи с этим в процессе аудита проверке подлежат следующие вопросы:

- обоснованность отнесения объектов к нематериальным активам;

Для этого по данным аналитических счетов, открытых к счету 04 «Нематериальные активы», необходимо установить, выполняются ли условия признания активов, стоимость которых отражена на этом счете, в качестве нематериальных активов. Особое внимание следует обратить на выполнение условий признания в качестве нематериальных активов имущественных прав, на результаты научно-технической деятельности.

- правильность определения первоначальной стоимости нематериальных активов;

Проверка осуществляется в зависимости от варианта поступления нематериальных активов в аудируемое лицо. Например, первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов проверяется на основании документов, подтверждающих фактические затраты на их приобретение. Для подтверждения правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных самим аудируемым лицом, необходимы первичные учетные документы, отражающие прямые затраты на их создание, а также ведомости распределяемых переменных косвенных затрат аудируемого лица. В случае изменения первоначальной стоимости нематериальных активов в результате переоценки (обесценения, восстановления обесценения) необходимо доказать законность проведенных операций, правильность расчета суммы изменения и отражения их в учете.

- законность принятия нематериальных активов к учету;

Данная проверка проводится путем:

- установления документальной обоснованности принятия к учету нематериальных активов согласно актам о приеме-передаче нематериальных активов и записям в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета, применяемых в аудируемой организации;

- проверки учетных записей в регистрах синтетического и аналитического учета по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 04 «Нематериальные активы».

- полнота и законность начисления амортизации нематериальных активов;

Правильность определения нормативных сроков службы проверяется на основании документов, подтверждающих права правообладателя. При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) необходимо убедиться в наличии решения комиссии по амортизационной политике аудируемой организации и его соответствия законодательству. Обоснованность установленных сроков полезного использования проверяется путем анализа условий использования активов, указанных в решении комиссии по амортизационной политике аудируемой организации. Законность применяемых способов начисления амортизации проверяется в зависимости от использования нематериальных активов в предпринимательской деятельности. Правильность

определения суммы амортизации нематериальных активов проверяется посредством пересчета в соответствии с порядком начисления амортизации, предусмотренным учетной политикой аудируемой организации.

В отношении операций выбытия нематериальных активов проверяют:

- обоснованность выбытия нематериальных активов;
- правильность оформления первичных документов;
- законность и обоснованность списания с учета выбывших нематериальных активов;
- правильность отражения операций, связанных с выбытием нематериальных активов, на счетах бухгалтерского учета;
- правильность определения и отражения в учете финансовых результатов от выбытия нематериальных активов.

Периодичность проведения инвентаризации нематериальных активов и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета проверяется на основании приказов о проведении инвентаризации, инвентаризационных описей нематериальных активов, актов инвентаризации и учетных регистров по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита внеоборотных активов:

- несоответствие применяемого метода начисления амортизации внеоборотных активов методу, зафиксированному в учетной политике;
- неправильное исчисление сумм первоначальной стоимости внеоборотных активов при принятии их к учету;
- отсутствие налаженного аналитического учета внеоборотных активов по местам эксплуатации или хранения и отдельным видам внеоборотных активов;
- формальное проведение инвентаризаций внеоборотных активов.

3.3. Аудит материально-производственных запасов

Целью аудита материально-производственных запасов является проверка подлинности данных бухгалтерской (финансовой)

отчетности об остатках и движении материально-производственных запасов, а также о фактическом состоянии учета, хранения и эффективности использования производственных запасов, товаров, готовой продукции и незавершенного производства.

Таким образом, в зависимости от специфики деятельности аудируемого лица направления проверяемых участков учета могут меняться. Так, например, в торговых организациях в состав аудита материально-производственных запасов будет включен участок учета товаров и иных материально-производственных запасов; на предприятиях производственной сферы – участок учета готовой продукции, учета запасов и незавершенного производства.

Примерный список вопросов, на которые должен получить ответы аудитор в ходе аудиторской проверки учета материально-производственных запасов, выглядит следующим образом:

- каким образом организовано место хранения материально-производственных запасов (соблюдение правил хранения во избежание порчи и завышенных технологических потерь, наличие охраны и пожарной сигнализации, ограничение доступа к материально-производственным запасам посторонних лиц);

- как происходит прием и выдача материально-производственных запасов: какие оформляются документы, какие используются приборы и инструменты для измерения материалов и сырья;

- заключены ли договоры о материальной ответственности с лицами, непосредственно работающими с материально-производственными запасами;

- какие виды инвентаризации проводятся (обязательная, запланированная, внезапная), как оформляются результаты проверки (актами, описями, распоряжениями) и каким образом они отражаются в бухгалтерском учете;

- соблюдается ли порядок оформления приходных и расходных документов на каждую операцию в день ее совершения, все ли обязательные реквизиты заполняются при этом;

- выделяется ли отдельной строкой НДС в расчетно-платежных документах, счетах-фактурах;

- применяется ли система нормирования расхода материала и определен ли сверхнормативный лимит приказом по предприятию;
- какие методы ведения учета, списания и движения запасов закреплены в учетной политике;
- проводится ли бухгалтерией сверка отчетов материально ответственных лиц с первичными документами;
- организовано ли автоматическое ведение учета материально-производственных запасов с помощью программных устройств и как оно осуществляется;
- устанавливаются ли лица, виновные в выявленных недостатках по результатам проведенных инвентаризаций;
- существует ли в организации служба внутреннего контроля, как она работает и как учитываются в бухгалтерии результаты работы этой службы;
- разработаны ли должностные инструкции для работников службы внутреннего контроля и других материально ответственных сотрудников.

В начале аудиторской проверки аудитору необходимо провести предварительное знакомство с аудируемым лицом, оценить его имущественное и финансовое положение с помощью финансовых коэффициентов. Далее проводится оценка уровня существенности и аудиторского риска, а затем проводится планирование аудита, т. е. разрабатывается общий план и рабочие программы аудиторов. Стоит отметить, что общий план аудиторской проверки должен быть один, так как включает в себя все направления аудита, а рабочие программы аудиторы разрабатывают индивидуально на каждый объект проверки, например, аудит материально-производственных запасов.

Для того чтобы аудитор максимально эффективно проводил аудит материально-производственных запасов, а собираемые им сведения были достоверными, необходимо проводить данную процедуру в четыре этапа.

На первом этапе аудита материально-производственных запасов аудитору необходимо проверить положения учетной политики предприятия, а именно, соответствуют ли они законодательству нашей страны. Кроме того, на этом этапе необходимо проверить фактические способы ведения бухгалтерского учета матери-

ально-производственных запасов и их соответствие способам, принятым в учетной политике аудируемого лица. Аудитору следует выяснить, как в учетной политике прописаны критерии отнесения актива к материально-производственным запасам. Следует отметить, что в бухгалтерском учете данные аспекты регулируются ФСБУ 5/19 «Запасы», утвержденным приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 года № 180н.

В ходе проведения аудита материально-производственных запасов на первом этапе аудитору также необходимо проверить, какие единицы учета материально-производственных запасов используются аудируемым лицом, и провести оценку материально-производственных запасов. Аудитор должен проверить учет затрат, связанных с процессом приобретения, заготовки и транспортировки материально-производственных запасов аудируемым лицом. Следует помнить, что если затраты по доставке материально-производственных запасов на склад аудируемого лица относятся к транспортно-заготовительным расходам, то это должно быть отражено в учетной политике аудируемого лица.

Кроме того, в учетной политике должны быть предусмотрены документы, необходимые для учета и контроля использования материально-производственных запасов, то есть должны быть приведены формы первичных документов по приему, отпуску и перемещению материально-производственных запасов.

Таким образом, убедившись, что бухгалтерский учет материально-производственных запасов ведется аудируемым лицом в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, аудитор может переходить ко второму этапу аудита материально-производственных запасов.

На втором этапе аудита учета материально-производственных запасов необходимо убедиться в том, что аудируемым лицом сформирован перечень должностных лиц подразделений, которым доверено получение и отпуск запасов, товаров и готовой продукции. Аудитор должен на втором этапе изучить документы инвентаризации материально-производственных запасов, изучить количественные и качественные показатели, содержащиеся в первичных документах по движению материально-производственных запасов. Кроме того, на

данном этапе целесообразно проверить правильность использования счетов бухгалтерского учета и их коррекцию в части учета товаров, материалов и готовой продукции.

На третьем этапе аудита учета материально-производственных запасов проводятся аналитические процедуры, которые позволяют аудитору убедиться в совпадении числовых данных в следующем порядке:

- результаты инвентаризации материально-производственных запасов;
- данные аналитического учета материально-производственных запасов в складском учете;
- данные аналитического учета в регистрах бухгалтерского учета;
- сальдо синтетического счета совпадает с суммой остатков аналитических счетов, открытых к данному синтетическому счету;
- содержимое соответствующих статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах совпадает со статьями формы бухгалтерской (финансовой) отчетности – «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

Заключительным этапом аудита учета материально-производственных запасов является формулировка выводов аудитором по результатам проведенной аудиторской проверки. В выводах аудиторов отражается:

- анализ результатов аудиторской проверки учета материально-производственных запасов;
- обнаруженные ошибки в ходе аудита;
- систематические нарушения;
- замечания по организации внутреннего контроля.

Эффективность аудита материально-производственных запасов состоит в сбалансированности всех вышеперечисленных мероприятий.

Таким образом, для эффективной работы аудитора и объективности получаемых результатов по завершению проверки целесообразно проводить описанные в работе процедуры аудита материально-производственных запасов.

Непосредственным результатом аудиторской проверки учета материально-производственных запасов является выражение

мнения аудиторов о достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В том случае, если аудит проводился только по участку учета материально-производственных запасов, аудиторское заключение будет полностью состоять из выводов, которые были сделаны аудитом на этом участке учета.

В результате на основании теоретических аспектов аудита материально-производственных запасов можно сделать следующие выводы:

– все экономические субъекты независимо от вида экономической деятельности, размеров или формы собственности ведут учет материально-производственных запасов. Материально-производственные запасы – это материалы, готовая продукция, товары и незавершенное производство. Материально-производственные запасы входят в состав оборотных активов коммерческой организации и отражаются во втором разделе бухгалтерского баланса по статье «Запасы»;

– в целях сохранности и повышения эффективности использования и управления материально-производственными запасами должен быть организован их рациональный бухгалтерский учет;

– основной целью аудита материально-производственных запасов является выражение мнения о достоверности данных о материально-производственных запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита материально-производственных запасов:

- несоответствие применяемого метода оценки материально-производственных запасов методу, зафиксированному в учетной политике;

- неправильное исчисление сумм материально-производственных запасов, подлежащих списанию;

- отсутствие налаженного аналитического учета материально-производственных запасов по местам хранения и отдельным видам материально-производственных запасов;

- формальное проведение инвентаризаций материально-производственных запасов.

