

# Тема 15. Сущность, предмет и методы аудита

## Вопросы:

1. Сущность, значение аудита, его происхождение и развитие.
2. Основные принципы аудита. Функции аудита.
3. Понятие предмета и объекты аудита.
4. Цель и задачи аудита.
5. Метод и методические приемы аудита.
6. Понятие стандартов аудита. Общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности.
7. Кодекс профессиональной этики аудиторов.
9. Ознакомление с организацией и заключение договора на аудиторскую проверку. Планирование и разработка программы аудита.
9. Аудиторские доказательства и их документирование.
10. Юридическая ответственность аудитора.

**Ст. преподаватель кафедры «О, У и А»  
Абдуллин Рустем Жомартович**

# 1. Сущность, значение аудита, его происхождение и развитие

Исторической родиной аудита считается Англия, где в связи с мощным развитием рыночных отношений в 1844 г. вышла серия законов о компаниях, согласно которым их Правления были обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. В Эдинбурге (1854 г.) возник институт, который объединил бухгалтеров и аудиторов. Последние ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности с выражением мнения о ее объективности, таким образом, взяв на себя определенную долю ответственности и в случае возникновения возможных убытков у клиентов. В 1862 г. в Англии был принят закон, регулирующий аудиторскую деятельность, позднее законы об обязательном аудите вступили в действие и в других странах (например, во Франции в 1867 г.). В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. В настоящее время в Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах.

**«Большой четвёркой»** называют четыре крупнейших в мире компании, предоставляющие аудиторские и консалтинговые услуги:

1. PricewaterhouseCoopers (Прайсуотерхаускоперс).
2. Deloitte (Делойт).
3. Ernst & Young (Эрнст энд Янг).
4. KPMG (КПМГ).

Ниже приведена численность персонала «большой четвёрки» и выручка согласно последним доступным данным:

млрд.

Компания	Выручка	Число сотрудников	Год
PricewaterhouseCoopers	\$31,5	180 500	2012
Deloitte Touche Tohmatsu	\$31,3	193 000	2012
Ernst & Young	\$24,4	167 000	2012
KPMG	\$23,0	145 000	2012

**Основными предпосылками развития в Республике Казахстан аудита** явились процесс приватизации, изменение структуры экономики, ликвидация отраслевых министерств и связанной с ними системы ведомственного контроля. Возникли совместные предприятия, акционерные общества, коммерческие банки, при этом произошло разделение интересов собственников средств (вкладчиков, инвесторов) и администрации предприятия.

Таким образом, практической общественной потребностью становится подтверждение достоверности финансовой информации о деятельности хозяйствующих субъектов в интересах пользователей этой информации, которые заинтересованы в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий и достоверности учёта.

## **Обобщив, можно сказать, что потребность в аудите вызвали следующие объективные условия:**

- разделение интересов руководства предприятия и инвесторов, приводящие к необъективной информации;
- зависимость последствий принятых решений от качества информации;
- частое отсутствие у пользователей информации, доступа для оценки её качества (коммерческая тайна);
- постоянное усложнение хозяйственных операций.

**Аудит** – это независимая экспертиза и анализ финансовой отчётности, а также другой экономической информации хозяйствующего субъекта, проверка состояния внутреннего контроля и соответствия ведения бухгалтерского учёта действующим законодательным и нормативным актам, а также оказание консультационных и иных услуг по вопросам, интересующих клиента.

## 2. Основные принципы аудита. Функции аудита

В Согласно закону Республика Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 года аудит представляет собой независимую проверку аудиторами и аудиторскими организациями финансовой отчётности и иных документов юридических и физических лиц с целью оценки достоверности и соответствия, совершённых хозяйственных и финансовых операций законодательству Республики Казахстан.

Аудиторская деятельность строится на соблюдении основных принципов аудита, которые и определяют всю деятельность проверяющего.



Научность означает, что методология аудита должна базироваться на диалектическом методе и экономической теории. Итоги аудита подтверждают или отвергают вариант действия, исходя из существующих положений науки и управления и теории аудиторского контроля, показывают научную истинность или ложность теоретической базы, построенные на определённых исходных моментах.

Системность и целостность – при проведении аудитом необходимо рассматривать все стороны объекта исследования не изолированно, а во взаимосвязи.

Сохранение системы - воздействие на систему в ходе аудита должно осуществляться в пределах, когда её качественные характеристики и режим практически не нарушаются.

