

Тема 6. Проведение аудиторской проверки

1. Рабочие документы аудитора, их состав, содержание, использование и хранение
2. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в процессе аудита

Тема 6. Проведение аудиторской проверки

3. Виды и источники аудиторских доказательств. Использование предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудите
4. Методы получения аудиторских доказательств

Тема 6. Проведение аудиторской проверки

5. Понятие и классификация аудиторских процедур.
Аналитические процедуры
6. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита
7. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности

**1. Рабочие документы
аудитора, их состав,
содержание, использование
и хранение**

Единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности установлены **Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита».**

Под термином **«документация»** понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

В рабочих документах следует отражать

- информацию о планировании аудиторской работы;**
- характере;**
- временных рамках;**
- объеме выполненных аудиторских процедур;**
- их результатах;**
- о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.**

**В рабочих документах должно
содержаться обоснование
аудитором всех важных
моментов, по которым
необходимо выразить свое
профессиональное суждение,
вместе с выводами аудитора
по ним.**

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочая документация должна содержать все сведения, необходимые и достаточные для:

- составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской организацией;
- подтверждения того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации;
- осуществления аудиторской организацией контроля за ходом аудита;
- планирования аудита аудиторской организацией.

Рабочая документация должна содержать:

- записи о планировании аудита;**
- записи о характере, времени проведения и объеме выполненных аудиторских процедур;**
- выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.**

Требования к аудиторскому файлу

1. В файле целесообразно отразить сведения об организационно-правовой форме экономического субъекта. Для крупных и аудируемых лиц необходимо описать их организационную структуру, перечислить имеющиеся филиалы и подразделения.

2. В аудиторском файле уместно привести выдержки из устава предприятия, протоколов собрания акционеров, заседания совета директоров, иных договоров, контрактов, соглашений.

3. В некоторых отраслях хозяйствования имеются свои особенности ведения бухгалтерского учета или отнесения затрат на себестоимость. В таких случаях в аудиторском файле рекомендуется приводить отраслевые положения, инструкции, рекомендации, журнальные публикации со статистическими и аналитическими материалами по данной отрасли и т.д.

4. Аудиторский файл должен содержать информацию, свидетельствующую о продуманном планировании работы аудитора:

- общий план и программы аудита;
- описание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- Оценки аудиторских рисков.

5. Сведения о выполненных аудиторских процедурах следует запротоколировать и подшить в аудиторский файл. К ним относится информация:

- О результатах анализа финансово-хозяйственных операций и проверки остатков по счетам;
- О характере аудиторских процедур;
- О временных рамках аудиторских процедур;
- Об объеме аудиторских процедур;
- О результатах выполнения аудиторских процедур;
- Об исполнителях аудиторских процедур и дате их выполнения;
- О вышестоящих сотрудниках аудиторской команды, проверявших работу подчиненных им специалистов.

6. Некоторые крупные предприятия имеют в своем составе специальное подразделение, осуществляющее внутренний аудит. Внешний аудитор должен проанализировать эффективность работы такого подразделения. Внешний аудитор может использовать результаты работы внутреннего аудитора, сэкономив тем самым собственные силы и средства, или посчитать нецелесообразным, что также должно быть отражено в аудиторском файле.

Аудиторский файл должен содержать переписку аудитора по разным вопросам:

- копии сообщений, направленных другим аудиторам, и полученные ответы;
- копии писем, направленных экспертам и полученные ответы;
- копии запросов, направленных третьим лицам и соответствующих подтверждений;
- официальные обращения к должностным лицам аудируемого лица, связанные с проведением аудита;
- официальные заявления и ответы должностных лиц аудируемого лица

8. Поскольку в ходе аудита аудитору часто приходится выносить свое профессиональное суждение, принимать решения и брать на себя ответственность за них, аудиторский файл должен содержать выводы, сделанные им по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о предпринятых в связи с этим действиях аудитора.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов могут быть отнесены к категории постоянных и включать:

- Копии пакета учредительных документов;
- Информацию о главных акционерах (совладельцах);
- Данные об организационной структуре предприятия;
- Копии долгосрочных соглашений;
- Копии нормативных документов, имеющих отношение к функционированию данного предприятия или предприятий некоторой специфической группы, в которую входит организация клиента.

Классификация аудиторских файлов:

- Постоянные файлы;
- Текущие (или переменные) аудиторские файлы.

Рекомендуемая структура переменного аудиторского файла

I. Раздел- копии документов бухгалтерской отчетности клиента, подлежащих проверке; копии наиболее важных регистров учета клиента, которые могут служить основанием для подготовки бухгалтерской отчетности; копия письма аудиторов руководству проверяемой организации или иного письменного отчета по результатам аудита.

П. Раздел - документ, отражающие завершение аудиторской проверки: анкета руководителя аудиторской проверки и сотрудников, ответственных за внутрифирменный контроль качества аудита, по итогам проверки: перечни нерешенных вопросов; таблицы учета рабочего времени и другие документы (протоколы, записки), отражающие завершение работы и решение возникающих при этом проблем, копии актов приемки-сдачи работы;

Ш раздел – основные и сопроводительные документы, отражающие планирование работы: рабочий документ по планированию аудита; копии договора аудиторской фирмы с клиентом и документы, отражающие порядок заключения такого договора; информация о деятельности (бизнесе) клиента и документы, ее подтверждающие; информация о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента; информация о компьютеризации системы бухгалтерского учета клиента и информация, отражающая ход планирования аудиторских работ.

Раздел 1У – перечень важных вопросов и замечаний, возникших в ходе работы с клиентом: список отмеченных проблем; реестры выявленных отклонений; пункты письма руководству клиента (отчета аудитора) с соответствующими рабочими документами и пояснениями.

Раздел У – документы, отражающие непосредственный ход аудиторской проверки: программы проведения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля; рабочие документы, непосредственно, отражающие ход выполнения этих процедур и проверок; документы, обобщающие результаты проведения таких процедур.

Реквизиты аудиторских документов:

- Наименование документа;
- Наименование проверяемого экономического субъекта;
- Период за который проводится аудит;
- Указание на тест проверки;
- Дата выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- Номер рабочего документа;
- Личная подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровка;
- Дата проверки документа;
- Личная подпись лица, проверившего документ и ее расшифровка.

При оформлении рабочих документов целесообразно использовать ручки и маркеры определенного цвета. Например, договориться все пометки от руки в рабочих документах делать чернилами или пастой зеленого цвета, а нумерацию документов и ссылки на другие документы – красного цвета.

При помощи маркеров можно выделять определенным цветом некоторые строки рабочих документов. Например, фразы, свидетельствующие об ошибках и нарушениях («имеется расхождение», «не соблюдаются требования», «обнаружено отклонение»), помечать красным или розовым цветом, фразы о достоверном представлении («точно соответствует», «верно отражает», «отвечает требованиям») – зеленым цветом, а желтый и оранжевый использовать для привлечения внимания каким-либо фразам.

Примерное оглавление переменного аудиторского файла

Раздел 1. Отчетность

- А- Аудиторское заключение
- В- Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- С- Бухгалтерский баланс;
- D- Отчет о прибылях и убытках;
- Е- Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- F- Прочие отчетные документы экономического субъекта;
- G- Письменная информация аудитора, письмо руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита или детализированный отчет.

Раздел П. Завершение работы

- А- Анкета о завершении аудиторской проверки
- В- Обзор событий после отчетной даты
- С- Перечень отложенных дел
- D- Замечания и рекомендации для аудита следующего года
- Е- Табели учета рабочего времени
- F-Переписка с экономическим субъектом
- G -Копии приемо-сдаточных и финансовых документов по договору с экономическим субъектом.