3.4. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Цель аудита расчетов с подотчетными лицами – установление правомерности проводимых данных фактов хозяйственной жизни и достоверности информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Источниками информации для аудита являются учетная политика аудируемого лица, авансовые отчеты и прикладываемые к ним оправдательные документы, приходные и расходные кассовые ордера, выписки банка, договоры о полной материальной ответственности при выдаче подотчетным лицам пластиковых карт банка, учетные регистры по счетам: 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 55 «Специальные счета в банках».

Аудит расчетов с подотчетными лицами организуется в два этапа.

На первом этапе выполняется подтверждение целесообразности расходов, производимых подотчетными лицами, правильность их оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета.

Особое внимание должно быть обращено на такие операции, как расчеты с водителями за приобретенные ими горюче-смазочные материалы, запасные части. Списание на себестоимость продукции (работ, услуг) израсходованных на эти цели сумм без представления оправдательных документов не допускается. Если приобретение основных средств связано с дополнительными расходами на их приобретение, оплачиваемых за счет подотчетных сумм, то данные затраты должны быть включены в первоначальную стоимость основных средств. Обоснованность осуществляемых через подотчетных сумм представительских расходов должна подтверждаться наличием оправдательных документов: приказа о назначении лица, ответственного за проведение мероприятия; программы встречи; сметы расходов; списка участников встречи; акта с приложенными документами, подтверждающими расходы.

На втором этапе осуществляется проверка правильности организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Проверяя организацию и ведение аналитического учета расчетов с подотчетными лицами, аудиторы должны учитывать, что сроки на которые выдаются денежные средства в подотчет устанавливаются приказом руководителя аудируемого лица и отражаются в учетной политике.

Достоверность записей подтверждается по итогам взаимной сверки сумм сальдо и оборотов по подотчетным лицам в аналитическом учете с суммами сальдо и оборотов по синтетическому счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Основные нарушения – злоупотребления, хищения, ошибки, несоответствия установленному порядку в области расчетов с подотчетными лицами – могут быть классифицированы следующим образом:

- нарушения порядка выдачи подотчетных сумм;

Выдача денежных сумм из кассы под отчет лицам, не являющимся работниками предприятия. Выдача денежных сумм под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным авансам.

Несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы. Списание подотчетных сумм за счет чистой прибыли предприятия.

- нарушения при оформлении командировочных расходов;

Отсутствие приказов о направлении работника в командировку. Отсутствие командировочных удостоверений с отметками в месте пребывания в командировке. Отсутствие аналитического учета командировочных расходов в пределах норм и сверх норм.

- нарушения при приобретении материальных ценностей, оплате работ, услуг подотчетными лицами;

Выделение сумм НДС расчетным путем от стоимости материальных ценностей, приобретенных за наличный расчет в розничной торговой сети. Списание на затраты сумм НДС от стоимости материальных ценностей, приобретенных через подотчетных лиц у изготовителей, в оптовой торговле.

- нарушение порядка учета представительских расходов;

Несоответствие фактического размера представительских расходов утвержденной смете. Отсутствие аналитического учета представительских расходов в пределах норм и сверх норм.

- нарушение порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами;

Некорректное составление бухгалтерских записей по операциям расчетов с подотчетными лицами. Неправильное выведение остатков на конец отчетного периода. Несоответствие записей в авансовых отчетах и учетном регистре по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

3.5. Аудит затрат на производство

Цель аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) – установление обоснованности формирования фактической себестоимости и достоверности информации о ней в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Источниками информации для аудита являются: учетная политика аудируемого лица, карточки (ведомости) по заказам, разрабочные таблицы, акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства, учетные регистры по счетам: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

В процессе проверки затрат на производство продукции (работ, услуг) аудиторы решают следующие задачи:

➤ оценка обоснованности применяемого в учетной политике варианта формирования информации о расходах аудируемого лица по обычным видам деятельности, метода учета затрат, варианта сводного учета, метода распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудиторы могут порекомендовать руководству аудируемого лица ряд изменений, которые позволят организовать учет затрат в соответствии с нормативными актами.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, но фактически использование элементов этого методов не осуществляется, аудиторы должны зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и опреде-

лить его количественное влияние на объем фактической себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

➤ подтверждение первоначальной оценки СВК;

Для оценки СВК аудиторы используют заранее подготовленные тесты в целях опроса сотрудников бухгалтерской службы. По результатам проведенного тестирования устанавливается оценка надежности СВК, которая сравнивается с результатами первоначальной оценки СВК, полученной на стадии планирования аудита. Если новая оценка СВК окажется ниже первоначальной оценки СВК, то аудиторам необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. При этом аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняют аудиторский риск.

➤ подтверждение достоверности формирования и отражения в учете прямых и косвенных расходов;

При решении данной задачи аудиторы выясняют:– обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость продукции (работ, услуг);

- правильность разграничения затрат между отчетными периодами и объектами учета;

- соответствие выполняемых корреспонденций счетов, установленным требованиям.

Произведенные затраты группируются в учете, как по экономическим элементам, так и по статьям калькуляции. Это позволяет осуществлять контроль за формированием, структурой и динамикой затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание, и дает возможность аудиторам в интересах аудируемого лица определять главные направления снижения себестоимости продукции (работ, услуг) путем изучения поэлементного состава и структуры затрат в динамике за ряд лет.

Результаты использования всех видов ресурсов с наибольшей полнотой раскрываются при анализе статей калькуляции, что позволяет определить целевое назначение затрат и установить их связь с технологическим процессом. Группировка затрат по ста-

тъям калькуляции позволяет производить контроль затрат по месту их возникновения и выявлять непроизводительные потери.

Проверяя обоснованно ли отнесены затраты на себестоимость продукции (работ, услуг), аудитору следует помнить, что затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в полном объеме, но для целей налогообложения (налог на прибыль) некоторые из них принимаются только в размере установленных норм (расходы на рекламу, представительские расходы и др.). данные расходы, как правило, относятся к управленческим, следовательно, аудиторы проводят детальный анализ счета 26 «Общехозяйственные расходы» путем установления общей суммы каждого вида нормируемых расходов, а также выполнения арифметического расчета этих расходов в пределах норм и сверх норм и сравнения полученных значений с аналогичными показателями в учете.

Аудиторам при выполнении процедуры инспектирования затрат на производство продукции (выполнении работ, оказании услуг) следует помнить, что затраты на производство включаются в себестоимость того периода к которому относятся независимо от факта поступления или списания денежных средств (допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни, метод начисления). Поэтому важно разграничить затраты по времени их возникновения и определить какие из них входят в себестоимость выпущенной продукции отчетного периода, а какие следует относить к резервам предстоящих расходов или расходам будущих периодов. Для достижения данной цели аудиторы внимательно изучают бухгалтерские записи по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» (аудиторы выясняют правильность использования средств каждого резерва, своевременность доначисления недостающих и списания (сторнирования) излишне начисленных сумм по ним) и счету 97 «Расходы будущих периодов».

Аудиторы также внимательно изучают затраты, подлежащие распределению. Особое внимание уделяется обоснованности включения в себестоимость расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг, что устанавливается путем изучения содержания заключенных договоров на оказание определенных услуг, актов сдачи – приемки выполненных работ.

В процессе изучения затрат аудиторам важно убедиться в правильности их документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета.

Предварительно аудиторы проводят сверку остатков незавершенного производства, отраженных в бухгалтерском балансе, и остатков по синтетическим счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство».

Далее аудиторы анализируют периодичность и порядок проведения инвентаризаций незавершенного производства, изучают сличительные описи и ведомости.

Если в представленных документах не выявлены отклонения, то можно сделать вывод или о формальном характере проведенных инвентаризаций или, наоборот, об эффективной организации учета затрат. Для подтверждения одного из вариантов аудиторы проводят выборочную инвентаризацию незавершенного производства.

Выявленные в ходе аудита затраты отклонения фиксируются в рабочих документах аудиторов и определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита затрат на производство продукции (выполненных работ, оказанных услуг):

- несоответствие применяемого метода учета затрат методу, зафиксированному в учетной политике;
- неверная оценка остатков незавершенного производства;
- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;
- необоснованное (без документального оформления) включение в себестоимость отдельных видов затрат.

3.6. Аудит выпуска готовой продукции и ее продажи

Цель аудит выпуска готовой продукции и ее продажи заключается в установлении полноты отражения в бухгалтерском учете готовой продукции, выпущенной из производства и поступившей на склад, а также правильности исчисления выручки от ее продажи и определения себестоимости проданной готовой продукции.

Источниками информации являются первичные документы: накладные на передачу готовой продукции в места хранения, приказы-накладные (комбинированный документ, совмещающий распоряжения складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции), ведомости выпуска готовой продукции, счета-фактуры, книга-продаж, доверенности покупателей, договоры на поставку продукции, карточки складского учета готовой продукции; учетные регистры по счетам: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи»; формы бухгалтерской (финансовой) отчетности: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В процессе проверки выпуска готовой продукции и ее продажи аудиторы решают следующие задачи:

- проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой аудируемого лица;

Выбранный вариант оценки готовой продукции (по фактической себестоимости или по нормативной себестоимости с использованием учетных цен) должен быть зафиксирован в учетной политике, а рабочий План счетов аудируемого лица должен содержать соответствующие счета. Анализ соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой, осуществляется на основании анализа проводимых бухгалтерских записей (корреспонденции счетов).

- подтверждение первоначальной оценки системы внутреннего контроля;

Для оценки СВК аудиторы используют заранее подготовленные тесты в целях опроса сотрудников бухгалтерской службы. По результатам проведенного тестирования устанавливается оценка надежности СВК, которая сравнивается с результатами первоначальной оценки СВК, полученной на стадии планирования аудита. Если новая оценка СВК окажется ниже первоначальной оценки СВК, то аудиторам необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. При

этом аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняют аудиторский риск.