Сосредоточение контроля на определённых участках – при проверке затруднительно и нецелесообразно изучать все стороны деятельности предприятия, причинные связи и взаимосвязи.

### 3. Понятие предмета и объекты аудита

Каждая наука имеет свой предмет. Определение предмета должно включать в себя те особенности, что позволяет отличить данную науку от других, содержание и цель науки, специфические принципы исследования предмета, объект изучения и источники информации. С этой точки зрения предметом аудита является осуществляемая на договорной и конфиденциальной основе независимая экспертиза и анализ финансовой отчётности и другой информации о деятельности хозяйствующего субъекта с целью объективной оценки её полноты, точности и достоверности, предоставления заказчику квалифицированного заключения о действительном финансовом положении предприятия и реалистичности его финансовых прогнозов, а также проверка состояния внутреннего контроля, соответствия принятой учётной политике, действующим законодательным и нормативным актам.

Следует различать объект и предмет. Объектом аудита являются конкретные хозяйствующие субъекты рыночной экономики.

### **Основные объекты аудита:**

- финансовая сторона деятельности хозяйствующего субъекта – аудиторская проверка финансовой стороны деятельности предприятия представляет собой независимую экспертизу его доходов и расходов;
- производственная сторона деятельности хозяйствующего субъекта – аудиторская проверка состоит в оценке производственных затрат и полученных конечных результатов. Основная цель – способствовать повышению выпуска конечной продукции с возможно более низкой себестоимостью;
- экономическая эффективность всей деятельности хозяйствующего субъекта – досконально анализируются недостатки в работе предприятия, появившиеся вследствие неправильных управленческих решений.

## 4. Цель и задачи аудита

**Цель аудита** – решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

**Основная цель аудиторской деятельности** – установление достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности экономических субъектов и соответствия совершённых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

**Кроме того, в зависимости от объекта аудита различают следующие цели:**

- проверка соответствия бухгалтерского учёта действующему законодательству, общим нормам, стандартам и правилам, установленным государством;
- оценка эффективности хозяйственной деятельности и выработка рекомендаций для её улучшения;
- высококачественное оказание консультационных услуг, например, по коммерческой деятельности предприятия.

## **Аудиторы в процессе своей деятельности решают ряд задач для достижения обозначенных целей:**

- проверка законности хозяйственных операций;
- проверка первичных документов для установления их соответствия истинному содержанию хозяйственных операций;
- оказание помощи в организации бухгалтерского учёта, в его восстановлении и ведении, а также в состоянии финансовой отчётности;
- всесторонний и систематический анализ экономики предприятия или определённого вида его деятельности;
- консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование;
- разработка учредительных и других документов;
- другие услуги.

## 5. Метод и методические приемы аудита

**Методы организации проверки, которые включают в себя:**

- сплошная проверка – проверяются все документы, и записи в регистрах бухгалтерского учёта в обязательном порядке сплошным методом проверяют все операции, связанные с движением денежных средств в кассе, расчёты с подотчётными лицами и банковского счёта;
- выборочная проверка – осуществляется по наиболее хозяйственным массовым операциям (движение ТМЗ);
- аналитическая проверка – включает такие приёмы как: соотношение различных финансовых данных (выручка, затраты) или финансовых и нефинансовых данных (зарплата и численность); сравнение отчётов двух смежных периодов; исследование неожиданных отклонений и т.д., т.е. всё, что достигается при помощи умозаключений;
- комбинированная проверка.

## **Методы проведения проверки:**

- документальная проверка состоит из формальной проверки документов (правильность заполнения всех реквизитов, наличие не оговорённых исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифрах, подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц), арифметической проверки (правильность подсчётов в документах) и проверки документов по существу (законность и целесообразность хозяйственных операций, правильность записей операций по счётам и включение в статьи затрат);
- метод встречных проверок – проверка отдельных документов в других организациях при наличии взаимных расчётов и реальных возможностей проверки;

- способ обратного счёта заключается в предварительной оценке материальных затрат для определения величины списания сырья и материалов, необходимых для производства продукции, которая уже произведена и находится на складах;
- восстановление учёта – способы исправления ошибок в учёте, к которым относится коррективный, дополнительная проводка, «красное сторно».
- приёмы фактического контроля – осмотр или подсчёт аудиторами материальных активов (инвентаризация и наблюдение);
- опрос – получение письменной или устной информации от клиента;
- проверка математической точности;
- сканирование – непрерывный поэлементный просмотр информации в расчёте найти что-нибудь нетипичное;
- специальная проверка – привлечение специалистов с узкой специализацией.