Раздел Ш. Планирование работы

- А-Данные по планированию аудита
- В- Договор с экономическим субъектом
- С- Информация о деятельности клиента
- D-Лист предварительного планирования
- E-Описание системы бухгалтерского учета
- F-Проверочный лист изменения системы учета
- G-Описание и оценка средств внутреннего контроля
- H- Оценка степени надежности контрольной среды
- i- Данные об используемом программном обеспечении
- J -Общий план аудита

Раздел 1У. Замечания по ходу работы

- А- Перечень существенных проблем
- В-Таблица неоткорректированных отклонений
- С- Пункты письма к руководству
- D-Анкета по соблюдению принципа непрерывности деятельности предприятия

Раздел У. Процедуры аудита

- А- Аудит основных средств
- В- Аудит нематериальных активов
- С- Аудит финансовых вложений
- D- Аудит материально-производственных запасов
- Е- Аудит дебиторской задолженности
- F- Аудит денежных средств
- G- Аудит собственного капитала
- Н- Аудит заемных средств
- I -Аудит кредиторской задолженности
- J- Аудит продаж
- К- Аудит налогов и сборов
- L- Аудит заработной платы и связанных с ней выплат
- М- Аудит прочих доходов и расходов
- N -Аудит условных фактов хозяйственной деятельности

Номера документов рекомендуется проставлять в правом верхнем углу листа.

Над горизонтальной чертой – номер раздела (римской цифрой) и через дефис – обозначение подраздела (прописной латинской буквой); под чертой – номер документа или группы документов высшего уровня в рамках данного раздела, после дефиса – номер документа или группы документов более низкого уровня и т.п.

В подразделе V-D «Аудит
материально-
производственных запасов»
третий документ второй
группы будет обозначен:

V-D
2-3

Денежные средства

V-F

$\frac{V-F}{1}$

$\frac{V-F}{2}$

$\frac{V-F}{3}$

Касса

Расчетный счет

Валютный счет

$\frac{V-F}{2-1}$

$\frac{V-F}{2-2}$

$\frac{V-F}{2-3}$

Рабочая документация может создаваться на бумажных, машинных или иных носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

Аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не **менее 5 лет**.

2.Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в процессе аудита

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности **№ 8**
«Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе от:

- **объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;**
- **соображений, связанных с понятием существенности;**
- **применяемых средств внутреннего контроля;**
- **формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;**
- **аудиторской оценки неотъемлемого риска.**

Под «**системой бухгалтерского учета**» понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности;
- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Стратегия развития системы внутреннего контроля в коммерческих организациях

*Стратегия в области
формирования систем
внутреннего контроля важная
составляющая бизнес -
стратегии компании.*

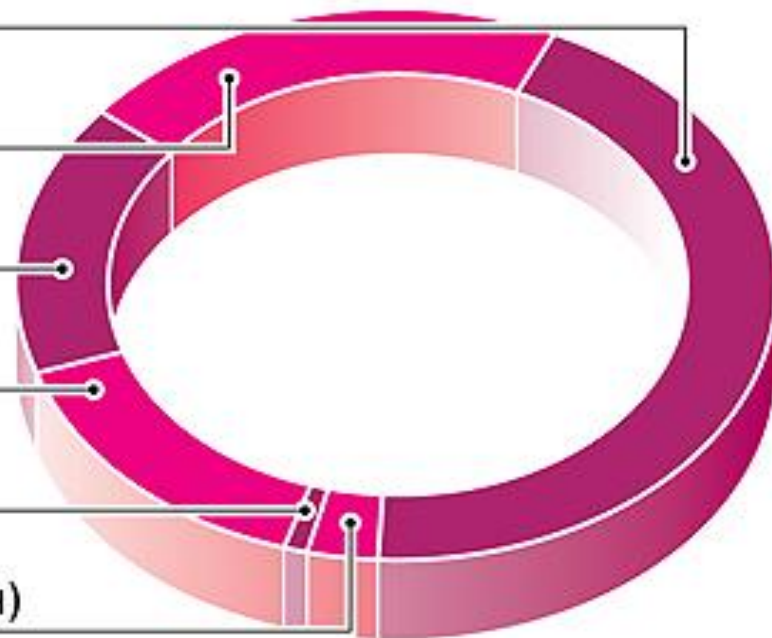
Роль внутреннего контроля

- обеспечение сохранности собственности,*
- выявление и мобилизация имеющихся резервов в сфере производства и в финансах,*
- формирование условий для повышения эффективности управления компанией.*

Активный подход ущерб российских компаний от мошенничества

%

- 44 Убытки от незаконного присвоения активов (\$483 млн)
- 21 Убытки от мошенничества в бухгалтерском учете (\$232 млн)
- 16 Убытки от нарушения прав интеллектуальной собственности (\$170 млн)
- 15 Убытки от коррупции и взяточничества (\$167 млн)
- 1 Убытки от отмывания денег (\$8 млн)
- 3 Убытки от прочих преступлений (\$28 млн)



Средний финансовый ущерб:

