

Лекция № 3 на тему: Организация подготовки аудиторской деятельности

1.1. Основные этапы аудиторской проверки.

1.2. Система отбора клиента аудита и критерии выбора аудиторских организаций. Договор на оказание аудиторских услуг. Планирование аудиторской проверки.

1.3. Существенность в аудите и методы определения уровня существенности. Аудиторский риск и его компоненты.

Составил: доцент Куканова Н.В.

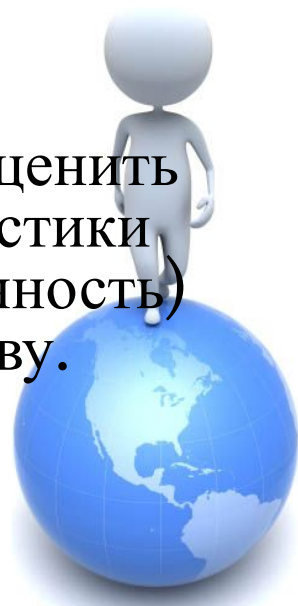
Самара 2015

3.1. Основные этапы аудиторской проверки

Согласно *ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп.)*

аудиту подлежит отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

При проверке такой отчетности аудиторы должны оценить технику ее составления, ее качественные характеристики (достоверность, полноту, сопоставимость, существенность) и ее соответствие действующему законодательству.



**По мнению некоторых российских специалистов,
организация аудиторской работы осуществляется
поэтапно:**

**Подготовительный
этап**

- выбор клиента
- предварительное планирование аудита

**Этап сбора
и обработки
информации**

- тестирование средств контроля
- выполнение аудиторских процедур по существу

Завершающий этап

- формирование и изложение мнения об отчетности клиента и составление аудиторского заключения

- **На подготовительном этапе** аудиторы должны принять решение о согласии на проведение проверки или об отказе от ее проведения для потенциального клиента аудита. При принятии положительного решения аудиторы должны определить условия работы, т.е. продолжительность проверки, условия оплаты аудиторских услуг и др., осуществить подбор аудиторской группы и составить план проверки. Для этого им следует собрать сведения о потенциальном клиенте аудита, провести предварительный анализ состояния дел клиента, оценить его систему внутреннего контроля, масштаб работ, аудиторский риск, а также разработать общий план и программу аудита.
- **На этапе сбора и обработки информации** аудиторы, проведя тестирование средств контроля и оценив систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента, должны скорректировать программу аудита. Затем они должны провести процедуры проверки оборотов и сальдо по бухгалтерским счетам (процедуры по существу), т.е. собрать аудиторские доказательства и оформить рабочие документы, необходимые в дальнейшем для формирования мнения аудиторов о проверенной финансовой отчетности клиента аудита.
- **На завершающем этапе аудита** аудиторы должны определить достаточность собранных доказательных материалов и существенность выявленных искажений отчетности, провести контроль качества аудита, составить мнение о достоверности финансовой отчетности клиента аудита и представить ему аудиторское заключение.

Данные этапы содержат комплекс мероприятий, которые в соответствии с федеральными аудиторскими стандартами аудиторская организация обязана осуществить с момента получения предложения на проведение проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности до даты предоставления заказчику аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности.



3.2. Система отбора клиента аудита и критерии выбора аудиторских организаций. Договор на оказание аудиторских услуг. Планирование аудиторской проверки.

Отношения аудиторской организации (аудиторов) и потенциального клиента начинаются с обращения клиента в аудиторскую организацию с заявкой на проведение аудита и (или) рассмотрения клиентом коммерческого предложения аудиторской организации о проведении аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг. Наиболее типичной является ситуация, когда клиент аудита, заинтересованный в оказании аудиторских услуг, выбрав аудиторскую организацию (аудитора), составляет и направляет в ее адрес официальное именное письмо-предложение о проведении аудита. После получения такого письма аудиторы должны провести предварительное планирование и знакомство с организацией потенциального клиента, позволяющие им сделать правильный выбор клиента, определить объем предстоящих работ и примерно оценить их стоимость.

Аудиторские организации, являясь коммерческими структурами, несут предпринимательский риск, т.е. риск неудачи аудиторской проверки. В связи с этим необходимым условием для аудиторов является разработка надежных критериев оценки потенциальных клиентов, поскольку неудачный и необдуманный выбор клиента может привести к негативным последствиям для аудиторской фирмы — от значительных моральных и финансовых издержек до потери репутации фирмы. Аудиторские организации (инд. аудиторы), прежде чем заключить договор с потенциальным клиентом, должны собрать, изучить и тщательно проанализировать всю необходимую (объективную) информацию о нем.