- метод обобщения – это приём, при помощи которого по результатам исследования делается резюме, в котором даются рекомендации по укреплению финансовой устойчивости предприятия, устранению недостатков в организации и ведении бухгалтерского учёта.

Правовые основы и субъекты аудита.

Аудит как независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчётности является важным способом определения действительного финансового положения хозяйствующего субъекта. **Для организации аудита важны следующие моменты:**

- иметь установленные законом требования, определить достоверность и правдивость финансовой отчётности;
- иметь соглашение об оказании аудиторских услуг или официальный документ, определяющий аудиторские услуги, доверительный договор или поручение от властей.

Практически это означает, что проверяемая фирма должна обратиться в аудиторскую фирму или отдельному аудитору с письменным заявлением или просьбой провести для него аудиторскую проверку по определённому вопросу или общего характера. В случае согласия аудитор направляет клиенту письмо-соглашение. В соглашении определяются условия работы аудитора. Включая и их вознаграждения.

Письмо-соглашение представляет собой стандартное письмо, в котором указываются, что проверка финансовых отчётов будет произведена в соответствии с аудиторскими стандартами, но в то же время в нём оговариваются специальные требования.

После обмена письмами между аудиторской фирмой и хозяйствующим (экономическим) субъектом заключается двухсторонний договор. В договоре, как правило, должны быть указаны предмет, сроки, место проведения аудиторской проверки, размеры и порядок оплаты, ответственность сторон, конфиденциальность, формы, разрешение споров, форс-мажорные обстоятельства (стихийные бедствия и т.д.)

Кроме государственных законодательных актов аудиторская деятельность должна быть организована аудиторскими стандартами и другими регулятивами.

Описание основ, в рамках которых разрабатываются стандарты аудита, в которых изложены в концептуальной основе стандарты аудита, документы подготовлены Департаментом методологии учёта и аудита Министерства финансов РК. Впервые в основах аудит обособлен от родственных ему услуг, которые включают в себя обзор, согласованные процедуры, компиляция (собрание фактов). Цель аудита финансовой отчётности отличается в основах заключения предоставления аудитору возможности выразить мнение в аудиторском заключении, дающем представление о том, правильно ли составлена финансовая отчётность по всем существующим параметрам в соответствии с порядком её составления.

## **6. Понятие стандартов аудита. Общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности**

Аудит как независимая проверка с целью выражения мнения о финансовой отчётности является важным способом определения действительного финансового положения хозяйствующего субъекта. Именно принцип независимости отрицает надзор со стороны государства за аудиторской деятельностью. Тем не менее, аудит регулируется при помощи специальных органов и системы регулирующих документов. В качестве такого органа в Республике Казахстан выступает Республиканская и территориальные палаты аудиторов. К системе регулирующих документов в любой стране относятся: законодательные акты (закон РК «Об аудиторской деятельности»), стандарты аудита и другие регулятивы, а также Кодекс этики аудиторов.

Для эффективного выполнения аудиторских услуг разработаны и внедрены специальные правила – аудиторские стандарты. Они формируют единые базовые положения, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

**В аудиторской практике используют следующие виды аудиторских стандартов:** общепринятые аудиторские стандарты, национальные стандарты аудита и международные стандарты аудита.

Общепринятые стандарты (GAAS) применимы ко всем аудиторским соглашениям и служат критериями оценки качества аудиторской работы. Соответствие этим стандартам очень важно для аудита. Стандарты предусматривают минимальные требования, которые должны быть соблюдены для того, чтобы аудитор мог объявить о проведении аудиторской проверки в полном соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами.

Общепринятые стандарты аудита делятся на три группы: общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности.

## **Общие стандарты**

1. Аудиторская проверка должна быть проведена объективно и с должным вниманием профессионально подготовленных людей.
2. Во всех вопросах, связанных с проверкой аудитор должен сохранять независимость.
3. Проводя проверку и подготавливая аудиторское заключение, необходимо проявлять должную профессиональную тщательность.

