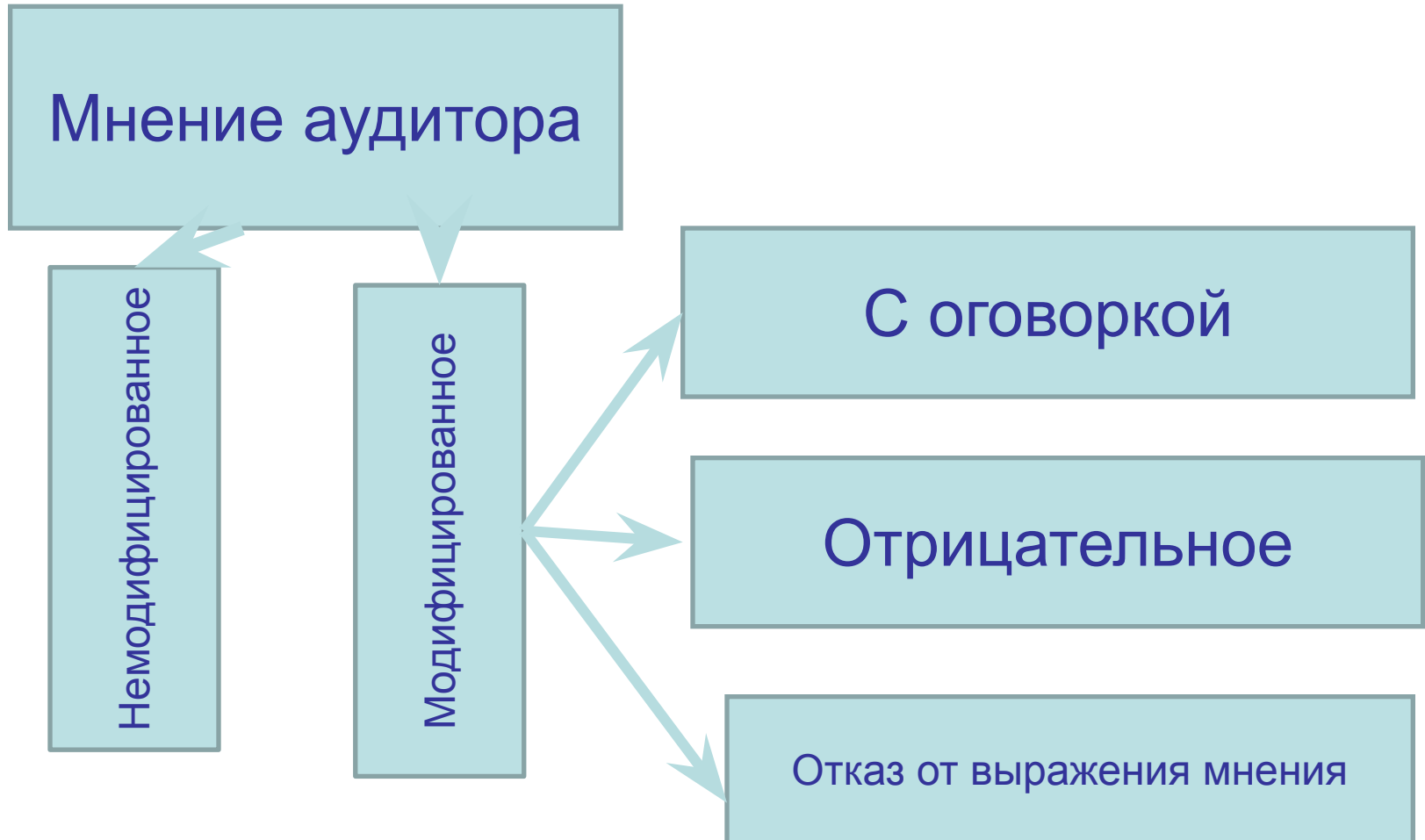


Аудит (занятие 3)

МНЕНИЕ АУДИТОРА



Немодифицированное

- Аудитор должен выразить не модифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Модифицированное

- Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае, когда:
 1. аудитор приходит к обоснованному выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит существенные искажения
 2. у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений

Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

- в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, или аудлируемое лицо внесло изменение в учетную политику, но при этом не выполнило установленный порядок отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики;
- в случае, когда бухгалтерская отчетность, включающая соответствующие пояснения, достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.
- в случае, когда учетная политика не применяется последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

- в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;
- - в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;
- - в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

- Отсутствие возможности получения аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием:
- а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств:
 - - в случае утери аудируемым лицом учетных записей;
 - - в случае, когда учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.
- б) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита:
 - - в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;
 - - в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны.
- в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица:

- - в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;
- - в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.
- - в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны.
- в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица:
 - - в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;
 - - в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Аудитор должен выразить **отрицательное мнение** в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен **отказаться от выражения мнения** в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут влиять также на другие вопросы проведения аудита, например на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность продолжения выполнения аудиторского задания.