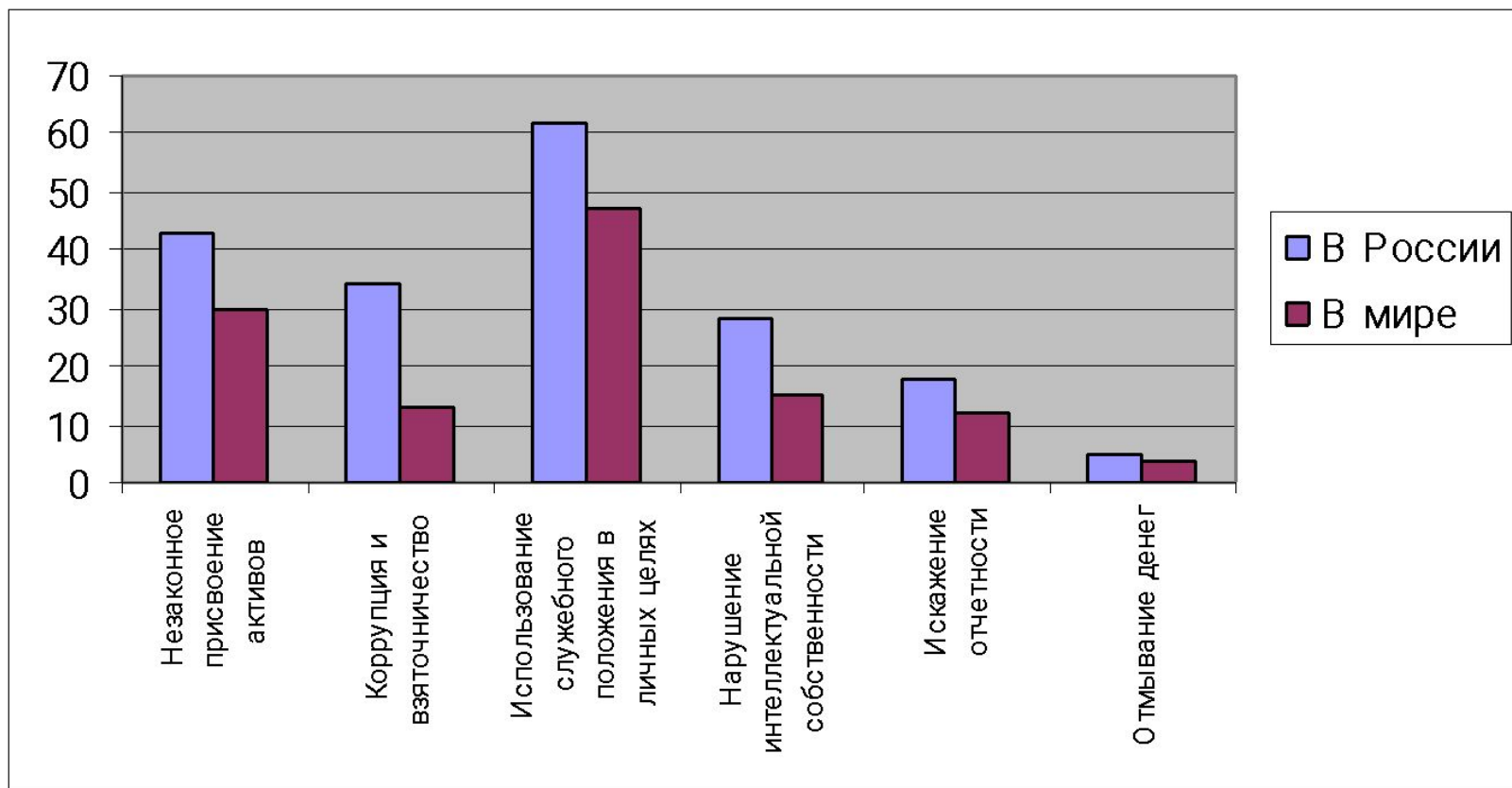
Россия – \$12,8 млн

Центральная и Восточная Европа – \$3,3 млн

весь мир – \$2,4 млн

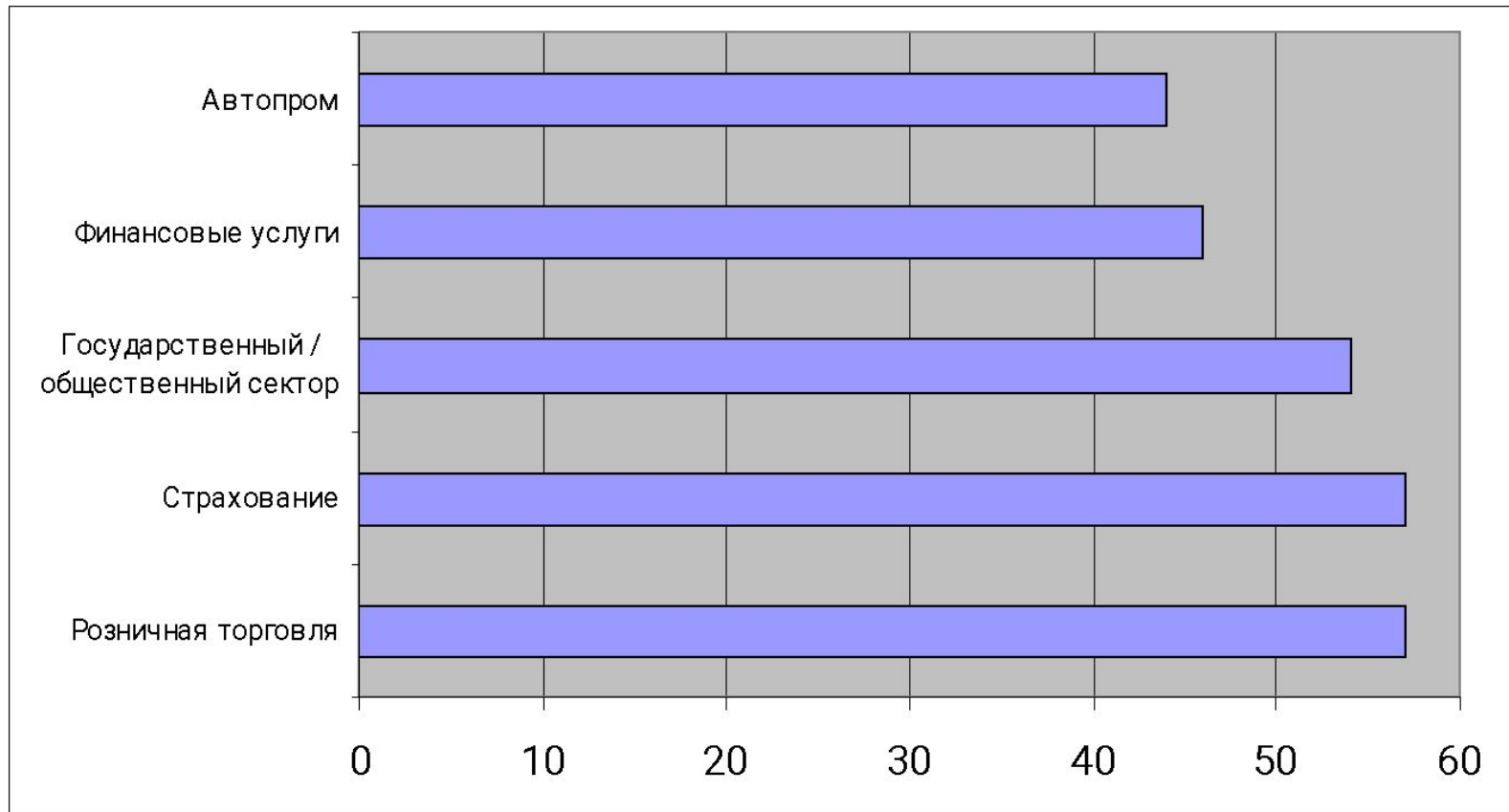
Источник: PricewaterhouseCoopers, Global Economic Crime Survey 2007

Виды преступлений, %



Источник: журнал «Финанс», 2008, №18. Шляпа не горит

Отрасли с наивысшим уровнем экономических преступлений (РФ), %



Источник: PWC, журнал «Финанс», 2008, №18. Шляпа не горит

Основные приемы мошенничества

- **Незаконное присвоение активов** или хищение
- **Искажение отчетности** – внесение изменений или представление финансовой отчетности таким образом, чтобы она не отражала истинную стоимость или результаты финансовой деятельности компании
- **Коррупция и взяточничество** – незаконное использование служебного положения
- **Отмывание денег** – легализация денежных средств, полученных незаконным путем
- **Нарушение прав интеллектуальной собственности** – незаконное копирование продукции при нарушении патента или авторских прав, а также незаконное приобретение коммерческих секретов или внутренней информации компании.

Преступление и наказание действия в отношении лица, подозреваемого в мошенничестве