## Рабочие стандарты

1. Работа должна быть верно спланирована и выполнена. Если у аудитора есть помощники, их необходимо должным образом контролировать.
2. Аудитор должен разбираться в системе внутреннего контроля достаточно для того, чтобы спланировать аудиторскую проверку и определить характер, временные рамки и объем необходимых проверок.
3. Основой для формирования мнения о проверяемых финансовых отчётах должна быть существенная информация, полученная в ходе проверок, наблюдений, опросов, подтверждений, вычислений и анализа.

## Стандарты отчётности

1. Заключение должно быть основано на общепринятых бухгалтерских стандартах или, в особых случаях, на соответствующим образом раскрытых бухгалтерских принципах.
2. В заключении должны быть определены обстоятельства, при которых такие принципы не соблюдались последовательно в отчетном периоде по сравнению с предшествующим периодом.
3. Раскрытие информации в финансовой отчетности следует рассматривать как вполне адекватное, если в заключении нет другой формулировки.
4. В аудиторском заключении либо должно содержаться мнение аудитора о финансовых отчётах в целом, либо должны быть отражены причины, по которым это мнение не может быть выражено. Если итоговое мнение не может быть выражено, то должны быть сформулированы соответствующие причины. Заключение должно указывать на то, точно ли представлены все существенные аспекты финансового положения, результатов хозяйственной деятельности и движений денежных средств в финансовых отчётах. Во всех случаях, когда имя аудитора связано с финансовой отчетностью, заключение должно включать в себя четко сформулированное описание характера аудиторской проверки, если таковая имела место, а также упоминание о уровне ответственности аудитора.



## 7. Кодекс профессиональной этики аудиторов

Кодекс этики устанавливает стандарты поведения аудиторов и фундаментальные этические принципы, управляющие профессиональным поведением аудиторов. Этические принципы обязательны к соблюдению всеми аудиторами без исключений.

**Итак, выделяют следующие этические принципы:**

**честность:** аудиторы должны вести себя честно в любых профессиональных, деловых и личных финансовых отношениях. Честность подразумевает не только чистоту помыслов, но и беспристрастное поведение и правдивость;

**объективность:** аудиторы должны стремиться к объективности во всех профессиональных и деловых суждениях. Аудитор выступает в различных качествах, но при этом он должен всегда демонстрировать свою объективность и профессионализм, избегать какой-либо зависимости своих суждений от суждений других лиц. Такая объективность может быть гарантирована только в том случае, если аудитор имеет независимый статус. Поэтому основное внимание уделяется вопросу независимости.

**независимость:** при проведении аудита аудиторы должны быть независимыми как реально, так и формально.

**Независимость нарушается в следующих случаях:**

а) чрезмерная зависимость от клиента. Общепризнанно, что зависимость в связи с доходом, получаемым от отдельного клиента или группы клиентов, может снизить уровень объективности. Например, фирме, получающей большую часть прибыли от одного клиента, придется столкнуться с трудностями при отстаивании какого-либо конкретного вопроса, поскольку потеря этого клиента (либо посредством отстранения аудитора, либо посредством его отказа от должности) может оказать существенное влияние на финансовое положение этой аудиторской фирмы. Следовательно, рекомендуется, чтобы оплата за услуги одного клиента или группы связанных клиентов не превышала 15% от валового дохода аудиторской фирмы.

- б) семейные и иные личные взаимоотношения. Проблемы могут возникнуть лишь в том случае, если: аудиторская фирма или лицо, тесно связанное с ней, имеет взаимный деловой интерес с клиентом или с работником клиента (супруг или супруга; несовершеннолетние дети, включая приемных детей; компания, в которой доленое участие составляет  $\geq 20\%$ ); должностное лицо клиента тесно связано с партнером аудиторской фирмы или членом персонала (директор или акционер; работник аудиторской фирмы).
- в) выгодное доленое участие в акциях и прочих инвестициях. Аудиторская фирма должна гарантировать, что она не имеет в качестве клиента компанию, в которой любой партнер или какое-либо лицо, тесно связанное с партнером, является держателем акций (или имеет взаимное доленое участие в акциях). Аудиторская фирма не должна привлекать к проведению аудита члена персонала, если он или лицо, тесно связанное с ним, является держателем акций (или имеет взаимный интерес в акциях) компании клиента.

- г) кредиты. Аудиторская фирма или лицо, тесно связанное с ней, не должна ни в прямой, ни в косвенной форме: предоставлять кредиты клиенту или выступать в качестве гаранта по кредитам клиента; получать кредиты от клиента или иметь заем или иные обязательства, гарантом которых выступает клиент.
- д) товары и услуги. Объективность и независимость может быть под угрозой в связи с принятием товаров, услуг или знаков гостеприимства от клиента аудиторской фирмы.
- е) оказание прочих услуг клиенту. Во всех случаях, когда аудиторская фирма оказывает услуги в подготовке бухгалтерских записей, следует придерживаться следующих мер предосторожности:
- 1) клиент должен брать ответственность за учетную документацию как свою личную;
  - 2) аудиторская фирма не должна принимать на себя руководящие функции по управлению деятельностью предприятия и аудиторская фирма должна проводить соответствующие аудиторские тесты, даже в том случае, когда она уже обработала или подготовила определенную учетную документацию.

ж) просроченная оплата за услуги. До того, как начнется работа по проведению аудита, необходимо проанализировать ситуацию и выяснить, можно ли просроченные платежи за услуги, взятые вместе с платежами по текущему заданию, рассматривать как существенный кредит.

з) текущий или предстоящий судебный процесс. Судебное разбирательство может нарушить нормальные отношения между аудитором и клиентом до такой степени, что ущемляется независимость и объективность аудитора.

**конфиденциальность:** информация, полученная аудитором в процессе проверки, не подлежит раскрытию, за исключением тех случаев, когда получено согласие клиента или другого соответствующего источника, или когда существует обязательство перед общественностью по раскрытию подобной информации, или существует юридическое или профессиональное право или обязанность по ее раскрытию. Аудитор также не имеет права использовать полученную информацию в личных целях. **В Казахстане аудитор имеет право на разглашение информации в следующих случаях:**

- а) по разрешению клиента с учетом интересов всех сторон;
- б) для защиты себя в суде;
- в) передача материалов органу, назначившему проверку (например, налоговая инспекция);
- г) при разбирательстве в Палате аудиторов по поводу качества работы аудитора;
- д) передача материалов последующему аудитору по письменному представлению с разрешения клиента.

**профессиональная компетентность:** аудиторы не должны принимать и выполнять работу, в которой они не компетентны, если только не получают соответствующую консультацию и помощь, которые позволят им компетентно выполнить работу. **Профессиональная компетентность может быть разделена на 2 стадии:**

- а) приобретение профессиональной компетентности – высокий уровень среднего и специального образования, стаж работы, в т.ч. в должности помощника аудитора, сдача экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью;
- б) поддержание профессиональной компетентности – постоянное самообразование, ежегодное повышение квалификации на курсах Палаты аудиторов РК (не менее 40 часов).

**профессиональное поведение:** аудитор должен действовать в соответствии с хорошей репутацией профессии, воздерживаясь от любого поведения, дискредитирующего профессию

## **8. Ознакомление с организацией и заключение договора на аудиторскую проверку.**

### **Планирование и разработка программы аудита**

Начальная стадия аудита предполагает решение всех организационных вопросов, связанных с решением о проведении аудита.

**Включает составление сложных документов:**

- заявка на проведение аудита;
- составление письма-обязательства;
- составление договора на проведение аудита.

Составление письма-обязательства регулируется стандартом аудита №2 «Условия проведения аудита» согласно этому стандарту письмо-обязательство должен включать ссылку на:

- цель аудита финансовых отчётов;



- ответственность руководства за предоставленные данные;
- указание на исполнение аудитором нормативных и законных актов;
- вид аудиторского заключения;
- обеспечение свободного доступа к любой документации, необходимой аудитору;
- условие оплаты;
- привлечение других аудиторов и экспертов, а также персонала предприятия;
- предложение о дальнейшем развитии договорных отношений аудитора и клиента.

При повторном аудите письмо-обязательство может не составляться. Однако, оно должно быть изменено в том случае, если:

- клиент не правильно понимает обороты и масштаб аудита;
- смена в составе руководства;
- значительное изменение видов и масштаба деятельности проверяемого предприятия.

После получения письма-обязательства клиенты составляют совместно с аудиторами договор на проведение аудиторских услуг, который отличается от письма-обязательства тем, что является двусторонним соглашением и негласно учитывает интересы третьих сторон.

Аудитор должен планировать работу по проверке товарного оборота, чтобы она была эффективна, качественна и выполнена к намеченному сроку. Все вопросы, связанные с планированием отражены в стандарте аудита №7 «Планирование».