С руководством потенциального клиента должны быть согласованы основные организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы аудиторов и оплатой оказанных ими услуг. Чтобы принять решение о проведении аудита у потенциального клиента, аудиторы должны провести экспресс-анализ состояния его дел, который целесообразно начать с изучения формы и структуры собственности предприятия, составить список крупнейших его собственников. При этом согласно стандарту «Планирование аудита» нужно учитывать внешние и внутренние факторы, связанные с особенностями экономической деятельности. Если аудиторская организация на основании полученной информации придет к выводу о том, что предпринимательский риск при работе с данным клиентом для нее достаточно велик, то договор на оказание аудиторских услуг с клиентом может быть и не заключен.

В качестве примера можно отметить следующие основные процедуры отбора клиентов аудиторскими фирмами:

- оценка характера отрасли;
- оценка цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования его результатов;
- оценки причины смены аудиторов;
- получение рекомендаций (от различных организаций, специалистов и т.д.);
- аналитическая проверка отчетности;
- предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента и т.д.

В настоящее время в РФ действует большое количество аудиторских фирм и перед организациями стоит проблема выбора. Поэтому в качестве примера можно привести основные критерии отбора аудиторских фирм, ими могут являться:

- численность персонала и его опыт;
- наиболее крупные клиенты фирмы;
- уровень цен на услуги;
- степень ответственности за качество аудита;
- продолжительность работы на рынке;
- членство в аккредитованной СРО аудиторов;
- ассортимент предоставляемых услуг.

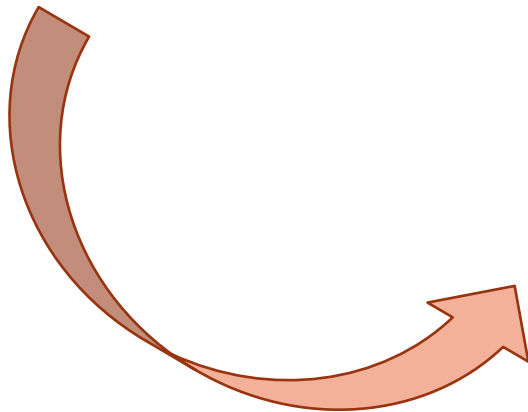


Определение объема аудита и оценка стоимости аудиторских услуг

Аудиторы должны правильно определить и отобрать исследуемые объекты аудиторской проверки по степени их важности. Они должны установить объекты (имущество, обязательства, хозяйственные процессы), которые должны быть проверены в первую, вторую очередь и т.д., чтобы решить вопрос об объеме аудиторской проверки и стоимости аудиторских услуг.

Объем аудиторской проверки — это оценка аудитором (аудиторской организацией) числа и глубины проведения аудиторских процедур, затрат времени, количества и состава специалистов, которые требуются для осуществления аудита и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

При определении объема проверки аудиторы в первую очередь выделяют существенные области, имеющие главное значение в финансово-хозяйственной деятельности клиента аудита и формировании финансовых результатов, а также то, какие области учета, бухгалтерские счета и операции у клиента отсутствуют.



На рис. представлены этапы определения объемов аудиторской проверки:

I этап

Определяют
очередность проверки
активов, доходов,
расходов и
хозяйственных
операций



II этап

Определяют
необходимый состав и
уровень квалификации
аудиторов, сроки их
работы на объекте



III этап

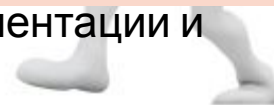
Определяют
стоимость
аудиторских
услуг

Аудитору необходимо разработать документ, который должен стать основой определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может быть бланк рабочего документа «Лист предварительного планирования».

Оценка стоимости аудиторских услуг должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих работ, уровня возможного риска, предполагаемого эффекта для организации и других факторов. С учетом нормативов трудозатрат и проводится ориентировочная оценка объема и стоимости аудиторских услуг. Стоимость аудиторских услуг согласуется с клиентом в процессе переговоров, после чего определяются существенные условия договора на проведение аудита. Основную часть расходов аудиторско-консультационной фирмы составляет заработная плата сотрудников.

Согласование условий проведения аудита. Договор на оказание аудиторских услуг.