%

Перевод на другое место работы

80

4

Гражданский иск

35

34

Уголовное преследование

35

50

Приостановка выполнения обязанностей

35

29

Увольнение

25

40

Выговор

20

18

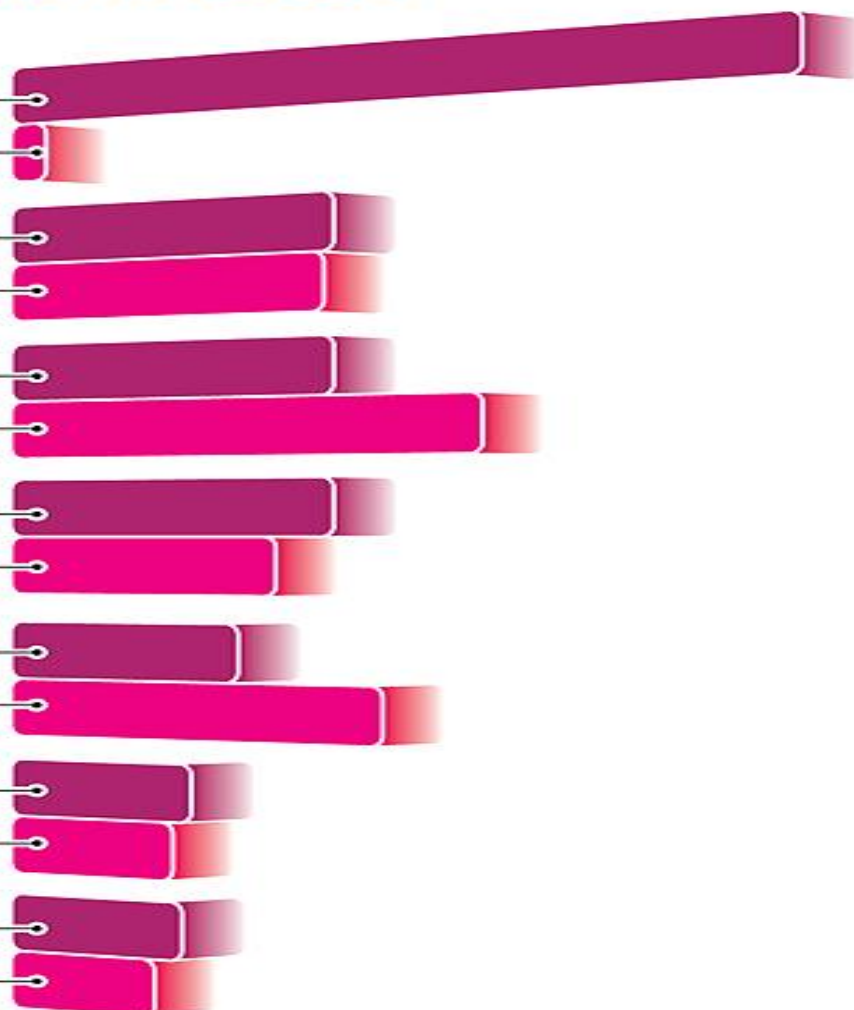
Никаких действий

19

16

■ Россия
■ весь мир

Источник: PricewaterhouseCoopers, Global Economic Crime Survey 2007



Портрет злоумышленника

состав экономических преступников по статусу в компании

%

Высшее руководство

41

20

Руководители среднего звена

24

20

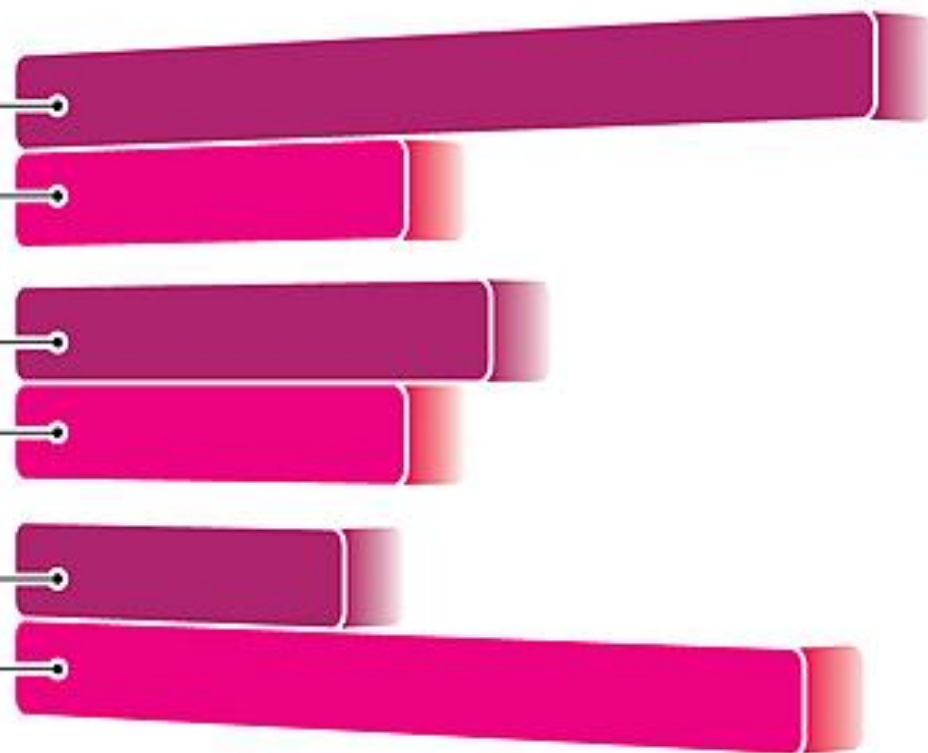
Прочие сотрудники

17

38

■ Россия
■ весь мир

Источник: PricewaterhouseCoopers, Global Economic Crime Survey 2007



Якунин В.И. о корпоративном управлении
Лекция в Стокгольмской школе экономики

- «Для развития инвестиционного имиджа российского бизнеса нужно, в первую очередь, чтобы отечественные компании соответствовали международно признанным стандартам корпоративного управления»

Внутренний контроль

- Процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другими сотрудниками, с целью получить разумную уверенность в достижении следующих целей:
 - Эффективность и рациональность деятельности.
 - Достоверность финансовой отчетности.
 - Соблюдение законов и нормативных актов.

Внутренний аудит

- Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления

COSO

- В 1985 году был создан COSO
 - www.coso.org
- COSO – добровольная организация частного сектора, созданная с целью улучшения качества финансовой отчетности посредством:
 - Бизнес-этики
 - Действенной системы внутреннего контроля
 - Корпоративного управления

Уголовная ответственность в США

Побег из тюрьмы	1 - 2 года
Похищение с требованием выкупа	3 - 5 лет
Преднамеренное убийство	11 - 14 лет
Угон самолета	20 - 25 лет
Сертификация финансовой отчетности, несоответствующей требованиям закона SOX	
Непреднамеренно	штраф до \$5,000,000 и/или до 20 лет лишения свободы
Преднамеренно	штраф до \$5,000,000 и/или до 20 лет лишения свободы

Внутренний контроль (определение)

- ВК – это процесс, осуществляемый советом директоров, руководством организации и другими сотрудниками, направленный на обеспечение разумной уверенности в том, что следующие цели организации будут достигнуты:
 - Результативность и эффективность операций
 - Надежность финансовой отчетности
 - Соответствие применимым законодательным нормам и иным регулирующим предписаниям

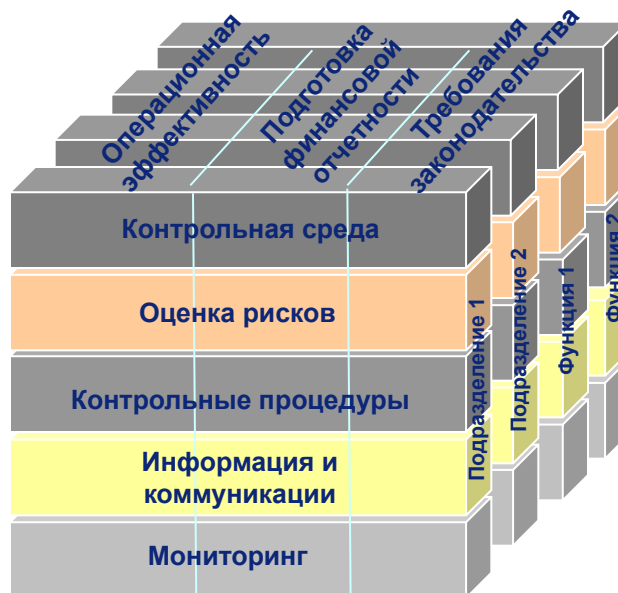
Фундаментальные концепции определения

- ВК – это *процесс*
- ВК осуществляется *людьми*
- ВК может обеспечить только *разумную* (а не полную) уверенность в достижении целей
- ВК направлен на достижение **целей** в нескольких раздельных, но **взаимосвязанных** категориях