Планирование означает разработку общей стратегии и детального подхода к проверке сроком проведения и объёма.

На этом этапе аудитор разрабатывает общий план аудита. Аудитору необходимо разработать и документально оформить полный план аудита с описанием предполагаемого объёма и характера проведения аудита. При составлении общего плана аудитор может обсудить его и с руководством и персонала проверяемого предприятия для улучшения эффективности и действенности аудиторских процедур с работой персонала.

Форма и содержание плана может меняться в зависимости от размеров хозяйствующего субъекта, сложности аудита и специфической методики исполняемой аудитором.

## **Основные вопросы, включаемые в общий план:**

- знание бизнеса. Здесь изучаются общие экономические факторы и условия, влияющие на бизнес клиента: его основные финансовые показатели; внутренние отчёты руководства за текущий и предыдущий период, рабочие документы аудитора за предыдущий год и другие.
- понимание систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля – рассматривается методика бухгалтерского учёта и изменение в ней.
- риск и существенность, – ожидаемые оценки рисков, возможность искажения информации или мошенничества, выявление наиболее сложных областей бухгалтерского учёта и аудита.
- координация руководства, упражнение и анализ – при вовлечении им других аудиторов, экспертов.
- прочие вопросы.

## 9. Аудиторские доказательства и их документирование

**Аудиторские доказательства аудиторы условно разделяют на:**

- информацию подтверждающую;
- информацию подкрепляющую.

К информации подтверждающей относятся бухгалтерские регистры, учетная политика, официальные и неофициальные записи, выверки и вычисления бухгалтеров.

Информация подкрепляющая: первичные документы, вычисления, расчеты и анализ аудитора, переписка аудиторов и другая информация полученная и выработанная лично аудитором.

## **Аудиторские доказательства при аудите активов, обязательств, капитала, доходов и расходов собираются относительно следующих утверждений финансовой отчетности, сделанных руководством:**

- существование – цель аудита подтвердить реальное наличие активов и обязательств;
- полнота – цель аудита подтвердить, что все операции и все суммы представлены в отчетах;
- права и обязательства – цель аудита установить право собственности;
- возникновение – цель аудита подтвердить реальность возникновения доходов и расходов;
- измерение – цель аудита подтвердить, что доходы и расходы отнесены к соответствующему периоду и правильно измерены;
- стоимостная оценка – цель аудита подтвердить, что сделанные оценки балансовых статей соответствуют бухгалтерским стандартам;
- представление и раскрытие – цель аудита оценить полноту и правильность отражения в пояснительной записке к финансовой отчетности всех важных событий и операций, а также изменений в методах учета.

**Аудиторы при определении характера и количества необходимых доказательств оценивают их уместность и достаточность посредством профессионального суждения о:**

- существенности;
- рассмотрения неотъемлемого риска и риска контроля;
- опыте предыдущих проверок;
- убедительности доказательств;
- ошибках или фактах мошенничества, обнаруженных в ходе проверки.

**Надежность аудиторских доказательств варьируется следующим образом:**

- самые надежные – доказательства полученные лично аудитором (прямая информация);
- доказательства полученные из внешних источников;
- доказательства полученные от третьих лиц и хранящиеся внутри компании;
- доказательства полученные внутри компании от руководства при сильной системе внутреннего контроля;
- доказательства внутренние при слабой системе внутреннего контроля.

**Аудитор собирает аудиторские доказательства посредством выполнения аудиторских процедур. Все аудиторские процедуры делятся на 2 блока:**

- тесты контроля, которые включают в себя процедуры для достижения понимания (например, устный спрос), а также тестирование средств контроля (например, проверка правильности нумерации счетов-фактур);
- тестирование по существу. **В свою очередь делится на три группы:**
  - а) тестирование деталей хозяйственных операций (например, проверка документации по закупкам, продажам, по изъятию из обращения собственности и движению капитала);
  - б) тестирование сальдо счетов (например, проверка отражения в учете общей суммы ТМЗ и правильности их оценки);
  - в) аналитические процедуры (например, сравнение фактических затрат с ожидаемыми).



Собранные аудиторские доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах.