После принятия решения о целесообразности работы с клиентом аудитор направляет в его адрес письмо о согласии на проведение аудита, которое является ответным документом на оферту. Необходимость согласования условий по проведению аудита определяется российским Правилom (стандартом) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита». Согласованные условия необходимо отразить документально в предусмотренной действующим законодательством форме договора. Заключать договор целесообразно на этапе предварительного планирования. Аудитор может также использовать в ходе достижения договоренности с руководством организации форму письма о проведении аудита (**Приложение**). И оферта, и письмо о проведении аудита составляются с целью избежать неразрешимых противоречий между аудитором и клиентом как на стадии заключения договора, так и в ходе проведения аудита, поэтому письмо о проведении аудита включает в себя важные условия будущего договора, при этом форма и содержание письма о проведении аудита предполагают вхождение в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений. Так, к обязательным указаниям относятся: указания по условиям аудиторской проверки (сведения об объекте и целях проверки; о необходимости наличия в аудиторском заключении выводов по филиалам, подразделениям, дочерним компаниям; законодательных и нормативных актах и т.д.); по обязательствам аудиторской организации (указания в форме отчетности по результатам проведенной проверки, об ответственности аудиторской фирмы и т.д.); обязательствам аудируемого лица (сведения об ответственности аудируемого лица за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и отчетности; обеспечении свободного доступа к документации и информации, необходимой для проведения аудита и т.д.).



- *Дополнительными сведениями* являются: общие сведения об оказываемых аудиторами услугах, квалификации их персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных организациях и союзах; примерный план проведения аудита, состав группы; общая характеристика применяемых методов; условия оплаты аудита; рекомендации по использованию аудиторского заключения и пр.
- *Договор на оказание аудиторских услуг* – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее клиентом (**Приложение**). По договору исполнитель (аудитор) обязуется оказать услуги, т.е. совершить определенные действия, а заказчик (аудируемое лицо) – оплатить эти услуги. В аудиторской деятельности используются различные виды договоров: на проведение аудита, на абонентское, консультационно-информационное обслуживание и т.д.

Раньше договор на проведение аудита заключался как договор подряда, но в настоящее время, согласно гл.39 Гражданского кодекса РФ, в систему договорных обязательств включен договор на возмездное оказание услуг.



Планирование аудиторской проверки

- Согласно ФПСАД 3 «Планирование аудита» аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.
- Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.



Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита (рис.), описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

ВВОДНАЯ ЧАСТЬ	• сроки проведения аудита, состав аудиторской группы, единый уровень существенности и оценка аудиторского риска
организационный план аудита	• календарный план-график мероприятий по проведению проверки отдельных сегментов аудита
планирование аудита по объектам и исполнителям	• планируемые аудиторские процедуры закрепляются за конкретными исполнителями, координируются сроки их проведения
контроль руководителя	• контроль за выполнением общего плана аудита, качеством работы исполнителей, оформлением рабочей документации

Рис. Структура общего плана аудита

Общий план аудита – это руководство при разработке программы аудита

вводная часть

- наименование аудиторской организации; наименование аудируемого лица; сроки проверки и ее цель

программа аудита

- основные участки учета, подлежащие проверке; характер проверки (сплошная или выборочная); закрепление работ за членами аудиторской группы

график проведения основных этапов работ

- продолжительность проверки и предполагаемые сроки ее начала и окончания

Рис. Требования к структуре программы аудита

**При разработке общего плана аудита аудиторы
необходимо принимать во внимание:**

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

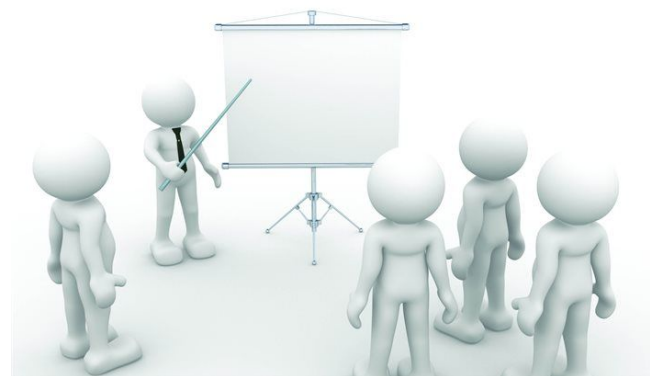


в) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;
- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита.



д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
- привлечение экспертов;
- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом.



е) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

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

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

Общий план и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита.

3.3. Существенность в аудите и методы определения уровня существенности. Аудиторский риск и его компоненты.

В процессе проведения проверки аудиторы обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Согласно ФПСАД 4 «Существенность в аудите» информация об отдельных активах и хозяйственных операциях, обязательствах предприятия, его доходах и расходах, о составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятых на основе финансовой отчетности.