Элементы системы внутреннего контроля

- Контрольная среда
- Оценка рисков
- Контрольные процедуры
- Информация и коммуникации
- Мониторинг

Взаимосвязь элементов системы внутреннего контроля



Контрольная среда

- Устанавливает общий тон в организации, влияющий на осознание людей их роли в системе внутреннего контроля
- Факторы включают честность, этические нормы, компетентность, полномочия, ответственность
- Фундамент для всех других компонентов контроля

Оценка рисков

- Идентификация и анализ рисков, связанных с достижением целей организации
- Формирует основу для определения контрольных действий

Контрольные процедуры

- Политики/процедуры, которые гарантируют, что директивы руководства выполняются
- Действия по рассмотрению, авторизации, сверке, предоставлению рекомендаций, оценке исполнения, сохранности активов и разделению полномочий

Информация и коммуникации

- Нужная информация идентифицирована, обработана и представлена своевременно
- Доступ к внутренней и внешней информации
- Поток информации о контрольных действиях: от инструкций по персоналу до отчета руководству об обнаруженных нарушениях

Мониторинг

- Оценка систем контроля с течением времени
- Сочетание постоянно и периодически проводящихся оценок систем
- Деятельности по руководству и надзору
- Деятельность по внутреннему аудиту

Определение внутреннего контроля

Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый Советом директоров, руководством и прочим персоналом, для обеспечения обоснованной гарантии того, что цели компании будут достигнуты.

Категории **целей**:

- Эффективность и экономичность операций - операционная цель (обеспечение запланированного уровня добычи, выполнение необходимого объема ГТМ)
- Достоверность финансовой отчетности – финансовая цель (предоставление в корпоративный центр достоверной финансовой отчетности компании)
- Соответствие законодательству – цель соответствия (выполнение предписаний надзорных органов и внутренних регламентов и процедур)

Принципы построения системы внутреннего контроля (1)

Контрольная среда

Принцип 1

За создание и функционирование адекватной и действенной системы внутреннего контроля ответственность несет Совет директоров

Принцип 2

За поддержание системы внутреннего контроля, разработку политик и правил, их адекватность и действенность отвечает исполнительное руководство

Принцип 3

Все участвуют в процессе внутреннего контроля компании. Совет директоров и менеджмент несут ответственность за соблюдение этических норм, создание корпоративной культуры. Сотрудники должны понимать свою роль в процессе внутреннего контроля.

Принципы построения системы внутреннего контроля (2)

Оценка рисков

Принцип 4

Внутренний контроль – постоянный процесс выявления и оценки рисков. Система внутреннего контроля предполагает возможность внесения изменений при возникновении новых или ранее неконтролируемых рисков.

Контрольные процедуры

Принцип 5

Контрольные функции определяются для каждого уровня деятельности компании. Чем ниже уровень, тем выше степень детализации контрольных процедур.

Принцип 6

Обязанности сотрудников должны быть четко разделены, сферы потенциальных конфликтов интересов - выявлены, минимизированы и поставлены под независимый контроль.

Принципы построения системы внутреннего контроля (3)

Информация и коммуникации

Принцип 7

Система внутреннего контроля требует наличия информационного обмена. Информация должна быть надежной, своевременной, доступной, правильно оформленной.

Принцип 8

Система внутреннего контроля требует наличия надежных информационных систем. Системы должны находиться под независимым контролем, и должны быть разработаны мероприятия по ее поддержанию в случае чрезвычайных обстоятельств.

Принцип 9

Информационные системы должны позволять сотрудникам понимать и соблюдать политики и процедуры в области внутреннего контроля.

Принципы построения системы внутреннего контроля (4)

Мониторинг

Принцип 10

Эффективность действующей системы внутреннего контроля должна оцениваться на постоянной основе.

Принцип 11

Служба внутреннего аудита должна быть независима и объективна. Служба должна быть функционально подотчетна Совету директоров (аудиторскому комитету) и административно менеджменту компании.

Принцип 12

Выявленные недостатки в системе внутреннего контроля должны своевременно доводиться до соответствующего уровня руководства.

COSO 2004



Управление рисками организаций.
Интегрированная модель. COSO 2004

- Алгоритм построения системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности
 - Планирование работ и оценка рисков
 - Документирование процессов, определение контрольных процедур и оценка их дизайна
 - Тестирование операционной эффективности контрольных процедур
 - Оценка недостатков контрольных процедур

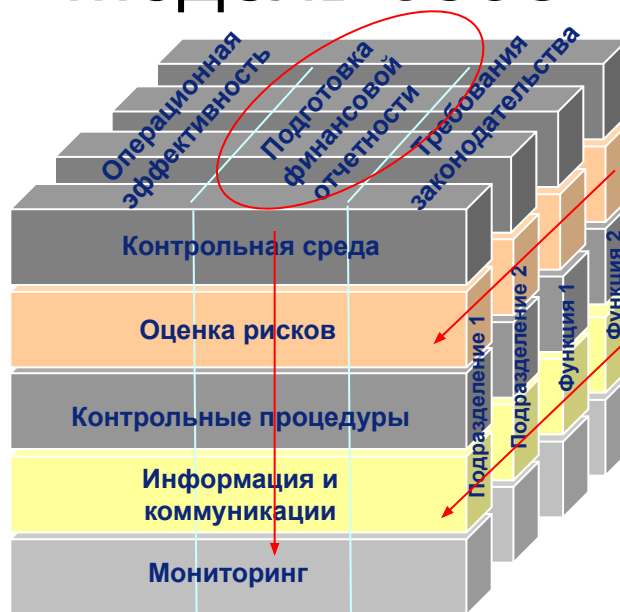
Внутренний контроль за достоверностью финансовой отчетности. Определение

Внутренний контроль за составлением финансовой отчетности представляет собой:

- ⇒ процесс, разработанный Группой
- ⇒ выполняемый Советом директоров, исполнительным руководством, а также всеми остальными сотрудниками
- ⇒ с целью получения разумной уверенности в надежности процедур составления финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля.

Модель COSO



Мониторинг

- Оценка систем контроля с течением времени
- Сочетание постоянно и периодически проводящихся оценок систем
- Деятельности по руководству и надзору
- Деятельность по внутреннему аудиту

Контрольные процедуры

- Политики/процедуры, которые гарантируют, что директивы руководства выполняются
- Действия по рассмотрению, авторизации, сверке, предоставлению рекомендаций, оценке исполнения, сохранности активов и разделению полномочий

Информация и коммуникации

- Нужная информация идентифицирована, обработана и представлена своевременно
- Доступ к внутренней и внешней информации
- Поток информации о контрольных действиях: от инструкций по персоналу до отчета руководству об обнаруженных нарушениях

Контрольная среда

- Устанавливает общий тон в организации, влияющий на осознание людьми их роли в системе внутреннего контроля
- Факторы включают честность, этические нормы, компетентность, полномочия, ответственность
- Фундамент для всех других компонентов контроля

Оценка рисков

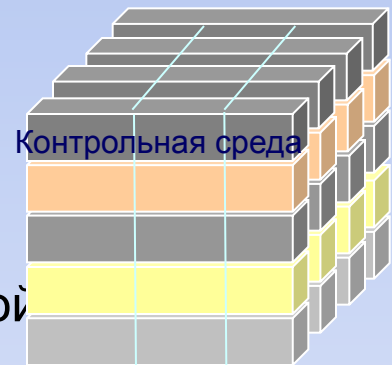
- Идентификация и анализ рисков, связанных с достижением целей организации
- Формирует основу для определения контрольных действий

СВК. Контрольная среда

Контрольная среда – это осознание необходимости контроля в организации.