- установление полноты отражения в бухгалтерском учете готовой продукции, выпущенной из производства и поступившей на склад;

В целях решения данной задачи аудиторы составляют альтернативный баланс расхода материалов и выпуска готовой продукции исходя из нормативных затрат и вспомогательные ведомости по сопоставлению показателей отчетов материально-ответственных лиц с показателями учетных регистров и первичных документов по выпуску готовой продукции из производства и поступлению на склад.

- подтверждение объемов отгруженной продукции;

Исходя из того, что операции по продаже продукции носят систематический характер и являются типичными, аудиторы проводят проверку на выборочной основе. В выборку включаются документы из разных отчетных периодов, по различным покупателям и разнообразным наименованиям готовой продукции.

В ходе аудита проводится взаимосверка счетов-фактур, накладных на отгрузку и учетных регистров, в которых отражаются сведения об отгруженной продукции. При этом уточняется соответствие информации о номенклатуре проданной продукции, количества, цен и стоимости продаж, а также даты осуществляемых фактов хозяйственной жизни.

Полноту отражения выручки, полученной от продажи готовой продукции, аудиторы проверяют с использованием данных по кредиту субсчета 90/1 «Выручка».

Аудиторы в обязательном порядке уточняют наличие договоров поставки готовой продукции, в которых предусмотрен отличный от общеустановленного порядок перехода права собственности на поставляемую продукцию. Готовая продукция, отгруженная в соответствии с такими договорами, до момента перехода права собственности на нее к покупателю отражается на счете 45 «Товары отгруженные».

- подтверждение суммы себестоимости продаж;

Аудиторами производится арифметический пересчет соответствующих показателей. Но предварительно аудиторы проводят проверку достоверности информации об остатках готовой продукции на начало и конец периода, объема выпуска готовой продукции из производства на склад и ее отгрузки покупателям.

- установление достоверности данных по статье «Управленческие расходы» в Отчете о финансовых результатах;

Если учетной политикой аудируемого лица предусмотрен порядок отнесения общехозяйственных расходов (учитываемых на одноименном счете 26) на счет 90/2 «Себестоимость продаж», то аудиторы устанавливают правильность распределения данных расходов между видами проданной продукции и собирают доказательства о точности указанных данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

- установление достоверности данных по статье «Коммерческие расходы» в Отчете о финансовых результатах;

Аудиторы собирают доказательства о точности указанных сумм коммерческих расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Коммерческие расходы (расходы на продажу) связаны со сбытом продукции и включают расходы на тару и упаковку. При этом следует учитывать, что возможны случаи, когда продукция заключается в тару уже в процессе производства, например, на консервных заводах, что должно отражаться в составе фактической себестоимости готовой продукции, а не в расходах на продажу.

Также не относятся к расходам на продажу затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями. Аудиторы проводят анализ выполнения условий договоров о франко-месте, до которого все расходы по транспортировке продукции несет поставщик.

Путем сверки данных первичных документов по упаковке и транспортировке продукции и учетных регистров по счету 44 «Расходы на продажу» аудиторы выясняют организацию аналитического учета коммерческих расходов (расходов на продажу). Аудиторы должны отдельно проанализировать правильность использования счета 44 «Расходы на продажу» для целей учета

коммерческих расходов, связанных с упаковкой и транспортировкой готовой продукции и учета расходов на продажу в торговле.

Выявленные в ходе аудита выпуска готовой продукции и ее продажи отклонения фиксируются в рабочих документах аудиторов и определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита выпуска готовой продукции и ее продажи:

- несоответствие применяемого метода оценки готовой продукции методу, зафиксированному в учетной политике;
- неправильное исчисление сумм себестоимости продаж, управленческих и коммерческих расходов;
- отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции;
- формальное проведение инвентаризаций готовой продукции.

3.7. Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли

Целью аудита формирования финансовых результатов и распределения прибыли является установление достоверности отражения в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица финансовых результатов, законности распределения и использования прибыли.

Источниками информации являются: учетная политика, учредительные документы, протоколы собрания собственников, счета-фактуры, накладные на отпуск, универсальные первичные документы (УПД), платежные документы, учетные регистры по счетам 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах.

В процессе проверки формирования финансовых результатов и распределения прибыли аудиторы решают следующие задачи:

- проверка соответствия фактических методов определения, использования и распределения прибыли методам, установленным учетной политикой аудируемого лица;

- подтверждение первоначальной оценки СВК;

Для оценки СВК аудиторы используют заранее подготовленные тесты в целях опроса сотрудников бухгалтерской службы. По результатам проведенного тестирования устанавливается оценка надежности СВК, которая сравнивается с результатами первоначальной оценки СВК, полученной на стадии планирования аудита. Если новая оценка СВК окажется ниже первоначальной оценки СВК, то аудиторам необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. При этом аудиторы определяют объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняют аудиторский риск.

- установление правильности определения и отражения в учете финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);

Решение данной задачи в значительной степени зависит от качества проведения контрольных процедур на предыдущих стадиях аудиторской проверки (аудит затрат на производство; аудит выпуска готовой продукции и ее продажи). Аудиторы осуществляют арифметический пересчет показателей прибыли (валовая прибыль; прибыль от продаж; прибыль до налогообложения; чистая прибыль).

- установление правильности определения и отражения в учете прочих доходов и расходов;

Особое внимание аудиторы уделяют на операции, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов аудируемого лица; с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; с участием в уставных капиталах других организаций.

При проверке бухгалтерских записей по счету 91 «Прочие доходы и расходы» аудиторы основным условием включения фактов хозяйственной жизни в состав прочих доходов и расходов считают отсутствие их в перечне видов деятельности, закреплен-

ных учредительными документами аудируемого лица. В противном случае данные факты хозяйственной жизни отражаются как доходы и расходы по обычным видам деятельности.

Аудиторы выясняют, не было ли в проверяемом периоде случаев необоснованного включения в состав прочих расходов сумм штрафов, предъявленных налоговыми и другими контролирующими органами, в то время как такие затраты должны списываться за счет чистой прибыли аудируемого лица.

- проверка правильности осуществления реформации бухгалтерского баланса;

Реформация бухгалтерского баланса – это закрытие на конец отчетного года субсчетов, открытых к счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и счета 99 «Прибыли и убытки».

- проверка правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли.

Аудиторы устанавливают правильность отражения фактов хозяйственной жизни на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Завершая проверку, аудитор должен убедиться, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица вся существенная информация о финансовых результатах и распределении прибыли раскрыта в полном объеме.

Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита формирования финансовых результатов и распределения прибыли:

- несоответствие фактических методов определения, использования и распределения прибыли методам, установленным учетной политикой аудируемого лица;

- ошибочное включение фактов хозяйственной жизни в состав прочих доходов и расходов;

- неправильное распределение прибыли, остающейся в распоряжении аудируемого лица.

3.8. Аудит экономической безопасности бизнеса

Экономическая безопасность бизнеса – это стабильное функционирование и развитие экономического субъекта в текущем и перспективном периодах, когда исключена вероятность

нанесения вреда его материальным, финансовым, информационным и трудовым ресурсам. Для обеспечения максимальной степени защиты ресурсов экономического субъекта необходимо на постоянной основе проводить аудит экономической безопасности бизнеса.

Цель аудита экономической безопасности бизнеса заключается в установлении адекватности системы внутреннего контроля поставленным целям и задачам бизнеса и в объективной оценке степени защищенности ресурсов экономического субъекта от внешних и внутренних угроз.

Источниками информации для аудита экономической безопасности бизнеса являются устав аудируемого лица, учредительные документы, учетная политика, внутренние положения и инструкции, бухгалтерская (финансовая) отчетность, данные управленческого и налогового учета и др.

Для установления адекватности системы внутреннего контроля поставленным целям и задачам бизнеса необходимо провести оценку степени развития системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Наиболее популярными способами оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица являются такие методы, как тестирование и анкетирование. По результатам анализа полученных ответов устанавливается степень развития системы внутреннего контроля, который может иметь следующую градацию:

- *Стихийный (неорганизованный);*

Аудируемое лицо использует отдельные элементы системы внутреннего контроля, однако они применяются стихийно, без правильно организованного хозяйственного руководства. При этом администрация и ответственные сотрудники имеют слабое представление об элементах системы внутреннего контроля.

Аудиторы разрабатывают и предлагают к внедрению мероприятия, которые позволят создать полноценную систему внутреннего контроля.

- *Потенциальный;*

Аудируемое лицо редко использует возможности системы внутреннего контроля, которая функционирует непоследовательно, существует в скрытом виде и проявляется только при определенных условиях. Процессы, происходящие в рамках контроль-

ной среды, понимаются только администрацией и некоторыми должностными лицами отдельных подразделений аудируемого лица.

Аудиторы предлагают использовать организационные и финансовые меры для развития функциональных возможностей системы внутреннего контроля.

- Стабильный;

Аудируемое лицо использует хорошо организованную систему внутреннего контроля, однако проведение отдельных мероприятий носит формальный характер и некоторые элементы системы внутреннего контроля не соответствуют предъявляемым к ним требованиям.

Аудиторы обращают внимание на необходимость проведения аудируемым лицом мероприятий, способствующих повышению качества контрольных мероприятий.

- Оптимальный;

Аудируемым лицом созданы и максимально поддерживаются наиболее благоприятные условия для функционирования системы внутреннего контроля.

Аудиторы рекомендуют на постоянной основе отслеживать адекватность системы внутреннего контроля поставленным целям и задачам бизнеса, а также размеру и видам деятельности аудируемого лица.

- Высокоразвитый;

Аудируемое лицо имеет в высшей степени развитую систему внутреннего контроля, соответствующую мировым стандартам.

Далее аудиторы определяют состояние экономической безопасности на основе соответствия величин основных финансовых показателей аудируемого лица пороговым значениям индикаторов экономической безопасности [12].

Важнейшими элементами механизма обеспечения экономической безопасности бизнеса являются мониторинг и прогнозирование факторов, определяющих угрозы экономической безопасности. При мониторинге угроз экономической безопасности с помощью аналитических индикаторов необходимо и возможно выявлять критические «болевые» точки и использовать их в качестве пороговых значений экономической безопасности, то есть

предельных величин, несоблюдение которых препятствует нормальному развитию бизнеса хозяйствующего субъекта. Пороговые значения – важный инструмент наблюдения, сравнительного анализа и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности. Теория безопасности имеет практическое значение только в том случае, если она органично включает в свою структуру комплекс характеристик, описывающих предельные состояния объекта. Следовательно, для экономической безопасности бизнеса большое значение имеют не только сами показатели, сколько их пороговые значения.