Существенность зависит от величины показателя финансовой отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.



Существенность — это вероятность того, что применяемые аудиторские, юридические, экспертные и другие процедуры позволят аудиторам определить наличие ошибок в отчетности клиента аудита и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее внешними и внутренними пользователями. Это так называемая качественная составляющая существенности.

Количественная составляющая существенности выражается через определение приемлемого уровня существенности, под которым понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности аудируемого лица, т.е. базовые показатели бухгалтерской отчетности.



- **Уровень существенности рассчитывают** так: по итогам финансового года определяют финансовые показатели аудируемого лица. От этих показателей берут процентные доли, которые должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской организации и применяться на постоянной основе. Затем необходимо проанализировать получившиеся числовые значения. В российской практике аудита принято считать оптимальным значением уровня существенности от 5 до 10% от базовых показателей отчетности.
- *Значения, сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от остальных, можно отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую для удобства дальнейшей работы можно округлить, но так, чтобы после округления ее значение не изменилось более чем на 20% в ту или иную сторону от средней величины. Данная величина и является единым показателем уровня существенности. Уровень существенности должен быть выражен в той валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и готовится бухгалтерская (финансовая) отчетность. Он должен приниматься во внимание аудиторами на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур, а также непосредственно в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур и на этапе завершения аудита (при оценке полученного экономического эффекта от влияния обнаруженных искажений и нарушений на достоверность финансовой отчетности).*



К аудиторским фирмам предъявляются определенные требования, они должны установить систему базовых показателей и разработать методику для расчета количественного уровня существенности, которая должна быть утверждена решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Методика расчета количественного уровня существенности должна иметь публичный характер и может быть представлена потенциальным клиентам и контролирующим органам. При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту. *Эти показатели называют базовыми.*

В настоящее время единая методика выбора базовых показателей отсутствует.

При проведении проверки одной из задач аудитора является выявление искажений финансовой отчетности, т.е. неверного отражения и представления данных бухгалтерского учета вследствие нарушения правил его ведения и организации. При этом искажения могут носить как преднамеренный, так и непреднамеренный характер.



Аудитор в соответствии с требованиями ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой оно осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» должен изучить деятельность организации и среду, в которой она осуществляется. Объем процедур должен быть достаточным для выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и работников организации, а также достаточным для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

В соответствии с законодательством РФ аудиторская организация является коммерческой организацией, поэтому при осуществлении своей деятельности ей необходимо учитывать и оценивать определенные виды риска, в первую очередь предпринимательский и аудиторский.

- **Предпринимательский риск** — это вероятность неудачи аудитора в случае конфликта с клиентом при условии даже выдачи положительного заключения.
- **Аудиторский риск** — это вероятность наличия в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой организации невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности либо возможность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле они отсутствуют.

- **Внутрихозяйственный риск** (неотъемлемый, внутренний, чистый) — это вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутреннего контроля. Он отражает степень подверженности существенным нарушениям счетов бух.учета, статей баланса, однотипных групп хозяйственных операций и отчетности в целом при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля у клиента аудита. Как правило, аудиторы внутрихозяйственный риск при самых благоприятных условиях на уровне значительно выше 50%, в случае же если существуют объективные основания ожидания существенных искажений, то на уровне 100%.
- **Риск средств контроля** (контрольный риск, риск контроля, риск системы внутреннего контроля) — это вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутреннего контроля. Этот вид риска определяет надежность и эффективность функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудита. Он обратно пропорционален риску необнаружения и прямо пропорционален количеству подлежащих сбору свидетельств. Чем эффективнее работает система внутрихозяйственного контроля, тем ниже уровень риска. Однако если аудитор не проводит тестирование средств контроля, то он обязан установить уровень риска не ниже 100%.
- **Риск необнаружения** — это вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину. Этот вид риска позволяет оценить эффективность и качество работы аудитора и его предыдущего знакомства с деятельностью клиента аудита.

В каждой конкретной проверке аудитор должен установить приемлемый уровень аудиторского риска, который он готов взять на себя.

Приемлемый аудиторский риск — это мера готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность клиента может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение. При этом чем меньше будет его величина, тем к большей достоверности будет стремиться аудитор. Как правило, большинство специалистов устанавливают его на уровне около 5%.

При оценке рисков аудитор должен учитывать тот факт, что уровень существенности находится в обратной зависимости со степенью аудиторского риска (чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск, и наоборот).