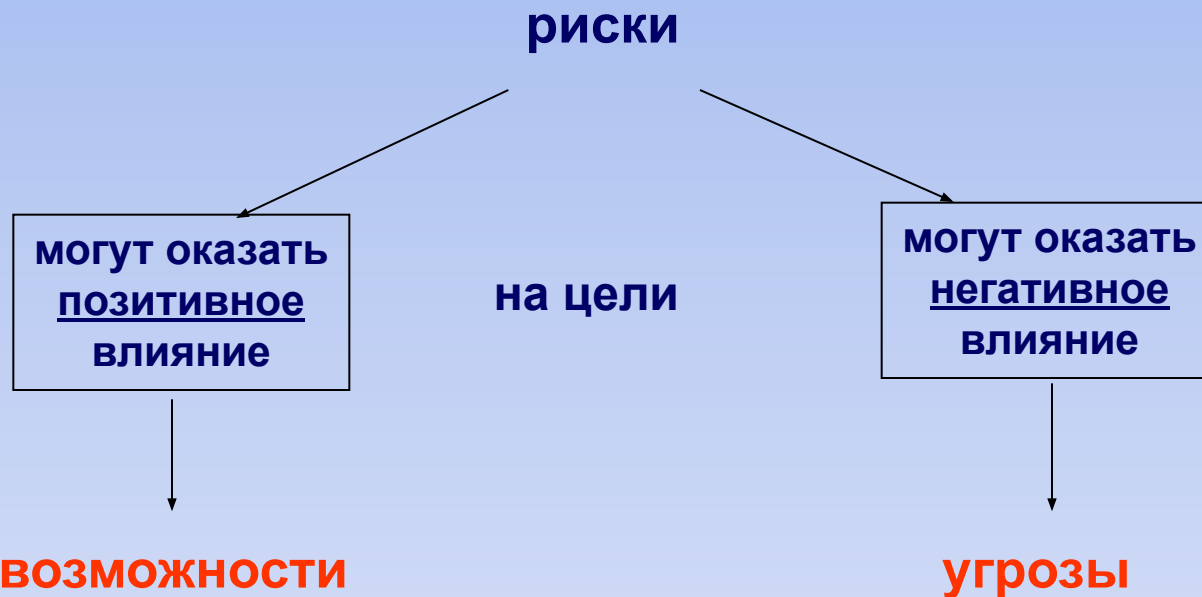
Контрольная среда включает осязаемые и неосязаемые элементы:

- честность персонала и его этические ценности;
 - приверженность идее компетентного выполнения обязанностей;
 - управление и организационная структура компании;
 - философия управления и стиль руководства;
 - распределение полномочий и ответственности;
 - работа с персоналом.
- **Пример:** в компании разработан Кодекс корпоративной культуры, который соблюдается всеми сотрудниками



СВК. Оценка риска

РИСК – **будущее событие** (стечение обстоятельств), которое в случае реализации оказало бы существенное положительное или негативное **влияние на достижение целей**, долгосрочных и краткосрочных



Пример: в компании внедряется Интегрированная система управления рисками, процесс планирования основан на выявлении и оценке (полуколичественной) рисков. Компания выбирает модель количественной оценки рисков.

Риск недостоверности финансовой отчетности. Утверждения руководства

Утверждения, содержащиеся в ф/о – заверения руководства относительно полноты, действительности и точности финансовой отчетности.

Классификация утверждений руководства:

- Существование или возникновение
- Полнота
- Оценка или распределение
- Права и обязательства
- Предоставление и раскрытие данных
- Сохранность активов/мошенничество

Утверждения руководства

Существование или возникновение — активы, обязательства и доля собственника существуют по состоянию на отчетную дату, учтенные операции представляют собой события, фактически имевшие место в течение отчетного периода

Полнота — все операции, события и обязательства, имевшие место в течение отчетного периода, которые должны были быть признаны в финансовой отчетности, фактически были признаны в полном объеме

Права и обязательства — активы представляют собой права, пассивы представляют собой обязательства компании на определенную дату

Оценка или распределение — элементы активов, обязательств, доходов и расходов учтены в правильной сумме в соответствии с правильными применимыми принципами финансового учета. Операции отражены с математической точностью и правильно суммированы, учтены в учетных регистрах компании

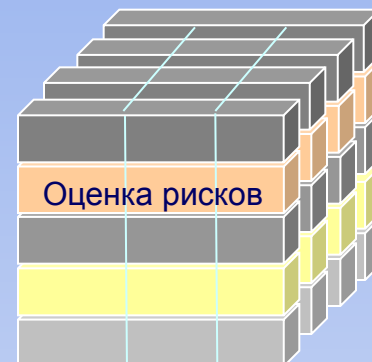
Представление и раскрытие данных — статьи финансовой отчетности соответствующим образом классифицированы

Сохранность активов/мошенничество — обеспечивается необходимый уровень сохранности активов компании и гарантий ее интересов, в том числе система утверждения хозяйственных операций, не допускаются случаи мошенничества с финансовой отчетностью и активами компании

Риск недостоверности финансовой отчетности. Пример

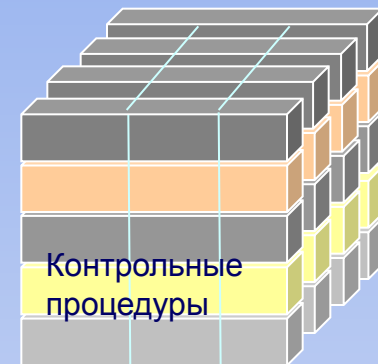
Примеры рисков по отношению к **достоверности финансовой отчетности**:

- операции не отражены в учете (=> в отчетности)
- операции отражены в учете (=> в отчетности) дважды
- доходы/расходы, активы, обязательства, капитал отражены в учете (=> в отчетности) по завышенной или заниженной цене
- неправильная калькуляция
- данные несвоевременно отражены в отчетности
- непонятная информация в отчетности
- неадекватная информация в учете/отчетности (мошенничество)



СВК. Контрольные процедуры

Контрольные процедуры (КП) - действия, осуществляемые руководством и сотрудниками компании, либо способ организации процесса (системы), ведущие к выполнению задач контроля



- По уровню значимости: **ключевые и неключевые**

Ключевые контрольные процедуры (ККП) – это процедуры, которые:

- являются критичными для достижения задачи контроля в части достоверности финансовой отчетности
- имеют первостепенное значение для достижения задачи контроля/покрытия риска

Ключевые контрольные процедуры

Основные характеристики ключевых контрольных процедур:

- Закрывают большее число задач контроля, чем другие;
- Контролируют нерутинные операции и исключения
- Контролируют области, подверженные риску мошенничества
- Контролируют ручной ввод данных в систему и передачу данных между системами
- Не имеют компенсирующих контролей, а сами являются компенсирующими для других контролей

Требования к ККП:

- Порядок их выполнения **предусмотрен внутренними нормативными документами;**
- Остается **доказательство** выполнения ключевых контрольных процедур (документация, записи в системе и т.п.)

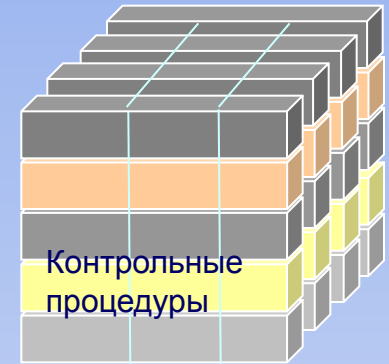
Контрольные процедуры. Характеристики

ХА РА К Т Е Р И С Т И К И

Дизайн (надежность) КП - совокупность показателей, определяющих функционирование КП с точки зрения задач контроля и наличия процедур, отвечающих задачам контроля. Дизайн КП эффективен, если предполагается, что разработанная процедура или политика **может** обеспечить выполнение действий, направленных на предотвращение или выявление событий, оказывающих существенное негативное влияние на достижение компанией своих целей.