Если после принятия аудиторского задания аудитору становится известно о том, что руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица касательно снятия такого ограничения.

Если руководство аудируемого лица отказывается снять установленное им ограничение объема аудита, то аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с представителями собственника аудируемого лица, если эти представители собственника не являются одновременно руководством аудируемого лица,

На основе анализа нормативных документов по аудиту можно разработать аналитический инструментарий методики аудита в форме Регламента:

- единый подход к организации аудиторской проверки и подбору соответствующих аудиторских процедур;
- оптимизация соотношения детальных и аналитических процедур в рамках тестирования;
- документирование процесса проведения аудиторской проверки.

В целом Регламент проведения аудиторской проверки может состоять из трех этапов .

На каждом из этих этапов аудиторы выполняют определенные действия.

**1 этап. ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА И
ЭКСПЕРТИЗА:**
ПРЕДПЛАНОВЫЕ ПРОЦЕДУРЫ
ПЛАНИРОВАНИЕ

2 этап. ПРОВЕРКА И ПОДТВЕРЖДЕНИЕ:
СБОР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ
ВЫБОРОЧНАЯ ПРОВЕРКА или
ПРОВЕРКА ПО СУЩЕСТВУ
СОСТАВЛЕНИЕ РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

**3 этап. ОФОРМЛЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ
РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА:**
ПОДГОТОВКА ПИСЬМЕННОЙ ИНФОРМАЦИИ
ФОРМИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОГО
ЗАКЛЮЧЕНИЯ
ВНУТРИФИРМЕННЫЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

Документирование

- ФПСАД № 2 «Документирование аудита» устанавливает лишь общие требования к составлению документации в процессе аудита, поэтому аудиторские организации должны разработать собственную рабочую документацию во внутрифирменных стандартах.
- Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы обеспечить общее представление о конкретной проведенной аудиторской проверке

На каждое аудируемое лицо формируется «ДОСЬЕ».

При постоянной работе с экономическим субъектом в нее включаются документы, используемые при всех проверках.

По характеру использования такую документацию подразделяют на постоянную, текущую и специальную

Состав рабочей документации

Копии учредительных и регистрационных документов, учетная политика и др.

Организационные (административные) документы: договор; общий план; программа проверки; приказ об утверждении состава аудиторской группы; деловая переписка и др.

Документы на усмотрение аудитора: тесты, таблицы, расчеты, графики и др. документы, свидетельствующие о выполнении определенных процедур в ходе аудита

В целях повышения качества аудита при проведении аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций следует обратить внимание на следующее:

- Проверка допустимости применения непрерывности деятельности аудируемого лица (ФПСАД № 11).
- Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (ФСAD 5/2010).
- Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции (ФСAD 5/2010).
- Предотвращение угрозы «привычности» персонала, занятого аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности и того же аудируемого лица (ФПСАД № 34).

- Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности:
 - правильность применения аудируемым лицом нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
 - обоснованность отступлений от правил бухгалтерской отчетности;
 - существенность информации, раскрытой аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности;
 - представление аудируемым лицом в бухгалтерском балансе активов и обязательств;
 - полноту раскрытия аудируемым лицом информации о связанных сторонах;
 - полноту раскрытия аудируемым лицом информации об условных фактах хозяйственной деятельности;
 - составление аудируемым лицом консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности;
 - оформление бухгалтерской отчетности;
 - раскрытие информации о неопределенности в деятельности аудируемого лица;
 - определение изменения оценочных резервов;

Источники информации

- учредительные и организационные документы аудируемого лица;
- наличие документов, подтверждающих постановку на учет организации в органах государственной власти и контроля; перечень имеющихся лицензий и сертификатов;
- решения и приказы, устанавливающие полномочия должностных лиц;

- список связанных сторон, положение о Системе внутреннего контроля (должностные инструкции внутренних аудиторов);
- учетная политика для бухгалтерского и налогового учета, рабочий план счетов и график документооборота;
- выполнение рекомендаций по аудиту за предшествующий период;
- договоры (контракты) с основными поставщиками и покупателями;
- бухгалтерские регистры балансовых и забалансовых счетах;
- первичные учетные документы;
- целевое финансирование и поступления;
- документы налогового контроля в соответствии с особенностями налогообложения вида деятельности организации;
- книги покупок и продаж, журналы по учету счетов-фактур по НДС;
- расчеты по страховым взносам;
- материалы проверок налоговыми, таможенными органами и внебюджетными фондами, материалы проверок органами валютного контроля;

Внешний контроль качества аудиторской деятельности

- В настоящее время внешний контроль качества аудиторской деятельности осуществляют саморегулируемые аудиторские организации (СРО), в соответствии с требованиями Законов «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. и Законом «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 г.
- Каждая отдельная СРО создает свои внутренние Правила (стандарты) аудиторской деятельности в соответствии с Федеральными Правилами (стандартами) аудиторской деятельности и разрабатывает Положения (правила, пакет документов) для проведения процедур контроля качества своих членов. Эти документы должны служить достижению одной цели – оценить качество выполняемых услуг аудиторской организацией и не противоречить положениям вышеуказанных нормативных актов.

Предметом внешнего контроля качества работы членов СРО является:

- соблюдение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- соблюдение Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности СРО;
- соблюдение членами СРО правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса этики аудиторов России, Кодекса профессиональной этики аудиторов СРО (при его наличии);
- требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученным преступным путем, и финансированию терроризма».

Внешний контроль качества работы членов СРО должен базироваться на принципах, установленных Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

- конфиденциальности;
- обязательности;
- независимости;
- беспристрастности и объективности;
- достаточности;
- доброжелательности;
- платности (самофинансирования).

Целями внешнего контроля качества работы членов СРО являются

1. Проверка аудиторской деятельности членов СРО на ее соответствие действующему законодательству;
2. Оценка эффективности соблюдения правил внутреннего контроля качества работы членов СРО;
3. Оценка системы внутреннего контроля аудиторской организации;

4. Проверка соблюдения этических норм и требований;
5. Проверка соблюдения требований внутренних нормативных документов проверяемой организации;
6. Оценка системности принципов и процедур внутреннего контроля качества работы на всех этапах аудиторской проверки;
7. Оценка системы подбора кадров и программы непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации аудиторов.

Задачи

- создание и поддержание надлежащей системы внешнего контроля качества СРО;
- оказание методологической помощи членам СРО;
- выявление фактов несоответствия аудиторской деятельности членов СРО требованиям законодательства, некачественного выполнения услуг, нарушения норм профессиональной этики и правил независимости;
- выработка рекомендаций и принятие мер по улучшению качества работы членов СРО;
- осуществление взаимодействия с государственными органами и другими саморегулируемыми организациями аудиторов по вопросам внешнего контроля качества.

Внешний контроль качества работы членов СРО может осуществляться в следующих формах

- путем ежегодного сплошного анкетирования членов СРО
- путем выезда члена СРО или его представителя к другому члену СРО для проведения внешней плановой проверки в соответствии с утвержденной Программой, во исполнение требований федерального законодательства
- путем выезда группы Проверяющих к члену СРО для проведения внешней плановой проверки;
- путем изучения и оценки документов проверяемого члена СРО без выезда на объект.

После завершения проверки
Проверяющие могут провести устное
обсуждение результатов с руководством
фирмы. Руководитель проверки
составляет отчет и предоставляет его
руководству проверяемой аудиторской
организации

**В случае согласия с результатами проверки
руководитель проверяемой организации
подписывает отчет Проверяющего. В случае
несогласия делается надпись о наличии
возражений.**

Оценка качества аудита по результатам проверки

| № п/п | Содержание оценки | Оценка, балл |
|-------|---|--------------|
| 1 | Деятельность аудиторской организации достаточно обеспечивает качество аудита, направлена на соблюдение законодательства и стандартов аудиторской деятельности | 5 |
| 2 | В деятельности аудиторской организации существуют отдельные устранимые недостатки | 4 |
| 3 | Аудиторской организации необходимо обеспечить соблюдение стандартов и усилить внутренний контроль качества | 3 |
| 4 | Деятельность аудиторской организации не соответствует законодательству | 0 |

*СООБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ, ПОЛУЧЕННОЙ ПО
РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА АУДИРУЕМОМУ ЛИЦУ И
ПРЕДСТАВИТЕЛЯМ ЕГО СОБСТВЕННИКА*

- Аудитор должен сообщить сведения (информацию) руководству аудируемого лица и (или) представителям собственника, ставшие известными ему в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые по его мнению являются важными для руководства и (или) представителей собственников аудируемого лица. Он может готовить и передавать информацию в устной или письменной форме.

Общий подход аудитора к проведению аудит и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица.;

- выбор учетной политики или ее изменение руководством аудируемого лица которое оказывает или может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
- предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

- существенные неопределенности, касающиеся событий, или условий, которые могут в значительной мере поставить под способность аудируемого лица продолжить непрерывно вести свою деятельность;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся деловой репутации руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства);
- вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг

Формирование аудиторского заключения

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

Для того, чтобы обозначить такой статус аудиторского заключения, в нем выделяется раздел **«Мнение»**

Важнейшим положением аудиторского заключения является трактовка понятия **«достоверность бухгалтерской отчетности»**

Аудиторское заключение следует адресовать собственникам аудируемого лица, а именно акционерам, участникам, совету директоров и др. Пользователи бухгалтерской отчетности полагаются на мнение, выраженное аудитором в заключении, то есть полностью доверяют ему. Таким образом, качество аудиторских услуг влияет на кредит доверия, оказываемый аудитору.

1. Аудиторское заключение составляется только по результатам проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта.
2. Аудиторское заключение выдается аудитором или аудиторской фирмой, имеющей право осуществлять аудиторскую деятельность (членом саморегулируемой организации аудиторов).
3. Объект аудита не должен быть обозначен в заключении обобщающим понятием «бухгалтерская отчетность», а конкретизировать полный перечень отчетов, входящих в состав такой отчетности.
4. В аудиторском заключении следует указать отчетный период и отчетную дату, а также полное наименование аудируемого лица, включая его организационно-правовую форму.
5. Аудиторское заключение может быть составлено только в отношении юридического лица.

6. Аудиторская фирма при формировании аудиторского заключения должна использовать принцип существенности.
7. Аудиторское заключение не является гарантией аудиторской фирмы, что иных обстоятельств, способных оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность хозяйствующего субъекта не существует.
8. Если формируемое аудиторское заключение не является немодифицированным, то в нем должны быть достаточно точно изложены все существенные обстоятельства, которые модифицировали аудиторское заключение.
9. Поскольку хозяйствующий субъект имеет право в процессе проведения аудита вносить поправки в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, то указания на такие поправки в аудиторском заключении до момента представления отчетности ее пользователям неправомерно.

10. Аудиторское заключение удостоверяется подписью руководителя аудиторской фирмы и скрепляется печатью. По правилам делового оборота подписи должностных лиц ставятся на каждой странице заключения.

11. В соответствии с законодательством Российской Федерации аудиторское заключение составляется на русском языке.

12. Все денежные (стоимостные) значения выражаются в российских рублях (официальной валюте Российской Федерации по Конституции).

13. Исправления, подчистки, помарки в аудиторском заключении не допускаются.

Содержание аудиторского заключения

- Заголовок аудиторского заключения
- Адресат
- Сведения об аудируемом лице
- Сведения об аудиторе
- Перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит

Мы, (организационно-правовая форма и название аудиторской фирмы) провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование аудируемого лица) за период с 01 января 20XX года по 31 декабря 20XX года включительно.

Бухгалтерская отчетность организации (наименование аудируемого лица) состоит из:

- Бухгалтерского баланса на 31 декабря 20XX года;**
 - Отчета о прибылях и убытках за период с 01 января по 31 декабря 20XX г.;**
 - Отчета об изменениях капитала за период с 01 января по 31 декабря 20XX г.;**
 - Отчета о движении денежных средств за 20XX г.;**
 - Приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за 20XX г.;**
- Пояснительной записки.**

Мы, (организационно-правовая форма и название аудиторской фирмы) провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности (наименование аудируемого лица), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности несет руководство аудируемого лица.

Бухгалтерская отчетность (наименование аудируемого лица) за 20XX г. подготовлена исполнительным органом на основе Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н и приказа по учетной политике по предприятию.

Ответственность аудитора

В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

«Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством (наименование аудируемого лица), а также оценку представления бухгалтерской отчетности.

«Результаты проведенной нами проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись (наименование аудируемого лица) во всех существенных отношениях в соответствии с применяемым законодательством Российской Федерации».

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений».

«Сведения, сообщаемые аудитором, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления (наименование аудируемого лица).

Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

Основание для мнения

При планировании и проведении аудита отчетности, нами рассмотрено состояние внутреннего контроля (наименование аудируемого лица). Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган организации. В процессе аудита нами не были обнаружены ни какие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности организации.

«Нами не обнаружены ни какие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности».

Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

При проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 200X г. получены доказательства, что:

- **учетная политика аудируемого лица обоснованна;**
- **принятые аудируемым лицом формы бухгалтерской отчетности соответствуют характеру и условиям деятельности этого лица;**
- **информация, раскрыта аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности с учетом уровня существенности, установленного аудируемым лицом;**
- **аудируемым лицом полностью раскрыта информация о связанных сторонах, событиях после отчетной даты и об условных фактах хозяйственной деятельности;**
- **неприменение правил бухгалтерского учета не имело места;**
- **бухгалтерская отчетность дает достоверное, качественное и полное представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности.**

«Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Мнение

«По нашему мнению, бухгалтерская отчетность организации (наименование аудируемого лица) отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20XX года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за период с 1 января по 31 декабря 20XX года включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки бухгалтерской отчетности».