Определение состояния экономической безопасности на основе соответствия величин основных финансовых показателей аудируемого лица пороговым значениям индикаторов экономической безопасности выполняется с учетом специфики финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица и характеризуется следующим образом:

- *Устойчивое;*

Все показатели находятся в пределах пороговых значений индикаторов экономической безопасности.

- *Предкризисное;*

Один показатель выходит за рамки установленного предельного значения, остальные также приближаются к своим пороговым значениям.

- *Кризисное;*

Большинство показателей находятся за гранью предельных значений индикаторов.

- *Критическое;*

Все показатели нарушили границы величин, определяющих стабильность бизнеса.

В зависимости от установленного состояния экономической безопасности аудиторами разрабатываются дальнейшие действия.

Устойчивое положение требует проведения на постоянной основе мониторинга пороговых значений индикаторов экономической безопасности.

В случае возникновения *предкризисного* или *кризисного* состояния необходимо провести дополнительный анализ составляющих финансовых показателей, величина которых оказалась вы-

ше или ниже пороговых значений соответствующих индикаторов, с целью выявления причин и факторов, повлиявших на данное ухудшение.

Критическое состояние показывает, что аудируемое лицо находится в опасных для своего бизнеса условиях.

Аудит экономической безопасности бизнеса является наиболее эффективным и востребованным в рамках проведения внешних аудиторских проверок, так как в данном случае соблюдается принцип независимости и выводы, сделанные аудиторами об уровне экономической безопасности аудируемого лица, рассматриваются как наиболее объективные.

В настоящее время многие собственники определенного экономического субъекта открывают отдельное юридическое лицо для осуществления единственного вида деятельности – проведение внутреннего контроля и обеспечение экономической безопасности своего бизнеса. Тем самым работники службы внутреннего контроля и экономической безопасности выводятся из подчинения администрации экономического субъекта. Данный вид контроля отвечает современным требованиям качества аудита, способствует повышению уровня экономической безопасности. Но одним из необходимых требований сохранения качественных параметров работы данного экономического субъекта является постоянное повышение профессионального уровня работников службы внутреннего контроля и экономической безопасности, а это требует дополнительных инвестиций в трудовые ресурсы экономического субъекта.

Вопросы для самопроверки

1. Аудит системы управления
2. Экспертиза учетной политики аудируемого лица
3. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита учетной политики
4. Аудит операций, связанных с поступлением и перемещением основных средств
5. Аудит правильности начисления амортизации основных средств
6. Аудит операций по выбытию основных средств
7. Аудит затрат на ремонт основных средств

8. Аудит операций, связанных с поступлением нематериальных активов
9. Аудит правильности начисления амортизации нематериальных активов
10. Аудит операций по выбытию нематериальных активов
11. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита основных средств
12. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита нематериальных активов
13. Аудит материально-производственных запасов
14. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита материально-производственных запасов
15. Аудит расчетов с подотчетными лицами
16. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита расчетов с подотчетными лицами
17. Аудит затрат на производство
18. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита затрат на производство
19. Аудит выпуска готовой продукции
20. Аудит процесса продажи готовой продукции
21. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита выпуска готовой продукции и ее продажи
22. Аудит формирования финансовых результатов
23. Аудит правильности распределения прибыли
24. Типичные ошибки, встречающиеся в ходе аудита формирования финансовых результатов и распределения прибыли
25. Аудит экономической безопасности бизнеса

Заключение

Современное развитие аудиторской деятельности направлено на обеспечение полной и достоверной информацией пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышения уровня экономической безопасности аудируемого лица.

Учебное пособие в полном объеме и с учетом современных направлений развития аудиторской деятельности раскрывает теоретические и практические вопросы, предусмотренные для изучения рабочей программой по дисциплине «Аудит» в рамках учебного плана по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность». Учебное включает в себя необходимые дидактические единицы, предусмотренные рабочей программой по дисциплине «Аудит».

В учебном пособии рассматриваются историческая обусловленность аудиторской деятельности, анализ понятий и классификационных групп; организация аудиторской деятельности в Российской Федерации; этические принципы аудита; современные направления аудиторской деятельности; этапы аудиторской проверки; аудиторские доказательства; существенность, риски и документирование в аудите; аудит таких объектов, как основные средства и нематериальные активы, система управления и учетная политика, запасы и затраты, расчеты с подотчетными лицами, финансовые результаты и экономическая безопасность.

Учебный материал в пособии имеет строго научное изложение, что не исключает доступность в понимании и усвоении содержания представленных тем и вопросов. Это позволяет студентам глубоко усваивать содержание курса, эффективно решать возникающие проблемы, понимать сущность и практическую значимость будущей профессии, проявлять к ней постоянный интерес.

**Этапы развития аудиторской деятельности
в соответствии с российским законодательством**

Периодизация	Наименование Нормативного документа	Характеристика этапа
I этап 1987–1993 гг.	Постановление Правительства СССР от 13.01.1987 «О создании и деятельности на территории СССР совместных предприятий». Постановление Совета Министров СССР от 08.09.1987 «О создании советской аудиторской организации»	<p>На территории России была образована первая аудиторская фирма – акционерное общество «Инаудит». Акционерами стали: Министерство финансов СССР (которому принадлежало 55% акций), Госбанк СССР, Внешторгбанк, внешнеторговые объединения: Минвнешторга СССР, Минморфлота СССР, Минрыбхоза СССР, Минавтопрома СССР, Минстанкопрома СССР и Государственного Комитета по внешнеэкономическим связям СССР.</p> <p>Общество было создано на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР, сотрудниками которого была проведена большая подготовительная работа, изучены материалы по аудиторской деятельности в США, Германии, Франции, Великобритании, Швеции и некоторых других странах.</p> <p>В 1991 г. коллектив АО «Инаудит» выкупил акционерный капитал у своих учредителей</p>
II этап 1994 г.	Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 «Об аудиторской деятельности в РФ»	<p>Утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Установлены правовые основы аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля. Введен запрет на проведение аудиторской деятельности без аттестации начиная с 01.10.1994 и получения лицензий начиная с 01.01.1995</p>
III этап 01 января 1995 г. – январь 1996 г.	Постановление Правительства РФ от 7.12.1994 № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке»	<p>Определены критерии экономических субъектов обязанных получить аудиторское заключение по годовому бухгалтерскому отчету.</p> <p>Начиная с отчетности за 1994 г.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ОАО; - банки и другие кредитные организации; - страховые организации и общества взаимного страхования; - товарные и фондовые биржи; - инвестиционные институты; - внебюджетные, благотворительные и иные фонды; - в уставном капитале имеется доля принадлежащая иностранным инвесторам. <p>Начиная с отчетности за 1995 г.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - объем выручки за год превышает в 500 тысяч раз МРОТ;

Периодизация	Наименование Нормативного документа	Характеристика этапа
		- сумма активов баланса превышает в 200 тысяч раз МРОТ
IV этап Февраль 1996 – июль 2001 г.	Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ	Первый российский стандарт по аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» был утвержден протоколом № 1 от 09.02.1996. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, включали в себя три группы: общие; проведения аудиторской проверки; составления отчета. Было разработано и принято около 40 стандартов. В настоящее время официально признаны только два – «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» и «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»
V этап Август 2001 г. август 2002 г.	Федеральный закон от 07.08.2001 №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Принят Государственной Думой 13.07.2001. Одобрен Советом Федерации 20.07.2001	В России принят первый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», определяющий правовые основы ее регулирования. Вступил в силу с 01.01.2002. Утратили силу по Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ
VI этап сентябрь 2002 – декабрь 2008 гг.	Постановление Правительства Российской Федерации № 696 от 02.09.2002 (с изменениями и дополнениями) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»	На правительственном уровне утверждены федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности – ФПСАД. Применение этих документов является обязательным. В 2002 году были утверждены шесть федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. В настоящее время действует 29 ФПСАД из 34, утвержденных Правительством РФ
VII этап С 01 января 2009 г. – июль 2010 г.	Федеральный закон от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Принят Государственной Думой 24.12.2008. Одобрен Советом Федерации 29.12.2008. Вступил в силу с 01.01.2009 и действует по настоящее время	Отмена лицензирования аудита и появление саморегулируемых организаций auditors. Произошел переход от государственного регулирования аудита к саморегулированию аудиторской деятельности.
VIII этап август 2010 г. – декабрь 2016 г.	Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудитор-	Утверждены федеральные стандарты аудиторской деятельности: ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мне-

Периодизация	Наименование Нормативного документа	Характеристика этапа
	ской деятельности»	ния о ее достоверности»; ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»; ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»
	Приказ Минфина РФ от 24.02.2010 № 16н «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности»	Утвержден федеральный стандарт аудиторской деятельности: ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»
	Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 № 90н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»	Утверждены федеральные стандарты аудиторской деятельности: ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»; ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита»
	Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»	Утверждены федеральные стандарты аудиторской деятельности: ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»; ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам; ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности»
IX этап С 01.01.2017 по настоящее время	Приказ Минфина России от 26.09.2017 № 147н «О признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» Постановление Правительства РФ от 23.10.2017 № 1289 «О признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»	Отменено действие федеральных стандартов аудиторской деятельности и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности с 01.01.2018
	Приказ Минфина РФ от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»	На территории Российской Федерации введены в действие международные стандарты аудита (МСА)

Критерии качества функционирования системы внутреннего контроля

№ п/п	Вопросы	Критерии	Баллы
1.	Утверждено ли «Положение о внутреннем контроле», содержащее следующие разделы: - понятие и принципы внутреннего контроля; - цели и задачи внутреннего контроля; - основные процедуры внутреннего контроля; - уполномоченные лица и порядок внутреннего взаимодействия структурных подразделений?	Положение утверждено и содержит все необходимые разделы	4
		Положение утверждено, но не раскрывает понятия и принципы внутреннего контроля	3
		Положение утверждено, но не раскрывает понятия, принципы, цели и задачи внутреннего контроля	2
		Положение утверждено, но его содержание не соответствует предъявляемым требованиям	1
		Положение не утверждено	0
2.	Утверждено ли «Положение об организации деятельности сектора внутреннего аудита», содержащее следующие разделы: - структура и принципы работы сектора внутреннего аудита; - цель и задачи работы сектора внутреннего аудита; - функции сектора внутреннего аудита; - права, обязанности и ответственность сотрудников сектора внутреннего аудита?	Положение утверждено и содержит все необходимые разделы	4
		Положение утверждено, но не раскрывает структуру и принципы работы сектора внутреннего аудита	3
		Положение утверждено, но не раскрывает структуру, принципы, цель и задачи работы сектора внутреннего аудита	2
		Положение утверждено, но его содержание не соответствует предъявляемым требованиям	1
		Положение не утверждено	0
3.	Определены ли должностными регламентами полномочия должностных лиц сектора внутреннего аудита?	Определены для всех уполномоченных должностных лиц сектора внутреннего аудита	3
		Определены для всех уполномоченных должностных лиц сектора внутреннего аудита, но не в полном объеме	2
		Определены не для всех уполномоченных должностных лиц сектора внутреннего аудита и не в полном объеме	1
		Не определены	0
4.	Установлена ли периодичность представления отчета о результатах работы сектора внутреннего аудита директору организации?	Да	1
		Нет	0
5.	Разработаны ли инструкции, регламен-	Да	1

№ п/п	Вопросы	Критерии	Баллы
	тирующие порядок составления отчета о результатах работы сектора внутреннего аудита?	Нет	0
6.	Разрабатывается ли стратегический план работы сектора внутреннего аудита?	Да, сроком на 3–5 лет и ежегодно утверждается план работы сектора внутреннего аудита на текущий календарный год	3
		Да, сроком на 3–5 лет без утверждения годового плана работы сектора внутреннего аудита	2
		Нет, но ежегодно утверждается план работы сектора внутреннего аудита на текущий календарный год	1
		Нет	0
7.	Разрабатываются ли рабочие программы внутреннего аудита на каждую проверку?	Да	3
		Имеется единая рабочая программа внутреннего аудита на проверку любых объектов	2
		Да, но не на каждую проверку	1
		Нет	0
8.	Осуществляется ли документальное оформление контрольных процедур?	Да	2
		Не всегда	1
		Нет	0
9.	Разработаны ли унифицированные формы рабочих документов внутренних аудиторов?	Да	1
		Нет	0
10.	Оформляется ли протоколом заседание, проводимое по результатам внутреннего аудита, между сотрудниками сектора внутреннего аудита и должностными лицами проверяемого подразделения?	Да	2
		Не всегда	1
		Нет	0
11.	Утверждена ли форма акта проверки и порядок его подписания?	Да	2
		Форма акта проверки утверждена, но не установлен порядок его подписания	1
		Нет	0
12.	Проводится ли контроль выполнения решений, принятых по результатам проведенных проверок?	Да	1
		Нет	0
13.	Как часто проводятся совещания сотрудников сектора внутреннего аудита?	Один раз в неделю	4
		Один раз в месяц	3
		Один раз в квартал	2
		Один раз в год	1
		Не проводятся	0
14.	Какой процент работников из общего числа сотрудников сектора внутреннего аудита имеют квалификационный аттестат аудитора?	Более 50%	1
		Менее 50%	0
15.	Какой процент работников из общего числа сотрудников бухгалтерской служ-	Более 50%	1
		Менее 50%	0

№ п/п	Вопросы	Критерии	Баллы
	бы имеют аттестат профессионального бухгалтера?		
16.	Проводится ли внутреннее обучение сотрудников сектора внутреннего аудита и бухгалтерской службы?	Да	1
		Нет	0
17.	Проходят ли сотрудники сектора внутреннего аудита обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются?	Постоянно	2
		Редко	1
		Не проходят	0
18.	Какая минимальная продолжительность обучения, которую проходят сотрудники сектора внутреннего аудита по программам повышения квалификации?	Не менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год	2
		Менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год	1
		Менее 20 часов в каждый год	0
19.	Какая степень автоматизации информационной системы, связанной с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности?	Полностью автоматизирована. Используются специальные лицензионные программные продукты	3
		Автоматизирована. Используются нелицензионные программные продукты	2
		Автоматизирована частично на отдельных участках учета	1
		Не автоматизирована. Специальные программные продукты не используются	0
20.	Осуществляется ли работниками бухгалтерской службы последующая арифметическая проверка вновь введенных фактов хозяйственной жизни в систему компьютерной обработки данных?	Да	2
		Иногда	1
		Нет	0
21.	Соответствуют ли положения учетной политики требованиям, установленным российским законодательством?	Да	2
		Только по некоторым объектам учета	1
		Учетная политика не утверждена	0
22.	Соответствуют ли способы, применяемые в практике учета способам, утвержденным в приказе об учетной политике?	Да	2
		Только по некоторым объектам учета	1
		Нет	0
23.	Полностью ли раскрыты особенности финансово-хозяйственной деятельности и способы их учета в учетной политике?	Раскрыты в полном объеме	2
		Раскрыты частично	1
		Не раскрыты	0
24.	Выполняется ли допущение последовательности применения учетной политики от одного отчетного года к другому?	Да	1
		Нет	0

№ п/п	Вопросы	Критерии	Баллы
25.	Проводится ли сотрудниками сектора внутреннего аудита оценка непрерывности деятельности экономического субъекта?	Да	1
		Нет	0
26.	Как часто проводится сверка расчетов с контрагентами?	Один раз в месяц	3
		Один раз в квартал	2
		Один раз в год	1
		Не проводится	0
27.	Осуществляется ли контроль выполнения договорных обязательств в целях недопущения штрафных санкций?	Да	2
		Выборочно	1
		Нет	0
28.	Проводится ли работа по истребованию дебиторской задолженности?	Да	2
		Иногда	1
		Нет	0
29.	Утвержден ли Порядок документооборота?	Да	1
		Нет	0
30.	Осуществляется ли проверка выполнения требований документооборота?	Да	2
		Иногда	1
		Нет	0
31.	Проводится ли регистрация входящей и исходящей корреспонденции?	Да	1
		Нет	0
32.	Выполняется ли допущение имущественной обособленности?	Да	1
		Нет	0
33.	Выполняется ли допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни?	Да	1
		Нет	0
34.	Фиксируются ли детали проводимых фактов хозяйственной жизни, имеющих существенное значение для отчетности	Да	2
		Не всегда	1
		Нет	0
35.	Выполняется ли требование тождественности данных синтетического и аналитического учета?	Да	2
		Только на определенных участках учета	1
		Нет	0
36.	Обеспечивает ли организационная структура экономического субъекта разделение следующих несовместимых функций: - непосредственный доступ к активам; - разрешение на осуществление фактов хозяйственной жизни, связанных с движением активов; - отражение фактов хозяйственной жизни, связанных с движением активов, в учете и отчетности	Да	2
		Не во всех случаях	1
		Нет	0
37.	Факты хозяйственной жизни выполняются с одобрения директора организации?	Да	2
		Иногда	1
		Нет	0
38.	Инвентаризация основных средств проводится?	Не реже 1 раза в три года	1
		Реже 1 раза в три года	0
		Не проводится	0
39.	Инвентаризация материально-	Не реже 1 раза в год	1

№ п/п	Вопросы	Критерии	Баллы
	производственных запасов проводится?	Реже 1 раза в год	0
		Не проводится	0
40.	Инвентаризация наличных денежных средств в кассе проводится?	Не реже 1 раза в месяц	1
		Реже 1 раза в месяц	0
		Не проводится	0

Оценка фактической надежности системы внутреннего контроля

	Баллы	Фактическая надежность системы внутреннего контроля в процентах (фактическое количество баллов / максимальное количество баллов × 100%)
Максимальное количество баллов	75	
Фактическое количество баллов		

С учетом максимального (75) и среднего (35) количества баллов приемлемым считается уровень системы внутреннего контроля не ниже 47% (35/75).

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (от 30 декабря 2008 года N 307-ФЗ)

(в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136-ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ, от 02.07.2013 № 185-ФЗ, от 23.07.2013 № 251-ФЗ, от 28.12.2013 № 396-ФЗ, от 04.03.2014 № 23-ФЗ, от 01.12.2014 № 403-ФЗ, от 03.07.2016 № 236-ФЗ, от 03.07.2016 № 262-ФЗ, от 03.07.2016 № 360-ФЗ, от 01.05.2017 № 96-ФЗ, от 31.12.2017 № 481-ФЗ, от 23.04.2018 № 112-ФЗ, от 26.11.2019 № 378-ФЗ, от 29.12.2020 № 476-ФЗ, от 30.12.2020 № 498-ФЗ, от 09.03.2021 № 41-ФЗ, с изм., внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 01.04.2020 № 98-ФЗ (в ред. от 08.06.2020))

Статья 1. Аудиторская деятельность

1. Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности.

3. Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

4. Виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (далее – уполномоченный федеральный орган).

5. Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

6. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.

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

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

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

3) утратил силу;

4) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

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

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, которые регулируют отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Статья 3. Аудиторская организация

1. Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

2. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее – реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

3. Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Статья 4. Аудитор

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

2. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

3. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных статьей 1 настоящего Федерального закона.

4. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со ст. 1 настоящего Федерального закона, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

Статья 5. Обязательный аудит

1. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится в случаях, установленных федеральными законами, а также в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
2) организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;

3) организаций, имеющих организационно-правовую форму фонда (за исключением государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 3.08.2018 № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах»), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 миллиона рублей;

4) организаций (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19.06.1992 № 3085-1 «О потребительской коопе-

рации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:

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

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

2. Обязательный аудит проводится ежегодно.

3. Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %, государственных корпораций, государственных компаний, публично-правовых компаний, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности, включаемой в проспект ценных бумаг, и консолидированной финансовой отчетности проводится только аудиторскими организациями.

4. Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, публично-правовой компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по результатам проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок, товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным.

5. В открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которой за предшествующий отчетному год не превышает 1 миллиарда рублей, обязательным является участие аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства.

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

Статья 6. Аудиторское заключение

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

2. Аудиторское заключение должно содержать:

1) наименование «Аудиторское заключение»;

2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

7.1) результаты проверки, проведенной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в соответствии с другими федеральными законами;

8) указание даты заключения.

3. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

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

6. С заявлением в суд о признании аудиторского заключения заведомо ложным вправе обращаться:

1) лица, которым адресовано аудиторское заключение (в отношении адресованных им аудиторских заключений);

2) Центральный банк Российской Федерации (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в отношении которых он осуществляет контроль и надзор);

3) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере (далее – уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору) (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона);

4) государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов» (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций);

5) иные лица в случаях, определенных федеральными законами.

Статья 7. Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов

1. Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются Международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

2. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов:

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

2) не могут противоречить международным стандартам аудита;

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.

3. Кодекс профессиональной этики аудиторов – свод правил поведения, содержащий принципы профессиональной этики, основные требования к обеспечению соблюдения таких принципов, меры по обеспечению соблюдения таких принципов аудиторскими организациями, аудиторами и обязательный для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при оказании аудиторских услуг (участии в оказании аудиторских услуг) и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (участии в оказании таких услуг).

3.1. Кодекс профессиональной этики аудиторов разрабатывается на основе кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров.

4. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Статья 8. Независимость аудиторских организаций, аудиторов

1. При оказании аудиторских услуг (участии в оказании аудиторских услуг) аудиторская организация, аудитор должны быть независимы и соблюдать правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Для целей настоящего Федерального закона под независимостью аудиторской организации, аудитора понимается отсутствие отношений связанности (аффилированности), основанной на имущественной, родственной или иной зависимости аудиторской организации, аудитора от аудируемого лица, его учредителей (участников, акционеров), руководителей и иных должностных лиц, других лиц, в случаях, предусмотренных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами, правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций. Аудит не может осуществляться:

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

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

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

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

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

6) аудиторами, являющимися учредителям (участникам) аудируемого лица, его руководителям, главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, близ-

кими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов;

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

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

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

2. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторами за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

2.1. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренные советом по аудиторской деятельности правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемые ею правила независимости аудиторов и аудиторских организаций дополнительные требования.

3. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Для целей настоящего Федерального закона под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются кодексом профессиональной этики аудиторов.

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

Статья 9. Аудиторская тайна

1. Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных настоящим Федеральным законом, за исключением:

1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;

2) сведений о заключении договора оказания аудиторских услуг;

3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

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

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

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

5. Уполномоченный федеральный орган, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору и их работники, саморегулируемые организации аудиторов, их члены и работники, а также иные лица, получившие доступ к сведениям и документам, составляющим аудиторскую тайну, в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности таких сведений и документов.

6. В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами, получившими на основании настоящего Федерального закона и других федеральных законов доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Статья 10. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов

1. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

2. Аудиторская организация, 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 организации.

3. Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

4. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

5. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

6. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

7. Саморегулируемая организация аудиторов в соответствии с принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе

проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации.

8. Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется саморегулируемой организацией аудиторов начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации и индивидуальном аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций:

1) в отношении аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, – не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год;

2) в отношении индивидуальных аудиторов и иных аудиторских организаций – не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

9. Утратил силу.

10. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации и саморегулируемой организацией аудиторов.

Статья 10.1. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, осуществляемый уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору

1. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляется уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом.

2. В целях осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, такая аудиторская организация в письменной форме или путем направления электронного документа однократно уведомляет уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, в течение 20 рабочих дней, следующих за датой заключения первого договора на проведение данного аудита в текущем календарном году. Порядок и форма уведомления, предусмотренного настоящей частью, устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

3. Плановые внешние проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляются уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не чаще одного раза в три года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений о такой аудиторской организации в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

4. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, является:

1) поданная в уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) такой аудиторской организации, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

2) истечение срока исполнения такой аудиторской организацией предписания, обязывающего ее устранить выявленные нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских органи-

заций, кодекса профессиональной этики аудиторов, вынесенного по результатам внешней проверки качества ее работы и устанавливающего сроки устранения данных нарушений.

5. Плановая или внеплановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, не может продолжаться более 40 рабочих дней, а для такой аудиторской организации, являющейся субъектом малого предпринимательства, – более 20 рабочих дней.

6. Указанный в части 5 настоящей статьи срок может быть продлен уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не более чем на 20 рабочих дней. Основанием продления срока проведения плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, является:

1) необходимость проведения сложных и (или) длительных исследований, специальных экспертиз и расследований на основании мотивированных предложений должностных лиц, уполномоченных на проведение плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации;

2) поступление в течение срока проведения плановой или внеплановой внешней проверки качества работы такой аудиторской организации от правоохранительных и контрольных (надзорных) органов, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», Центрального банка Российской Федерации требующей проверки информации о фактах нарушения такой аудиторской организацией требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

7. Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является проверенная аудиторская организация, проводящая обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, о результатах плановой или внеплановой внешней проверки качества работы такой аудиторской организации и решении, принятом в отношении такой аудиторской организации, в течение пяти рабочих дней с даты вынесения данного решения.

Статья 11. Квалификационный аттестат аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее – претендент):

1) сдало квалификационный экзамен;

2) имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

2. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности.

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

4. Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Назначение на должность и освобождение от должности единоличного исполнительного органа единой аттестационной комиссии осуществляются с предварительного согласия совета по аудиторской деятельности. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

5. За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

6. Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается в случае, если:

- 1) претендент не соответствует требованиям части 1 настоящей статьи;
- 2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию части 3 настоящей статьи;
- 3) со дня принятия единой аттестационной комиссией решения о сдаче квалификационного экзамена до дня получения саморегулируемой организацией аудиторов от претендента заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора прошло более одного года.

7. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма устанавливаются саморегулируемой организацией аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе выдвигать какие-либо требования или условия при выдаче квалификационного аттестата аудитора. Саморегулируемая организация аудиторов вправе взимать плату за выдачу квалификационного аттестата аудитора, размер которой не должен превышать затраты на его изготовление и пересылку. Датой выдачи квалификационного аттестата аудитора считается дата принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о выдаче аттестата аудитора.

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

9. Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Статья 12. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

- 1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным статьей 11 настоящего Федерального закона;
- 2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- 3) несоблюдения аудитором требований статей 8 и 9 настоящего Федерального закона;
- 4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований настоящего Федерального закона или стандартов аудиторской деятельности;
- 5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- 6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение трех последовательных календарных лет, за исключением:
 - а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
 - б) работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
 - в) должностных лиц уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и его территориальных органов, осуществляющих внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона;

г) лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;

д) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного статьей 11 настоящего Федерального закона, за исключением случая, когда саморегулируемая организация auditors с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

2. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора, в том числе выданного до 1 января 2011 года, принимается саморегулируемой организацией auditors в отношении своих членов и лиц, не являющихся членами ни одной саморегулируемой организации auditors.

3. Решение саморегулируемой организации auditors об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

4. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктами 1 (в части получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов), 3–5 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

5. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктом 2 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Статья 13. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора

1. При оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги;

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 оказания аудиторских услуг вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

5) страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

б) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2. При оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

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

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

2.1) составлять документы на русском языке;

3) утратил силу.

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

3. Документы (копии документов) на бумажном носителе и (или) электронные документы, полученные или составленные при оказании аудиторских и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, а также данные, содержащиеся в таких документах (копиях документов) и внесенные в базы данных, подлежат хранению аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в течение следующих сроков:

1) не менее пяти лет после года, в котором они были соответственно получены или составлены либо внесены в базы данных, если иное не установлено другими федеральными законами, – при оказании аудиторских услуг;

2) не менее трех лет после года, в котором они были соответственно получены или составлены либо внесены в базы данных, если иное не установлено другими федеральными законами, – при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

4. Аудиторской организации, индивидуальному аудитору запрещается хранить документы (копии документов) на бумажном носителе и (или) электронные документы, полученные или составленные при оказании аудиторских услуг, а также данные, содержащиеся в таких документах (копиях документов), и размещать базы этих данных за пределами территории Российской Федерации.

Статья 14. Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

1. При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

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

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

3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

2. При оказании аудиторских услуг аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию (за исключением случаев, в которых Правительством Российской Федерации установлены ограничения на предоставление информации и документации), давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для оказания аудиторских услуг сведения у третьих лиц;

2) не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором (за исключением случаев, в которых Правительством Российской Федерации установлены ограничения на предоставление информации и документации). Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

3) своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;

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

3. Учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации, индивидуального аудитора о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору при оказании аудиторских услуг случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию, индивидуального аудитора не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации.

Статья 15. Государственное регулирование аудиторской деятельности

1. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган.

2. Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- 1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;
- 3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- 4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- 5) иные предусмотренные настоящим Федеральным законом функции.

3. Для осуществления функций, предусмотренных настоящим Федеральным законом, уполномоченный федеральный орган, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

Статья 16. Совет по аудиторской деятельности

1. В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности.

2. Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- 1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- 3) одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;
- 4) утратил силу.
- 5) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;
- 6) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- 7) осуществляет в соответствии с настоящим Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

3. Для осуществления функций, предусмотренных частью 2 настоящей статьи, совет по аудиторской деятельности вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

4. Состав совета по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

5. В состав совета по аудиторской деятельности входят:

1) десять представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

2) два представителя уполномоченного федерального органа;

3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и от Центрального банка Российской Федерации;

4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в три года.

6. Членами совета по аудиторской деятельности не могут быть члены рабочего органа совета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа.

7. Председатель совета по аудиторской деятельности избирается на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета.

8. Секретарем совета по аудиторской деятельности является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

9. Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание совета по аудиторской деятельности считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета.

10. Решения совета по аудиторской деятельности принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

11. В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

12. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются уполномоченным федеральным органом.

13. В состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

14. Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 процентов общего числа членов рабочего органа совета.

15. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности (за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом) подлежит ротации один раз в три года не менее чем на 30 процентов общего числа членов рабочего органа совета, за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом.

16. Сведения о деятельности совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа должны быть открытыми и общедоступными.

17. Положение о совете по аудиторской деятельности и положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности утверждаются уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по аудиторской деятельности и регламент рабочего органа совета по аудиторской деятельности утверждаются советом по аудиторской деятельности.

Статья 17. Саморегулируемая организация аудиторов

1. Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

2. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты внесения сведений о ней в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов и утрачивает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты исключения сведений о ней из указанного реестра.

3. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

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

4. Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

5. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», разрабатывает и утверждает стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов, принимает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

6. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным настоящим Федеральным законом, требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к мерам, предусмотренным настоящим Федеральным законом, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

7. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, установленным частью 3 настоящей статьи, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия;

2.1) сообщает в уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о получении заявления аудиторской организации, включенной в план внешних проверок качества работы организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона, утвержденный уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, о выходе из членов саморегу-

лируемой организации аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанного заявления;

3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным международными стандартами аудита, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах аудиторской деятельности, а также о дополнительных требованиях, включенных в принятые ею правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, и дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем принятия решения о включении указанных дополнительных требований соответственно в стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов;

4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;

6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

8. Представители уполномоченного федерального органа и совета по аудиторской деятельности вправе присутствовать на собраниях (заседаниях) органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, а также на иных проводимых ею мероприятиях.

9. Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

10. В случае, если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

11. Члены постоянно действующего коллегиального органа управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов могут совмещать исполнение этих функций с аудиторской деятельностью (с участием в аудиторской деятельности).

12. Независимые члены постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации аудиторов должны составлять не менее одной пятой числа членов этого органа.

13. Утратил силу.

14. Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Статья 18. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов

1. Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций – членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов – членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным частями 2 и 3 настоящей статьи.

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

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

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

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

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации должно быть аудитором. Полномочия исполнительного органа коммерческой организации не могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему);

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.

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

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

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

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

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

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

5. Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов 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, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную 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.

6. Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов 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) справку 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;

4.1) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

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

7. В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

8. Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в настоящей статье документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

9. Решение саморегулируемой организации аудиторов о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов вступает в силу со дня уплаты взноса (взносов) в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов, а также взносов, установленных саморегулируемой организацией аудиторов при приеме в ее члены.

10. В случае неуплаты взносов, указанных в части 9 настоящей статьи, в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, такое решение признается саморегулируемой организацией аудиторов недействительным.

11. Физическое лицо, в отношении которого решение о принятии в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном настоящей статьей порядке документы для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора

либо со дня завершения прохождения им обучения по программам повышения квалификации, установленного статьей 11 настоящего Федерального закона, не прошло одного года.

12. Основанием для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов является:

1) несоответствие лица требованиям настоящей статьи и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;

2) представление документов, не соответствующих требованиям, установленным настоящей статьей;

3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;

4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;

5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной саморегулируемой организации аудиторов (за исключением прекращения членства по основаниям, предусмотренным пунктами 1, 4, 8 части 15 настоящей статьи), если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

13. Решение саморегулируемой организации аудиторов об отказе в приеме в ее члены должно быть сообщено в письменной форме не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем принятия данного решения.

14. Решение об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть оспорено в судебном порядке.

15. Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;

2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;

4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;

5) ликвидация аудиторской организации;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

16. Членство аудитора в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

17. Членство аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты ликвидации или реорганизации аудиторской организации либо с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

18. В случае, если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

19. Саморегулируемая организация аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства аудиторской организации, аудитора в этой саморегулируемой организации аудиторов, уведомляет в письменной форме:

1) лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;

2) аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;

3) иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.

Статья 19. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций

1. Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

2. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом.

3. Порядок ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также перечень включаемых в них сведений устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

4. Реестр аудиторов и аудиторских организаций и контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций ведутся на бумажном и электронном носителях. При несоответствии между записями на бумажном носителе и электронном носителе приоритет имеют записи на бумажном носителе.

5. Сведения, содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций, являются открытыми и общедоступными. Указанные сведения представляются саморегулируемой организацией аудиторов по письменному запросу или путем направления электронного документа заинтересованного лица не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса или электронного документа.

6. Сведения о члене саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены саморегулируемой организацией аудиторов в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем вступления в силу решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов.

7. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе:

1) выдвигать какие-либо требования или условия при внесении в реестр аудиторов и аудиторских организаций сведений о лице, решение о приеме которого в члены этой саморегулируемой организации аудиторов вступило в силу;

2) взимать плату за внесение сведений в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

8. Аудиторская организация, аудитор обязаны в письменной форме или путем направления электронного документа уведомлять саморегулируемую организацию аудиторов, членами которой они являются, о всех изменениях содержащихся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведений в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения таких изменений.

9. Сведения о прекращении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

10. Саморегулируемая организация аудиторов обязана в течение семи рабочих дней со дня, следующего за днем внесения сведений об аудиторской организации, аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций, а также со дня, следующего за днем внесения изменений в содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведения об аудиторской организации, аудиторе, передавать соответствующую информацию в уполномоченный федеральный орган для внесения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также раскрывать такую информацию.

11. Уполномоченный федеральный орган в течение пяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанной в части 10 настоящей статьи информации, вносит соответствующие сведения или изменения в сведения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

12. Саморегулируемая организация аудиторов ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций в отношении своих членов, отвечающих требованиям статей 3 и 4 настоящего Федерального закона, начиная со дня внесения сведений о ней в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов в порядке, установленном настоящей статьей.

Статья 20. Меры дисциплинарного и иного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов

1. В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов 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 аудиторов;

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

2. Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

3. Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;

2) давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов;

3) участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

4. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) заключать договоры оказания аудиторских услуг;

2) вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации, индивидуального аудитора изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия саморегулируемой организацией аудиторов указанного решения.

5. Не менее чем за семь рабочих дней до истечения срока, на который приостановлено членство аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов принимает решение о восстановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов либо об их исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

6. В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору может применить следующие меры воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения такой аудиторской организацией выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

4) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций;

5) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, допустившая нарушение требований, установленных частью 6 статьи 1, частью 1 статьи 8, частью 2 статьи 10.1, пунктом 2.1 части 2, частями 3 и 4 статьи 13 настоящего Федерального закона, обязательное для исполнения предписание об исключении сведений об аудиторской организации из реестра аудиторов и аудиторских организаций.

6.1. Предписания, предусмотренные пунктами 3–5 части 6 настоящей статьи, являются основанием для внесения саморегулируемой организацией аудиторов соответствующей записи в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня их получения саморегулируемой организацией аудиторов.

6.2. Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору направляет в саморегулируемую организацию аудиторов предписания, предусмотренные пунктами 3 – 5 части 6 настоящей статьи, почтовым отправлением с уведомлением о вручении либо иным способом, обеспечивающим фиксацию факта и даты их получения саморегулируемой организацией аудиторов.

7. Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем исполнения предписания, предусмотренного пунктами 3–5 части 6 настоящей статьи, обязана проинформировать об исполнении этого предписания уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору в письменной форме.

Статья 21. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов

1. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется уполномоченным федеральным органом в установленном им порядке.

2. Для внесения сведений о некоммерческой организации, соответствующей установленным статьей 17 настоящего Федерального закона требованиям, в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов некоммерческая организация подает в уполномоченный федеральный орган заявление, а также представляет следующие документы:

1) копию свидетельства о государственной регистрации некоммерческой организации;

2) копию устава некоммерческой организации;

3) перечень членов некоммерческой организации – физических лиц, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;

4) перечень членов некоммерческой организации – коммерческих организаций, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;

5) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих государственную регистрацию ее членов – юридических лиц;

6) копию утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов;

7) копию решения (решений) некоммерческой организации об утверждении стандартов аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов и копии таких стандартов (при наличии);

8) копию решения некоммерческой организации о принятии одобренного советом по аудиторской деятельности кодекса профессиональной этики аудиторов и копию такого кодекса;

9) копии документов, подтверждающих создание некоммерческой организацией специализированных органов, предусмотренных Федеральным законом «О саморегулируемых орга-

низациях», копии положений о таких органах и копии документов о составе участвующих в их работе лиц;

10) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих наличие компенсационного фонда (компенсационных фондов), создание которого (которых) предусмотрено настоящим Федеральным законом;

11) копию решения некоммерческой организации о принятии одобренных советом по аудиторской деятельности правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и копию этих правил.

2.1. В случае, если документы, указанные в пунктах 1 и 5 части 2 настоящей статьи, не представлены заявителем, по межведомственному запросу уполномоченного федерального органа федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, предоставляет сведения о государственной регистрации некоммерческой организации и ее членов – юридических лиц.

3. Уполномоченный федеральный орган в течение 40 рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанных в части 2 настоящей статьи документов, рассматривает и проверяет сведения о некоммерческой организации. Не позднее пяти рабочих дней после дня окончания рассмотрения и проверки документов, указанных в части 2 настоящей статьи, уполномоченный федеральный орган вносит сведения о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов или принимает решение об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

4. Основанием для принятия решения об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) несоответствие некоммерческой организации требованиям, предусмотренным настоящим Федеральным законом;

2) представление некоммерческой организацией документов, не соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям;

3) непредставление предусмотренных частью 2 настоящей статьи документов, за исключением документов, указанных в пунктах 1 и 5 части 2 настоящей статьи;

4) представление некоммерческой организацией документов, содержащих недостоверную информацию;

5) исключение из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3–6 части 5 настоящей статьи, при условии, что с момента исключения прошло менее одного года.

5. Основанием для исключения уполномоченным федеральным органом сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) заявление саморегулируемой организации аудиторов об исключении сведений о ней из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

2) ликвидация или реорганизация некоммерческой организации;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных некоммерческой организацией в соответствии с частью 2 настоящей статьи;

4) отказ саморегулируемой организации аудиторов от участия в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

5) неоднократное невыполнение саморегулируемой организацией аудиторов в течение одного календарного года требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов о ведении реестра аудиторов и аудиторских организаций, в том числе требования о передаче соответствующей информации в уполномоченный федеральный орган для ведения контрольного экземпляра такого реестра;

6) вступившее в законную силу решение суда об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

6. Основанием для обращения уполномоченного федерального органа в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) выявление по результатам проверки несоответствия саморегулируемой организации аудиторов требованиям, предусмотренным частью 3 статьи 17 настоящего Федерального закона;

2) выявление по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, проведенной уполномоченным федеральным органом, несоответствия деятельности саморегулируемой организации аудиторов требованиям законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

3) неисполнение и (или) несоблюдение сроков исполнения саморегулируемой организацией аудиторов предусмотренных настоящим Федеральным законом обязательных для исполнения предписаний уполномоченного федерального органа.

7. Со дня принятия судом к производству заявления уполномоченного федерального органа об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов до дня вступления в законную силу решения суда саморегулируемая организация аудиторов не вправе принимать аудиторские организации, аудиторов в свои члены.

8. В случае, предусмотренном частью 7 настоящей статьи, либо в случае исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов аудиторские организации, аудиторы, являющиеся членами такой саморегулируемой организации, вправе вступать в члены иной саморегулируемой организации аудиторов.

9. В течение 60 рабочих дней со дня, следующего за днем исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторские организации, аудиторы, являвшиеся членами этой саморегулируемой организации и не вступившие в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, осуществляют аудиторскую деятельность в порядке, установленном настоящим Федеральным законом.

10. По истечении срока, установленного частью 9 настоящей статьи, сведения об аудиторских организациях, аудиторах, не вступивших в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, исключаются уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

11. В случае если в течение срока, предусмотренного частью 7 настоящей статьи, все члены саморегулируемой организации прекратили членство в ней, то судом принимается решение о ликвидации такой саморегулируемой организации.