Эффективность функционирования КП - фактическая способность разработанной процедуры или политики обеспечить снижение величины негативного влияния рисков на достижение компанией своих целей в течение заданного периода времени до определяемого топ- менеджментом уровня.

Экономичность КП - характеристика КП, при соблюдении которой затраты на разработку, внедрение, поддержание и обеспечение эффективного функционирования КП меньше, чем величина негативного влияния риска, на снижение которых КП направлена.



Подход «сверху вниз»

Закон Сарбейнса-Оксли:

- + поддержка и описание системы внутреннего контроля
- + тестирование силами сотрудников компании
- + тестирование независимым аудитором

= 4 – 6 млн. долл. в год (для компании с уже действующей системой внутреннего контроля)

⇒ потребность в снижении количества контролей, которые необходимо выполнять и тестировать

Оценка контрольных процедур

Оценка дизайна (надежности):

- Анализ задокументированных процедур
- «Сквозной» контроль (прослеживание)
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению недостатков
- Внедрение

Недостаток в дизайне контрольных процедур:

- контроля нет (процедура отсутствует),
- процедура существует, но не формализована
- контроль не закрывает риск полностью (остаточный риск выше допустимого)

Оценка операционной эффективности

- Программа тестирования
- Тестирование
- Отчет о результатах
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению
- Внедрение

Недостаток в функционировании контрольных процедур:

- процедура не работает так, как задумано (не выполняется / формальное выполнение),
- сотрудник, исполняющий контрольные функции, не обладает соответствующими полномочиями или квалификацией

Оценка контрольных процедур

Оценка надежности (дизайна):

- Анализ задокументированных процедур
- «Сквозной» контроль (прослеживание)
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению недостатков
- Внедрение

Недостаток в дизайне контрольных процедур:

- контроля нет (процедура отсутствует),
- процедура существует, но не формализована
- контроль не решает задач (остаточный риск выше допустимого)

Оценка операционной эффективности

- Программа тестирования
- **Тестирование**
- Отчет о результатах
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению недостатков
- Внедрение

Недостаток в функционировании контрольных процедур:

- процедура не работает так, как задумано (не выполняется / формальное выполнение),
- сотрудник, исполняющий контрольные функции, не обладает соответствующими полномочиями или квалификацией

Оценка эффективности КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР

Оценка дизайна:

- Анализ задокументированных процедур
- «Сквозной» контроль (прослеживание)
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению недостатков
- Внедрение

Недостаток в дизайне контрольных процедур:

- контроля нет (процедура отсутствует),
- процедура существует, но не формализована
- контроль не решает задач (остаточный риск выше допустимого)

Оценка операционной эффективности

- Программа тестирования
- Тестирование
- Отчет о результатах
- Выявление недостатков контроля
- План по устранению недостатков
- Внедрение

Недостаток в функционировании контрольных процедур:

- процедура не работает так, как задумано (не выполняется / формальное выполнение),
- сотрудник, исполняющий контрольные функции, не обладает соответствующими полномочиями или квалификацией

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Под контрольной средой

**понимаются позиция,
осведомленность и действия
представителей собственника и
руководства относительно системы
внутреннего контроля аудируемого
лица, а также понимание значения
такой системы для деятельности
аудируемого лица.**

Контрольная среда включает в себя следующие элементы:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- профессионализм (компетентность сотрудников).
- участие собственника или его представителей
- компетентность и стиль работы руководства;
- организационная структура
- наделение ответственностью и полномочиями
- кадровая политика и практика.

Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Аудитор должен выполнять следующие процедуры оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля:

- **запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;**
- **аналитические процедуры;**
- **наблюдение и инспектирование.**

Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При выявлении возможных рисков руководство рассматривает степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими. Руководство может составлять планы, программы, осуществлять соответствующие действия для устранения этих рисков или принять решение игнорировать риски из-за дороговизны возможных средств контроля в отношении этих рисков либо по другим причинам.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- а) изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);**
- б) новый персонал (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);**

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- в) внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);**
- г) быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);**

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- д) новые технологии (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);**
- е) новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);**

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- ж) реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функциях, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля;

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- **з) расширение операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства);**

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- и) новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- а) техническими средствами;
- б) программным обеспечением;
- в) персоналом;
- г) соответствующими процедурами;
- д) базами данных.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

- а) инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);
- б) отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях);
- в) обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную);

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

- г) включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях (отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном виде финансовой (бухгалтерской) отчетности либо обобщение другой полезной информации, которая может быть использована при оценке хозяйственной деятельности аудируемого лица в управленческих или иных целях. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- а) идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
- б) своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- в) осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- г) определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
- д) представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Контрольные действия

включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица.

Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Классификация контрольных действий

- **а) проверка выполнения.**
- **б) обработка информации.**
- **в) проверка наличия и состояния объектов.**

Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

3. Виды и источники
аудиторских доказательств.
Использование предпосылок
подготовки финансовой
(бухгалтерской) отчетности в
аудите

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств определяют:

- **ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»;**
- **ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;**
- **ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»;**
- **ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».**

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, стандартом жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Виды аудиторских доказательств

- **внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде;**
- **внешние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде;**
- **смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.**

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказательства и внутренние доказательства. Самой достоверной считается информация полученная аудитором самостоятельно.

Виды аудиторских доказательств

- прямые доказательства – непосредственно подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения;
- обратные доказательства - подтверждают истинность (правильность) сделанного предположения путем опровержения противоположного предположения.

Виды аудиторских доказательств

- личные (объяснения);
- вещественные.

Виды аудиторских доказательств

- Устные;
- Письменные.

Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Источники получения аудиторских доказательств

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- результаты анализа финансово - хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

Источники получения аудиторских доказательств

- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;
- бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Независимо от вида аудиторских доказательств, они должны быть *достоверными, достаточными и иметь надлежащий характер*. Их

достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и величины аудиторского риска.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств, а *надлежащий характер* является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- **аудиторская оценка степени аудиторского риска;**
- **характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;**
- **существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;**
- **опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;**

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность информации;
- получение аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний;
- возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- а) от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- б) от выполнения процедур внешнего подтверждения;
- в) от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

При этом на надежность полученных подтверждений влияют:

- средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- 1) Организация;
- 2) Функционирование.

Организация - устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

Функционирование -
эффективность действия
систем бухгалтерского учета и
внутреннего контроля в
течение соответствующего
периода времени.

**Аудиторские доказательства,
как правило, собирают,
принимая во внимание каждую
предпосылку подготовки
финансовой (бухгалтерской)
отчетности.**

**Предпосылки подготовки
финансовой (бухгалтерской)
отчетности - сделанные
руководством аудируемого
лица в явной или неявной
форме утверждения,
отраженные в финансовой
(бухгалтерской) отчетности.**

Существование -

- наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности

Права и обязанности -

- принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

Возникновение -

- относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

Полнота -

- отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

Стоимостная оценка -

- отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

Точное измерение -

- точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

Представление и раскрытие

-

- объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной оценки.