В связи с необходимостью получения доказательств, на которых основывается аудиторское заключение и подтверждение соответствия МСА аудитору необходимо документально оформлять важнейшие сведения и факты. Документально оформленная документация называется рабочими документами аудитора. Рабочие документы необходимы при планировании и выполнении аудита, при контроле и анализе аудиторской работы, кроме того, они содержат аудиторские доказательства, полученные в результате аудита, на которых строится аудиторское заключение. Аудитор должен вести рабочие документы доступно, полно и детально, объём рабочих документов зависит от мнения самого аудитора, однако существенные вопросы отражаются подробно, тогда как информация второй степени важности может вообще не отражаться.

**Форма и содержание рабочих документов могут быть как произвольными, так и стандартными (например, бланки) и зависят от таких факторов как:**

1. Характер обязательства.
2. Форма отчёта.
3. Характер и сложность бизнеса клиента.
4. Характер и состояние систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.
5. Необходимость в исключительных обстоятельствах управлять, контролировать и анализировать работу, выполняемую помощниками аудитора.
6. Специфическая аудиторская методика и технология, используемая в процессе аудита.

## **Рабочие документы включают в себя:**

1. Информацию, касающуюся организационной структуры предприятия.
2. Выдержки или копии важных юридических документов, соглашений, протоколов.
3. Отражение результатов изучения оценки системы учёта и внутреннего контроля.
4. Документацию о планировании, включая программу аудита и любые изменения в ней.
5. Анализы важных показателей, характеризующие тенденции развития финансовых или иных процессов.
6. Документацию об оценках уровней аудиторского риска.
7. Записи о характере, сроках и масштабах выполненных аудиторских процедур и их результатов.

Указание о том, кто и когда выполнил аудиторские процедуры и время их выполнения.

Доказательства того, что выполняемая помощниками работа контролировалась и анализировалась.

Копии переписок с другими аудиторами, экспертами и третьими лицами.

Копии финансовых отчётов и отчёта аудитора.

Письма, полученные от клиента или его представителей.

Копии писем, переданные аудитором своему клиенту, в том числе по своим обязательствам и недостатками системы внутреннего контроля.

Выводы, сделанные аудитором по важным вопросам или иным вопросам, включая исключения и необычные вопросы, раскрытые в ходе аудиторских процедур и то, как они были разрешены.

Рабочие документы носят конфиденциальный характер, являются собственностью аудитора и должны быть соответственно защищены. Обычно рабочие бумаги аудитора хранятся в папках, которые называются досье на клиента. Оно хранится как правило в аудиторской фирме в специальном помещении. Срок хранения рабочих бумаг определяется самим аудитором, исходя из возможных юридических или профессиональных последствий или требований.

# 10. Юридическая ответственность аудитора

К основным видам ответственности аудитора относятся ответственность перед клиентом, ответственность перед третьими лицами и уголовная ответственность.

К ответственности перед клиентом аудитора чаще всего привлекают за невыполнение своих обязанностей с должной тщательностью (например, аудитор не выявил значительные растраты в фирме).

Аудитор или аудиторская фирма может нести ответственность перед третьими лицами, если истец потерпел убытки в результате того, что он положился на вводящую в заблуждение финансовую отчетность (например, иск банка против аудитора из-за неплатежеспособности клиента, на аудированную финансовую отчетность которого опирался банк).

Уголовную ответственность аудитор будет нести, если доказано, что он сознательно обманул третье лицо при помощи необъективной финансовой отчетности (как правило такие случаи большая редкость).

Очень трудно определить точную степень ответственности аудитора за неточности в финансовой отчетности, поэтому специальные профессиональные организации и общественность в различных странах призваны определять границу между уровнем существенности и ответственностью аудитора.

Аудитора могут привлечь к ответственности только за серьёзную халатность и мошенничество. В случае, когда аудитор знал о том, что заинтересованные стороны будут основывать принятие своих решений на его рекомендациях, аудитор несёт ответственность и за обычную халатность.

**Аудитор может быть признан виновным только в случае, когда истец смог доказать всё нижеследующее:**

- факт нанесения ущерба или наличие убытков;
- наличие договорных отношений;
- факт существования неверной информации в финансовых отчётах или неверных рекомендации аудитора;
- обоснование своих действий этими неверными отчётами и рекомендациями;
- факт того, что отчёты и рекомендации послужили непосредственной причиной убытков;
- факты, свидетельствующие о халатности аудитора, его гражданских правонарушениях и т.п.



# Спасибо за внимание!