12. Предоставление сведений, содержащихся в государственном реестре саморегулируемых организаций аудиторов, осуществляется уполномоченным федеральным органом без взимания платы.

Статья 22. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов

1. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган.

2. Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов.

3. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

4. Плановая проверка саморегулируемой организации аудиторов осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

5. Основанием для осуществления внеплановой проверки саморегулируемой организации аудиторов может являться поданная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемой организации аудиторов, нарушающие требования

настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов. Указанная жалоба может быть подана в уполномоченный федеральный орган аудиторской организацией, аудитором, а также федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, Центральным банком Российской Федерации.

6. Порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

7. Руководитель проверяемой саморегулируемой организации аудиторов вправе обжаловать действия (бездействие) должностных лиц, осуществляющих проверку, руководителю уполномоченного федерального органа в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем совершения действия (бездействия).

8. В случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов уполномоченный федеральный орган по результатам проверки может применить следующие меры воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее саморегулируемую организацию аудиторов устранить выявленные по результатам такой проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов;

3) вынести решение об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3–5 части 5 статьи 21 настоящего Федерального закона;

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

9. Уполномоченный федеральный орган в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия соответствующего решения по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, обязан сообщить ей в письменной форме о принятом в отношении ее решении. О результатах проведенной уполномоченным федеральным органом проверки саморегулируемой организации аудиторов и о принятом решении уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать совет по аудиторской деятельности на его ближайшем заседании.

10. Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней после дня истечения срока, установленного уполномоченным федеральным органом для устранения нарушения, должна проинформировать в письменной форме уполномоченный федеральный орган, а также совет по аудиторской деятельности об устранении выявленных нарушений на его ближайшем заседании.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации // СПС «КонсультантПлюс» // www.consultant.ru (дата обращения 12.02.2021). – Текст : электронный.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, части первая и вторая // www.consultant.ru (дата обращения 12.02.2021). – Текст : электронный.
3. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // www.consultant.ru (дата обращения 12.02.2021). – Текст : электронный.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // www.consultant.ru (дата обращения 12.02.2021). – Текст : электронный.
5. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» // www.consultant.ru (дата обращения 12.02.2021). – Текст : электронный.
6. Аудит : учебник / Р. П. Булыга, А. Н. Амерсланова, Н. Е. Бровкина и др. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва, 2019. – 455 с. (Сер. Золотой фонд российских учебников).
7. Азарская, М. А. Учетно-аналитическое обеспечение аудита экономической безопасности предприятия / М. А. Азарская, В. Л. Поздеев // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 1–2. – С. 24–38.
8. Аникина, И. Д. Учетно-аналитический инструментарий выявления экономических преступлений / И. Д. Аникина, Е. П. Кучерова, А. С. Худякова // Бухгалтерский учет. – 2020. – № 3. – С. 118–122.
9. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : монография / под. ред. Р. П. Булыги. – Москва: ЮНИТИ–ДАНА, 2013.
10. Березюк, В. И. «Новый» аудит и «новый» кризис / В. И. Березюк // Аудитор. – 2019. – № 4. – С. 35–38.
11. Бодяко, А. В. Аудит системы внутреннего контроля в соответствии с Международными стандартами аудита / А. В. Бодяко // Аудиторские ведомости. – 2018. – № 1. – С. 5–10.

12. Булыга, Р. П. Аудит бизнеса: стратегическое направление реформирования аудита в XXI в. и ветвь научных исследований Финансового университета / Р. П. Булыга // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 5–11.

13. Бычкова, С. М. Выявление управленческих искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности и оценка вероятности их необнаружения / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 4. – С. 92. – Текст : непосредственный.

14. Войтихович, С. А. Сущность информационно-аналитического обеспечения выявления экономических преступлений / С. А. Войтихович // Криминалистика. Научные публикации. – 2018. – № 2. – С. 80–85. – Текст : непосредственный.

15. Дымова, И. А. Вопросы планирования аудита бизнеса / И. А. Дымова, О. С. Карпова // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 3. – С. 13–16. – Текст : непосредственный.

16. Дымова, И. А. Конкурентные преимущества и недостатки в рамках оценки вероятности банкротства организации / И. А. Дымова, С. С. Папенина // Конкуренция и монополия : сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, научно-педагогических работников и специалистов в области антимонопольного регулирования. – 2019. – С. 52–56. – Текст : непосредственный.

17. Дымова, И. А. Система внутреннего контроля как основа экономической безопасности бизнеса : монография / И. А. Дымова. – Москва: Издательство «АУДИТОР», 2018. – 182 с. – Текст : непосредственный.

18. Дымова, И. А. Экспертиза экономической безопасности бизнеса как связанная с аудиторской деятельностью прочая услуга / И. А. Дымова // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2010. – № 1 (39). – С. 47–53. – Текст : непосредственный.

19. Егорова, И. С. Использование данных интернет-среды в аудите / И. С. Егорова // Аудитор. – 2019. – № 5. – С. 14–28.

20. Карпова, О. С. Проблемы нормативно-правового регулирования российского внутреннего аудита: институциональный аспект / О. С. Карпова, Я. В. Формулевич // Аудитор. – 2019. – Т. 5. № 11. – С. 19–22. – Текст : непосредственный.

21. Клинова, Е. А. Формирование общей стратегии аудита / Е. А. Клинова // Аудитор. – 2019. – № 1. – С. 13–19. – Текст : непосредственный.

22. Коське, М. С. Внутренний контроль в обеспечении достоверности и минимизации рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности / М. С. Коське, И. В. Воюцкая, Ю. Г. Мишучкова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 24(232). – С. 43–57. – Текст : непосредственный.

23. Кучерова, Е. П. Аналитическое обеспечение процесса выявления экономических преступлений / Е. П. Кучерова, Е. А. Долганова, Я. А. Язынина // Бухгалтерский учет. – 2020. – № 1. – С. 107–111. – Текст : непосредственный.

24. Международные стандарты аудита : учебник / А. А. Савин, Ж. А. Кеворкова, Н. В. Савина и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва, 2019. (Сер. 74 Бакалавр. Специалист. Магистр). – Текст : непосредственный.

25. Мельник, М. В. Постановка и развитие систем внутреннего контроля в экономических субъектах / М. В. Мельник // Аудит. – 2016. – № 12. – С. 13–19. – Текст : непосредственный.

26. Пашков Р. Западная модель COSO в системе западных моделей внутреннего контроля и управления рисками / Р. Пашков, Ю. Юденков // Бухгалтерия и банки. – 2016. – № 9. – С. 25–31. – Текст : непосредственный.

27. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1982–286 с. – Текст : непосредственный.

28. Аудит : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др. – 7-е изд. – Москва, 2019. – 695 с.

29. Поленова, С. Н. Роль нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в обеспечении национальной экономической безопасности / С. Н. Поленова // Аудитор. – 2018. – Т. 4. № 5. – С. 25–31. – Текст : непосредственный.

30. Портер, М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / Майкл Портер. – Москва: Альпина Паблицер, 2016. – 1020 с. – Текст : непосредственный.

31.Серебрякова, Т. Ю. Международные стандарты аудита как объект исследования / Т. Ю. Серебрякова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 4 (232). – С. 43–57. – Текст : непосредственный.

32.Ханферян, В. В. Рэнкинги крупнейших российских организаций, аудиторских групп и сетей по итогам 2017 г. / В. В. Ханферян // Аудитор. – 2018. – № 5. – С. 3–18. – Текст : непосредственный.

33.Шароватова, Е. А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы. Учет. Анализ. Аудит.=Accounting.Analysis.Auditing.2020;7(4):25–32. DOI: 10.26794/2408–9303–2020–7–4–25–32. – Текст : непосредственный.

34.Шеремет, А. Д. Некоторые проблемы развития аудита / А. Д. Шеремет // Аудит. – 2019. – № 1. – С. 2–9.

35.Интегрированные системы внутреннего контроля // Электронный журнал КПМГ. URL: <http://www.kpmg.com/Ca/en/External%20Documents/Final-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-web.pdf> – Текст : электронный.

36.ООО Научная электронная библиотека URL: <http://elibrary.ru/>. – Текст : электронный.

37.Электронная библиотека экономической и деловой литературы URL: <http://www.aup.ru/library>. – Текст : электронный.

38.Электронная Библиотека по бизнесу, финансам, экономике и смежным темам (<http://www/finbook.biz/>) – Текст : электронный.

39. Административно-управленческий портал «Aup.ru». – URL: <http://www.aup.ru>. – Текст : электронный.

40.Профессиональная система финансового анализа «Финансовый анализ». – URL: <http://1fin.ru>. – Текст : электронный.

41.Энциклопедия «Академик». – URL: <http://dic.academic.ru>. – Текст : электронный.

Оглавление

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	3
ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОР- СКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	6
1.1. Историческая обусловленность аудиторской деятель- ности, анализ понятий и классификационных групп.....	6
1.2. Организация аудиторской деятельности в Российской Федерации.....	14
1.3. Система внутреннего контроля аудируемого лица: элементы, мониторинг и оценка.....	23
1.4. Современные направления аудиторской деятельности. Вопросы для самопроверки.....	31 34
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА.....	35
2.1. Этапы аудиторской проверки.....	35
2.2. Существенность и риски в аудите, аудиторские дока- зательства.....	40
2.3 Аудиторские доказательства.....	46
2.4. Документирование в аудите.....	50
Вопросы для самопроверки.....	57
ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТ- ЧЕТНОСТИ.....	58
3.1. Аудит системы управления и экспертиза учетной по- литики.....	58
3.2. Аудит внеоборотных активов.....	61
3.3. Аудит материально-производственных запасов.....	69
3.4. Аудит расчетов с подотчетными лицами.....	74
3.5. Аудит затрат на производство.....	76
3.6. Аудит выпуска готовой продукции и ее продажи.....	80
3.7. Аудит формирования финансовых результатов и рас- пределения прибыли.....	83
3.8. Аудит экономической безопасности бизнеса.....	85
Вопросы для самопроверки.....	89
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	91
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	92
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	125

Дымова Ирина Альбертовна

АУДИТ

Учебное пособие

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 30.08.2021. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman». Уч.-изд. л. 8,1

Тираж 100 экз. Заказ.....

Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28
Издательский центр Кузбасского государственного технического
университета имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4а