4. Методы получения аудиторских доказательств

Все методы можно условно разделить на две группы:

- методы организации аудита (сплошная проверка, выборочная проверка, документальная проверка, фактическая проверка, аналитическая проверка, комбинированная проверка);
- методы получения аудиторских доказательств.

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

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:
детальные тесты,
оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
аналитические процедуры.

Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной).

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности являются различными.

При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

5. Понятие и классификация аудиторских процедур. Аналитические процедуры

Процедуры проверки по существу

- Регламентируются ФСАД № 7/2011 «Аудиторские доказательства» и включают:
- Наблюдение;
- Запрос;
- Подтверждение;
- Пересчет;
- Аналитические процедуры.

Наблюдение -

- отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос -

- поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица

Подтверждение -

- ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов)

Пересчет -

- проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов

Аналитические процедуры -

- анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

**Длительность выполнения
указанных процедур зависит, в
частности, от срока,
отведенного на получение
аудиторских доказательств.**

В ходе *инспектирования записей и документов* аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства включают в себя:

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Порядок осуществления *аналитических процедур* определен **федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры»**. Согласно, которому, основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры включают в себя:

- а) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:
- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
 - с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
 - с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);

Аналитические процедуры включают в себя:

б) рассмотрение взаимосвязей:

- между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
- между финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами (простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др.).

Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации. Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

Если аналитические процедуры выявили отклонение от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащее другой информации либо отличающееся от предполагаемых величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и соответствующие аудиторские доказательства.

Результатами выполнения аналитических процедур является выявление аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В случае, если аудитор устанавливает необычные отклонения, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, он должен тщательно исследовать их для того, чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки.

6. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 6/2010)

**ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА
ПО РАССМОТРЕНИЮ
СОБЛЮЖДЕНИЯ АУДИРУЕМЫМ
ЛИЦОМ ТРЕБОВАНИЙ
НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ
АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА**

Стандарт определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора (далее - аудитор) по рассмотрению в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов и выявлению при этом существенных искажений указанной отчетности, вызванных преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям нормативных правовых актов (далее - несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов).

В отношении нормативных правовых актов, требования которых оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности аудируемого лица и раскрытие информации в ней, **аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соответствия данной отчетности требованиям нормативных правовых актов.** К таким требованиям относятся требования к форме и содержанию бухгалтерской отчетности, отраслевые особенности составления бухгалтерской отчетности и др.

В отношении нормативных правовых актов, требования которых не оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в ней, но исполнение которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности, непрерывного продолжения этой деятельности, предупреждения негативных последствий (например, наличие лицензии на осуществление деятельности, соблюдение требований к обеспечению платежеспособности, следование требованиям законодательства в отношении окружающей среды), **аудитор должен выполнить аудиторские процедуры**, позволяющие выявить случаи несоблюдения тех требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен:

- а) учитывать факторы риска того, что какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности, вызванные несоблюдением аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, не будут обнаружены.

К таким факторам риска относятся:

- наличие относящихся к деятельности аудируемого лица нормативных правовых актов, которые не оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и потому могут быть не учтены в информационных системах, используемых аудируемым лицом для составления бухгалтерской отчетности;
- действия, направленные на сокрытие случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (сговор, подлог документов, умышленное неотражение в бухгалтерском учете операций, действия высшего руководства в обход системы внутреннего контроля, представление заведомо ложной информации, др.);
- отсутствие у аудитора права правовой квалификации конкретного действия (бездействия) аудируемого лица как несоблюдения им требований нормативных правовых актов;

В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен:

- б) исходить из того, что вероятность выявления и признания аудитором случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов тем меньше, чем слабее связь несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов с событиями и операциями, которые обычно отражаются в бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен учитывать, что при выполнении в целях формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудиторских процедур, отличных от предусмотренных настоящим стандартом, также могут быть выявлены случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов.

Аудиторские процедуры:

- а) ознакомление с протоколами собраний акционеров (участников) аудируемого лица;
- б) направление запросов в адрес руководства, юридической службы аудируемого лица, лиц, оказывающих ему юридические услуги (далее - внешние юристы), о судебных разбирательствах и санкциях;
- в) проверка по существу путем детального тестирования групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Выявление случаев несоблюдения
аудируемым лицом требований
нормативных правовых актов
(независимо от существенности таких
случаев) может повлиять на другие
элементы аудита (например, выводы
относительно честности руководства
аудируемого лица или его
работников).

В случае, когда законодательство Российской Федерации предусматривает обязанность аудитора проверить соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта, аудитор должен включить в план аудита специальные тесты и сообщить информацию об обнаруженных фактах несоблюдения требований такого акта или своих подозрениях уполномоченному государственному органу.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и среды, в которой она ведется, аудитор должен получить общее представление:

- а) о требованиях нормативных правовых актов к деятельности аудируемого лица, отраслевых особенностях деятельности, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- б) о том, соответствует ли деятельность аудируемого лица требованиям нормативных правовых актов.

Аудитор может, например:

- установить, требования каких нормативных правовых актов оказывают непосредственное влияние на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности, и раскрытие информации в ней;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о применении ими других нормативных правовых актов, исполнение требований которых является условием ведения аудируемым лицом деятельности;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о применяемых аудируемым лицом процедурах обеспечения соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (примеры таких процедур приведены в приложении к настоящему стандарту);
- получить у руководства аудируемого лица сведения о применяемых аудируемым лицом процедурах, направленных на выявление и оценку штрафов и иных претензий.

Аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры, направленные на выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность:

- а) направление запросов в адрес руководства аудируемого лица и при необходимости представителей собственника аудируемого лица о соблюдении аудируемым лицом в своей деятельности таких нормативных правовых актов;
- б) анализ имеющейся у аудируемого лица переписки по вопросам применения и (или) соблюдения таких нормативных правовых актов между аудируемым лицом и уполномоченным государственным органом.

Аудитор должен направить запрос руководству аудируемого лица и при необходимости представителям собственника аудируемого лица на получение письменных разъяснений и подтверждений о том, что аудитору сообщены все известные им имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, последствия которых должны быть учтены при составлении бухгалтерской отчетности. Указанные разъяснения и подтверждения сами по себе не являются достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами, в связи с чем аудитор должен получить и другие аудиторские доказательства по соответствующим вопросам.

В случае, когда в ходе аудита становятся известны имевшие место или возможные случаи несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудитор должен:

- а) установить характер каждого несоблюдения и обстоятельства, при которых оно имело место или может иметь место;
- б) получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния несоблюдения на бухгалтерскую отчетность.

При оценке возможного влияния случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов на бухгалтерскую отчетность аудитор должен принять во внимание:

- а) возможные финансовые последствия (санкции, ущерб, прекращение деятельности, др.);
- б) необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о возможных финансовых последствиях несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов;

При оценке возможного влияния случая несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов на бухгалтерскую отчетность аудитор должен принять во внимание:

- в) необходимость поставить под сомнение достоверность всей бухгалтерской отчетности в случае, если последствия несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов являются существенными для аудируемого лица.

На несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов могут указывать следующие обстоятельства:

- а) внеплановая проверка, проводимая уполномоченным государственным органом, наложение штрафов, иных санкций;
- б) оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача займов внешним консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим на льготных условиях;

На несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов могут указывать следующие обстоятельства:

- в) выплата вознаграждения посреднику, размер которого превышает обычную для данного аудируемого лица плату либо обычную для данного вида услуг в отрасли, в которой аудируемое лицо ведет деятельность;
- г) закупки по ценам, значительно отличающимся от рыночных;
- д) сомнительные платежи наличными;

7. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности