

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ
РЕВОЛЮЦИИ И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Факультет Бухгалтерского учета

Кафедра Финансов и контроля в сельском хозяйстве

СОГЛАСОВАНО

Председатель методической комиссии
факультета бухгалтерского учета
И. П. Лабурдова

СОГЛАСОВАНО

Декан факультета
бухгалтерского учета
Н. В. Великоборец

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ**

**«МЕТОДЫ И СТАНДАРТЫ
АУДИТА В МЕЖДУНАРОДНОЙ
И НАЦИОНАЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ»**

для магистрантов специальности
7-06-0411-01 – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Горки 2023

Рекомендован научно-методическим советом УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия» (протокол № 8 от 28.04.2021 г.)

Методической комиссией факультета бухгалтерского учета (протокол № 4 от 26.12.2023 г.)

Составитель: Коробова Н.М., старший преподаватель кафедры финансов и контроля в сельском хозяйстве

Рецензенты: О.Н. Горбатовская, ведущий сотрудник сектора экономики отраслей РНУП «Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси» кандидат экономических наук, доцент;

А.А. Курляндчик, начальник отдела экономики и кадровой работы управления по сельскому хозяйству и продовольствию Горецкого райисполкома.

Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике: учебно-методический комплекс / Белорусская государственная сельскохозяйственная академия. Сост.: Н.М. Коробова.– Горки. 2021.

Учебно-методический комплекс (УМК) подготовлен в соответствии положением об учебно-методическом комплексе. УМК включает в себя опорный конспект лекций, план практических занятий, примерные темы рефератов, вопросы к текущей аттестации и экзамену, учебную программу.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Пояснительная записка	С. 4
1. Теоретический раздел	5
1.1 Обеспеченность студентов учебной литературой по учебной дисциплине по данным библиотеки академии	5
1.2 Тематические планы лекций	6
1.3 Опорный конспект лекций	8
1.4 Тематика реферативных работ	61
1.5 Перечень тем, выносимых на самостоятельное изучение	62
1.6 Перечень компьютерных обучающих программ, используемых для изучения теоретического курса	63
2. Практический раздел	64
2.1 Тематические планы практических занятий	64
2.2 Методические указания по проведению занятий	66
3. Раздел контроля знаний	94
3.1 Вопросы к экзамену	94
3.2 Критерии оценки по дисциплине	95
4. Вспомогательный раздел	98
4.1 Учебная программа	98
4.2 Перечень рекомендуемой литературы.	106
4.3 Материалы для педагогических работников по методике преподавания дисциплины	107
4.4 Материалы для педагогических работников по организации самостоятельной работы студентов	109

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебно-методический комплекс для самостоятельной работы студентов предназначен для реализации требований образовательного стандарта II ступени высшего образования.

Целью разработки УМК является:

- своевременное отражение результатов достижений науки, техники и технологий, культуры и производства в других сферах, связанных с изучаемой учебной дисциплиной;

- последовательное изложение учебного материала, реализация междисциплинарных связей, исключение дублирования учебного материала;

- использование современных методов, технологий и технических средств в образовательном процессе;

- рациональное распределение времени по темам дисциплины и учебным занятиям, совершенствование методики проведения учебных занятий;

- планирование, организация и методическое обеспечение самостоятельной работы обучающихся;

- использование компонентов контроля знаний в ходе текущей аттестации обучающихся;

- взаимосвязь образовательного процесса с научно-исследовательской работой обучающихся;

- профессиональная направленность образовательного процесса с учетом специфических условий и потребностей организаций - заказчиков кадров.

Цель преподавания учебной дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» - формирование профессиональных знаний в области методики и методологии применения стандартов аудита в аудиторской деятельности, мирового профессионального сообщества, приобретение практических навыков основ построения, принципов и содержания аудита хозяйствующих субъектов, а также – при оказании сопутствующих аудиту услуг на основе анализа взаимосвязи международных стандартов аудита и национальных правил регулирующих аудиторскую деятельность.

Аудиторская деятельность в настоящее время является довольно развитой деятельностью и практически соответствует международным нормам аудита. При осуществлении данной деятельности значительную роль играют международные правила осуществления аудита

Необходимость издания учебного комплекса по дисциплине «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» обусловлена все возрастающей ролью самостоятельной работы магистрантов в процессе обучения в вузе. В этом отношении данный комплекс позволит, во-первых, обеспечить более интенсивное использование лекционного времени, во-вторых, при проведении практических занятий магистрант сможет совершенствовать навыки логического мышления, в-третьих, систематизирует самостоятельную работу магистрантов.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

1.1 ОБЕСПЕЧЕННОСТЬ СТУДЕНТОВ УЧЕБНОЙ ЛИТЕРАТУРОЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ ПО ДАННЫМ БИБЛИОТЕКИ АКАДЕМИИ

№ п.п.	Наименование	Наличие в библиотеке
1	Лемеш, В.Н. Аудит : практикум / В.Н. Лемеш, О.В. Малиновская. –Минск: БГЭУ, 2022. – 203 с.	1
2	Булыга, Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» / Р. П. Булыга. - М. : ЮНИТИ, 2020. - 215 с.	2

1.2. ТЕМАТИЧЕСКИЕ ПЛАНЫ ЛЕКЦИЙ

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

лекций по учебной дисциплине

«Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»

для магистрантов дневной формы обучения специальности

Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

№ темы	Тема	Кол-во часов
1	Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	-
2	Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью	-
3	Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности	2
4	Существующие методы аудита	4
5	Формирование методики аудиторской проверки	4
6	Методика и технология проведения подтверждающего аудита	2
7	Методика проведения внутренней аудиторской проверки	2
8	Положения по международной практике аудита	2
Итого		16

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН
лекций по учебной дисциплине
«Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»
для магистрантов заочной формы обучения специальности
Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

№ темы	Тема	Кол-во часов
1	Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	0,5
2	Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью	0,5
3	Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности	0,5
4	Существующие методы аудита	1
5	Формирование методики аудиторской проверки	1
6	Методика и технология проведения подтверждающего аудита	1
7	Методика проведения внутренней аудиторской проверки	1
8	Положения по международной практике аудита	0,5
Итого		6

1.3. ОПОРНЫЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

Тема 1. КОМПОНЕНТЫ, ПРИНЦИПЫ И КОНЦЕПЦИИ УГЛУБЛЕННОГО АУДИТА

1. 1. Теория углубленного аудита
1. 2. Концепции, постулаты и стандарты аудита
1. 3. Основные элементы и принципы углубленного аудита

1.1 Теория углубленного аудита

Теория аудита позволяет систематизировать накопленный опыт в аудиторской деятельности и определить дальнейший вектор ее развития. На начальном этапе своего формирования потребности в единой структурированной теории аудита не возникало, так как развитие бизнес-процессов и назревшая необходимость в осмыслении практики ведения учета и подтверждения отчетности опережали потребности в теоретических исследованиях в области аудита.

Как правило, на этом этапе развития основное внимание ученых и практиков уделялось разработке методических подходов и технологии организации и проведения аудиторской проверки.

В опубликованных работах под теорией аудита чаще всего понимается и отражается законодательное регулирование аудиторской деятельности, рассматриваются методические аспекты проведения проверки. Можно выделить целый спектр проблем, требующих дальнейшего исследования, в частности уточнение предмета, объекта, функций аудита и оценка роли аудита в системе экономических отношений и смежных наук. Отсутствие единого подхода к решению этих вопросов не позволяет совершенствовать методологию аудита и в условиях кризиса аудиторской деятельности ставится под сомнение необходимость независимого финансового контроля.

В разгар крупнейшего мирового кризиса 1929–1933 гг. и великой депрессии появилась необходимость в услугах бухгалтеров-аудиторов, при этом изменились и требования к порядку проведения аудита. Аудит утвердился как эффективный инструмент управления, предоставляющий качественную, оперативную информацию для принятия решений и тем самым сыграл важную роль в преодолении кризиса. В свою очередь, кризис повлиял и на порядок представления финансовой отчетности, а большинство стран ввели дополнительные требования к раскрытию и публикации информации в годовой отчетности. Следует отметить, что к серьезной переоценке методологических принципов и положений как в аудите, так и в системе внутреннего контроля и корпоративного управления самих компаний привели как крах американской корпорации «Энрон» в начале 2000-х гг., так и обвинения в адрес крупнейшей аудиторской компании Arthur Andersen.

Были приняты законодательные акты, которые ужесточали требования к представлениям финансовой отчетности, усиливали порядок организации внутреннего контроля и регламентировали ответственность топ-менеджмента и собственников. Предпринятые в связи с этим мероприятия существенно повлияли на методологию аудиторской проверки и способствовали формированию нового этапа развития в аудите, получившем название системно-ориентированного.

Очередным переломным моментом в развитии международного аудита стал мировой финансовый кризис 2008 г., когда полезность аудита была поставлена под сомнение ввиду недовольства пользователями результатами аудита. Но если в период экономического кризиса 1929–1933 гг. и в разгар этического конфликта с Arthur Andersen аудит как вид финансового контроля трансформировался и впоследствии продолжал быть востребованным и полезным инструментом как для собственников, так и иных пользователей, то после мирового кризиса 2008 г. ценность аудита была в значительной степени утрачена.

Пользователи начали искать альтернативу аудиту, и на рынке стали появляться новые виды и формы проверок, концептуально относящихся скорее к консалтингу, но именуемыми аудитом.

В начале XXI века тема независимости и ответственности аудита приобрела особую актуальность, потому что аудит как независимая проверка с целью выражения мнения о достоверности данных того или иного предприятия стал жизненно необходим для успешного развития будь то национальной или международной экономики. Экономики, развивающейся в условиях появления множественности форм собственности. В различных регионах страны вдруг могло обнаружиться, что отсутствует правдивая информация о деловой репутации организации, компании и целого холдинга. То есть было абсолютно неясно, правомерно ли их стремление быть учредителем новых коммерческих банков, бирж и иных рыночных структур, верны ли представляемые их администрациями отчетные данные. В конце концов, было непонятно, какие предприятия жизнеспособны, а каких уже не спасти.

При подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо исходить из ее цели, которая заключается в том, чтобы представлять информацию, необходимую пользователям для принятия экономических решений. Бухгалтерская отчетность должна дать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах.

В составе финансовой отчетности представляется аудиторское заключение о степени ее достоверности. В этом заключении сформировано мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это суждение субъективно, но основано на профессиональных знаниях аудитора.

Аудитор высказывается о достоверности отчетности в соответствии с правилами и стандартами, которые установлены в отношении критериев достоверности. Они определяются путем задания допустимых погрешностей уровня существенности и степени точности отчетных данных. Изучение предпосылок подготовки финансовой отчетности должно базироваться на системности. Системный подход предполагает, что характер и масштабы проверки позволяют оценить риск того, что заявления верны или существенно искажают действительность.

Теория и практика международного аудита складывалась в условиях конкурентной борьбы. Это сопровождалось множеством исследований и публичных обсуждений этих материалов. Что, в результате, привело к тому, что к настоящему времени создана прочная международная правовая аудиторская основа, подробно разработаны формы организации аудита, и, что не мало важно, издается и постоянно пополняется огромное количество методических материалов для аудиторской деятельности.

Зарубежные авторы, к примеру, Д. Рой, говорят о том, что первоначально на Западе аудит представлял собой лишь проверку и подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности и других документов.

Позже аудит принял форму системно-ориентированного, практикующие аудиторы-профессионалы более внимательно стали изучать взаимоотношения между организаторами и исполнителями бизнеса своих клиентов.

Что же касается современного аудита, то можно сказать, что сегодня аудиторская деятельность основана на риске. В процессе аудиторской деятельности могут быть использованы положительные стороны не только подтверждающего и системно-ориентированного аудита, но и аудита, который основывается, преимущественно на статистических либо нестатистических выборочных исследованиях.

1.2 Концепции, постулаты и стандарты аудита

Известный американский специалист в области теории и практики аудита Дж. Робертсон в фундаментальном учебнике «Аудит», утверждает, что все основные вопросы аудита можно связать с положениями его теории и практическими стандартами.

По мнению Дж. Робертсона, теория аудита состоит из трех основных элементов:

Первый элемент теории составляют концепции аудита;

Второй элемент теории аудита – постулаты.

Третий элемент – аудиторские стандарты.

Изучение теории аудита невозможно без определения базовых концепций, положенных в основу этой науки.

Аудит как вид человеческой деятельности формируется через накопления практического опыта, что обобщается и превращается в систему знаний под влиянием научных исследований.

Специальная экономическая литература освещает различные теоретические концепции, которые определяют цели, задачи, принципы и методы исследования аудита.

Неоднородность концептуальных основ аудита обуславливает довольно значительные различия в его законодательном и нормативном регулировании, сфере применения и даже в восприятии обществом.

Термин «концепция» произошел от латинского слова «conception» и имеет следующие значения:

- 1) система взглядов на те или иные явления;
- 2) способ рассмотрения каких-либо явлений, понимание чего-либо;
- 3) общий замысел ученого.

Различные теоретические концепции можно условно разделить на три категории:

1. Концепции, определяющие цели и задачи аудита и его роль в экономике и обществе.
2. Концепции, определяющие эволюцию развития аудита.
3. Концепции, определяющие основы для формирования стандартов (нормативов) практики аудита.

Основу концепций, которые определяют цели и задачи аудита и его роль в экономике и обществе, составляют известные теории, концепции и постулаты аудита сформулированы под влиянием различных групп заинтересованных пользователей информации.

К таким теориям целесообразно отнести:

- ✓ теорию агентов;
- ✓ теорию о роли аудитора как инструмента социального контроля за ведением бухгалтерского учета;
- ✓ квазикритичную теорию;
- ✓ теорию модератора;
- ✓ полицейскую теорию;
- ✓ теорию подтверждения кредитоспособности.

Каждая из этих теорий имеет право на существование, но абсолютное доминирование любой из них вредно. В каждой стране те или иные группы пользователей могут иметь различную степень влияния на формирование концептуальных основ национального аудита. Это обстоятельство является одной из причин существования различий, присущих аудиту в разных странах.

Если рассматривать приведенные концепции с точки зрения финансового аудита, можно отметить, что его формирование всего зависит от влияния таких групп пользователей, как руководители (менеджеры) и собственники (акционеры). Акционеры могут быть сторонниками полицейской теории или теории модератора, а менеджеры, очевидно, предпочитают теории агентов. Кроме того, в странах, ориентированных на рыночную экономику, большое внимание уделяется мнению профессиональных аудиторских организаций, для которых лучшей среди названных теорий может быть квазикритичная теория.

Формирование теоретических концепций аудита происходит также эволюционным путем, под влиянием исторического опыта. За последние годы XX в. аудиторские процедуры подверглись эволюции, имела три стадии: первая - подтверждающий аудит, вторая - системно-ориентированный аудит, и, наконец, - аудит, основанный на риске.

Эволюционное развитие аудита в разных странах происходит неравномерно. Экономически развитые страны, в которых аудит существует в течение 100-150 лет (Великобритания, США, Франция, Германия), придерживаются концепции риск ориентированного

аудита. Эта концепция считается рациональной среди других, поскольку позволяет минимизировать затраты клиентов аудиторских фирм при соблюдении высоких стандартов качества работ.

Аудиторские стандарты, – третий элемент теории аудита. Стандарты аудиторской деятельности - это система документов, устанавливающих единые требования к проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, порядку составления и представления аудиторских заключений и отчетов аудитора, контролю качества аудита, подготовке аудиторов к оценке их квалификации. Основная цель аудиторских стандартов - обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием принципов и целей аудита, обязанностей и ответственности аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

Дж. Робертсон определил три вида аудиторских стандартов:

- общепринятые аудиторские стандарты;
- рабочие аудиторские стандарты;
- стандарты аудиторской отчетности.

«Постулаты - это фундаментальные аксиоматические утверждения, на основе которых устанавливают направления деятельности».

Аудитор, строя свою систему постулатов, должен считать, что проверяемый им отчет составлен неправильно и содержит ошибки. Авторы излагают теоретические положения аудита, сформулированные зарубежными и российскими учеными.

Постулаты преследуют две цели: объяснить, почему необходим аудит и доказать, что при определенных условиях необходимо получить объективное представление о финансово-хозяйственной деятельности.

Постулаты Р. К. Маутца и Х.А. Шарафа:

1. Финансовая отчетность и финансовые показатели могут быть проверены.
2. Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией аудируемого лица.
3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы не содержат искажений, обусловленных тайным сговором.
4. Удовлетворительная работа системы внутреннего контроля обеспечивает объективность отчетных данных.
5. Постоянное следование общепринятым принципам учета позволяет иметь объективное представление о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности.
6. То, что было справедливо для аудируемого лица в прошлом, будет справедливым и в будущем, если нет доказательств обратного.
7. Деятельность аудитора регламентируется исключительно его полномочиями. Данный постулат определяет независимость аудитора.
8. Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.

В 1982 г. Т.А. Ли предложил следующий постулат: «Годовой бухгалтерский учет, не подвергшийся аудиту, не заслуживает достаточного доверия», или «надежность учетной информации компании может быть признана в основном удовлетворительной после проверки ее внешним аудитором».

Российские постулаты аудита сформулированы и предложены Я.В. Соколовым. Основные их положения заключаются в следующем.

1. Финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть проверена.
2. Непроверенная отчетность не заслуживает доверия.
3. Каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна.
4. Искажение данных в отчетности неизбежно, во-первых, в силу субъективизма составителя, а во-вторых, любой документ содержит как невольные (технические) ошибки, так и вольные отклонения (обманы, приписки, и т.д.).

5. Мнение аудитора зависит от его интересов (профессиональных, моральных, материальных). Профессиональные и моральные интересы требуют от аудитора полной объективности в выводах и независимости в суждениях. Напротив, материальные интересы и иррациональные мотивы могут заставить аудитора отклониться от этических принципов.

6. Никто не свободен от ошибочных выводов. Необходимо предполагать постоянное присутствие риска в каждом аудиторском заключении.

7. Интересы администрации аудируемого лица, его собственников и кредиторов не должны совпадать. Это служит гарантией объективности данных, представленных в бухгалтерской отчетности.

8. Чем больше конфликтов внутри фирмы-клиента, тем надежнее ее отчетность. Конфликт интересов объективно способствует правдивости отчетных данных.

9. Чем больше конфликтов внутри фирмы, тем менее надежна ее отчетность. Данный постулат является обратным по отношению к предыдущему. На основании постулатов 8 и 9 можно сделать вывод: достоверность отчетности фирмы зависит от имеющихся в ней конфликтов.

10. Каждое утверждение аудитора должно иметь определенную степень убедительности. Данный постулат служит основой для двух центральных понятий аудита: значимости (материальности) и риска (степени предполагаемой точности аудиторского утверждения).

Заслуживают внимания постулаты, предложенные Дж. Робертсоном. Известный теоретик аудита выделил семь постулатов:

- 1) вероятное столкновение интересов;
- 2) ограничения на другие виды деятельности, которыми может заниматься аудитор;
- 3) профессиональные обязательства;
- 4) возможность верификации;
- 5) внутренний контроль и его эффективность;
- 6) ценность предыдущей информации;
- 7) точность.

При проектировании аудиторских стандартов в основу должна быть положена подробно обсужденная в профессиональных кругах специалистов четкая система постулатов, применение которых окажет положительное влияние на эффективность аудиторской деятельности.

В общепринятых аудиторских стандартах содержатся положения о честности и профессиональной квалификации аудиторов. В основе общепринятых аудиторских стандартов лежат три концепции аудиторской теории: этика поведения, независимость, профессионализм. В теории и практике аудита под стандартами понимают основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Данный минимум правил помогает аудитору определить масштаб контрольных мероприятий, методику их проведения и является критерием оценки результатов аудиторской деятельности. Национальные стандарты каждой страны должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит. Они позволяют поддерживать аудиторскую деятельность на должном уровне, отвечающем требованиям международных нормативов, заставляют аудиторов постоянно повышать свои знания и квалификацию, обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций, рационализируют и облегчают труд аудиторов.

Кроме законодательства, аудиторская деятельность регулируется стандартами, нормами и основными постулатами.

С общепринятыми аудиторскими стандартами Дж. Робертсон связывает следующие постулаты: вероятное столкновение интересов; ограничения на другие виды деятельности, которыми может заниматься аудитор; профессиональные обязательства. Рабочие стандарты аудита определяют критерии качества проведения аудиторской проверки. Концептуальную основу рабочих стандартов аудита составляют концепции профессионализма и доказательности. К постулатам, лежащим в основе рабочих стандартов аудита, относятся: возможность верификации; внутренний контроль и его эффективность; ценность преды-

дущей информации. Стандарты отчетности аудитора построены на базе концепции точности представления и постулата точности.

Сравнительный анализ концепций и постулатов аудита показывает, что в теории аудита большое значение придается концепции «доказательность», а также постулатам, базирующимся на данной концепции. Доказательность как концептуальная основа аудиторских стандартов означает, что аудитор обязан собрать и оценить достаточное количество компетентных сведений по созданию базы для принятия решения и обоснования мнения аудитора.

Направления сбора аудиторских доказательств в международной практике получили название «утверждения» (assertions). Это утверждения, которые в явной или неявной форме делают представители менеджмента аудируемого лица и которые отражены в бухгалтерской отчетности. В национальной практике аналогичное понятие получило название «предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности» и представлено в национальных правилах аудиторской деятельности (НПАД № 72) «Аудиторские доказательства», согласно которому таких предпосылок девять: существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка и распределение, точность, точность и стоимостная оценка, классификация и понятность, классификация. Все предпосылки объединены в три группы:

а) предпосылки подготовки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, относящиеся к группам однотипных операций и событиям, имевшим место в течение аудируемого периода;

б) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода;

в) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации.

Аудиторские стандарты не являются обязательным предписанием для каждого проверяющего органа, однако они разработаны на основе выводов, полученных из обобщения ревизионной практики.

Каждый конкретный контролирующий орган должен самостоятельно определить, в какой степени внешние аудиторские стандарты совместимы с его целями и задачами.

1.3 Основные элементы и принципы углубленного аудита

В рамках общего определения контрольно-аудиторской деятельности различают шесть компонентов финансового контроля и углубленного аудита.

Первый компонент - это экономический объект. Необходимым условием ведения контрольно-аудиторской деятельности является четкое представление о ее рамках.

Они могут определяться параметрами конкретного хозяйствующего субъекта на определенный период времени, например, при проведении ревизии и аудита годовых отчетов компании или при внутреннем аудите, а также при аудите информационной системы, не являющимся экономическим объектом.

Второй компонент - производственное положение и информация. Многие виды контроля и аудита включают оценку информации, подготовленной руководством хозяйствующего субъекта. Проверяющий анализирует правильность информации. В его задачу входит не просто комментирование отчетов, но и получение новой информации непосредственно им самим.

Третий компонент-квалификация лиц, осуществляющих контроль. Проверяющий, прежде всего, должен быть компетентным специалистом в своем деле, то есть уметь собирать соответствующие факты и понимать критерии, на основании которых следует эти факты оценивать. От него может требоваться соблюдение определенных норм поведения, в том числе независимость в своей деятельности, противостояние давлению и т.п.

Четвертым компонентом финансового контроля и углубленного аудита служит сбор и оценка фактов, являющихся основным содержанием контрольно-аудиторской деятель-

ности в техническом плане. Без фактов никакой аудиторский отчет или акт ревизии не может восприниматься как результат рационально проведенного исследования.

В качестве **пятого компонента** выступают критерии, установленные на основе собранных фактов, касающихся либо функционирования, либо информации о предмете аудита или ревизии. Эти факты следует оценить согласно установленным стандартам или общепринятым критериям контрольно-аудиторской деятельности.

Шестым компонентом финансового контроля и углубленного аудита является составление в контрольно-аудиторской деятельности заключительного акта ревизии или аудиторского отчета, посредством которого проверяющий информирует о вскрытых в ходе проверки обстоятельствах, сделанных замечаниях и предлагаемых мерах по оптимизации деятельности хозяйствующих субъектов.

В своей профессиональной деятельности аудиторы должны руководствоваться следующими основополагающими принципами: честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, независимость, должная организованность, добросовестность, научность, конкретность, целостность, гласность, демократичность и др.

Аудиторы при выполнении своих профессиональных обязанностей должны соблюдать требования принципов честности, объективности и независимости как поддержание и укрепление общественного доверия, выполнение порученных работ безукоризненно и честно, сохранение объективности и независимости суждений.

Смысл принципа научности заключается в том, что итоги аудита подтверждают или отвергают вариант действий, исходя из существующих положений науки управления и теории аудита.

Он показывает научную истинность или ложность теоретической базы, построенной на определенных исходных данных. Поэтому часто в качестве аудитора выступает ученый или высококвалифицированный специалист, обладающий глубокими знаниями теории и практики аудита.

Принцип конкретности обуславливает своевременность и целесообразность проведения аудита. Он предполагает, что аудит должен отвечать потребностям практики. Поэтому требуется уяснить, насколько реальным будет осуществление выдаваемых рекомендаций.

Принцип сохранения системы, являющийся объектом аудиторского контроля, требует, чтобы воздействие на систему в ходе аудита осуществлялось в пределах, практически не нарушающих качественные характеристики и режим функционирования.

Необходимость соблюдения принципа гласности относится как к ведению аудита, так и к его результатам. Гласность имеет значение для формирования общественного мнения в пользу развития аудита и повышения авторитета аудитора.

В директиве международной аудиторской службы указываются и другие принципы, которые должны соблюдаться при проведении независимых проверок. Значение и соблюдение основных принципов способствует не только лучшему пониманию аудитором своей роли, но и повышению эффективности результатов его деятельности.

Концепции помогают установить направление теории аудита. Среди существующих концепций важное значение имеют следующие:

1. *Этика поведения.* В ней установлены, кроме общих для всех людей этических норм, специальные правила поведения аудиторов (например, Международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров).

2. *Независимость.* Означает прежде всего объективность и честность суждений. Каждый аудитор обязан формировать свои суждения самостоятельно и ничто не должно влиять на их беспристрастность.

3. *Профессионализм.* Аудиторы должны быть компетентными, квалифицированными и благоразумными.

4. *Доказательность.* Аудиторам необходимо собрать и оценить достаточное количество компетентных сведений, чтобы создать логически обоснованную базу для принятия решений.

5. *Точность представления.* Адекватности раскрытия и представления информации служат общепринятые аудиторские стандарты, обычно рассматриваемые как полный набор однозначных правил.

Тема 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ

2.1 Стандартизация аудита.

2.2 Система нормативного регулирования и управления аудиторской деятельностью в Республике Беларусь.

2.3 Международное нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельностью.

2.1. Стандартизация аудита

Практика аудита часто опережала формирование нормативной базы. Большое число аудиторских фирм стремились к быстрому освоению аудиторского рынка, расширяли различные виды услуг, оказывали услуги самым разнообразным субъектам хозяйствования, что очень часто приводило к недостаточной требовательности к качеству проводимых аудиторских проверок, а иногда и к нарушениям правовых норм, выдаче аудиторских заключений за вознаграждение без проведения реального аудита. Это возложило на органы, регулирующие аудиторскую деятельность, очень важную задачу контроля за качеством аудиторских проверок.

Развитие международных стандартов и нормативов аудита непосредственно связано с унификацией принципов учета и отчетности.

Международные стандарты аудита (далее — МСА) имеют своей целью обеспечить унификацию аудиторской деятельности и увеличить доверие к ее результатам. МСА определяют основополагающие методы аудита, они призваны способствовать повышению качества аудиторской деятельности, обеспечению ее соответствия возрастающим многочисленным требованиям в области международной аудиторской деятельности, а также задают директивы по специальным вопросам аудита

К унификации международных стандартов аудита приводит, и высокая степень монополизации в области аудиторских и консультационных услуг, где большая часть рынка принадлежит сравнительно небольшому числу компаний. Очевидно, что в этом случае не обойтись без разработки единой стратегии и методологии аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества, которые удовлетворили бы клиентов.

В результате был создан целый ряд нормативных документов, связанных не только с представлением публичных отчетных данных, но и с дальнейшим развитием бухгалтерской профессии.

К их числу следует отнести:

- Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board — IASB);

- Международные стандарты аудита, разрабатываемые Советом по Международным стандартам аудита (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB);

- «Принципы корпоративного управления» в трактовке Организации экономического сотрудничества и развития (Organization of Economic Cooperation and Development — OECD);

- «Цели и принципы регулирования фондовых рынков» в трактовке Международной организации комиссий по ценным бумагам (International Organization of Securities Commissions — IOSCO);

- «Базовые принципы страховой деятельности», выпущенные Международной ассоциацией страховщиков (International Association of Insurance Supervisors — IAIS);

– «Принципы трактовки финансовой несостоятельности (банкротства)», разрабатываемые Всемирным банком (the World Bank).

Политика в области учета и аудита в международном масштабе в значительной степени определяется Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC), которая была создана в 1977 г. и в настоящее время объединяет 167 национальных бухгалтерских организаций (институтов) из 15 стран мира, представляющих в общей сложности более 3 млн бухгалтеров.

Международная федерация бухгалтеров (IFAC) не без гордости заявила о стремительном прогрессе мирового внедрения международных стандартов аудита, разрабатываемых Советом по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) в ее составе.

Так или иначе, МСА уже сейчас используются в 126 мировых юрисдикциях. IFAC — это единственная международная организация, объединяющая представителей бухгалтерской профессии из частного и государственного секторов экономики, сферы аудиторско-консультационных услуг и образования.

Наибольшее представительство в IFAC имеют:

– США (представлены тремя институтами общей численностью свыше 380 тыс. участников);

– Великобритания (пять институтов общей численностью свыше 290 тыс. участников);

– Бразилия (два института общей численностью около 140 тыс. участников);

– Канада (три института общей численностью около 125 тыс. участников);

– Индия (два института общей численностью около 120 тыс. участников);

– Австралия (два института общей численностью около 95 тыс. участников);

– Италия (два института общей численностью около 90 тыс. участников);

– Китай (Китайский институт сертифицированных публичных бухгалтеров с численностью около 60 тыс. членов);

– Турция (два института общей численностью около 60 тыс. участников);

– Аргентина (один институт с численностью около 40 тыс. участников);

– Германия (два института общей численностью около 35 тыс. участников);

– Франция (два института общей численностью около 30 тыс. участников)

Что касается применения МСА, то не во всех странах они носят обязательный характер. Существует четыре вида использования МСА в разных странах:

1) законодательное предписание использовать МСА в ходе аудиторских проверок — стандарты применяются без изменений в том виде, в каком они разработаны IAASB для проведения всех основных процедур аудита. К странам, которые на законодательном уровне используют МСА, относятся Болгария, Эстония, Латвия, Словакия, Словения и др.;

2) адаптация МСА местными регулирующими инстанциями для применения при проведении аудита в собственной стране. Это вторая по численности категория, среди основных стран в которой выделяются Великобритания, Канада, Чешская республика, Ирландия, Люксембург и др. Среди стран СНГ к таковым можно отнести Казахстан;

3) использование национальных стандартов, которые близки к МСА. Основные представители — Австралия, Китай, Франция, Германия, Индия, Нидерланды, Сингапур и др.;

4) к самой широкой категории (как с позиции определения, так и с позиции количества стран, к ней относимых) причисляются все государства, в отношении аудиторских стандартов которых нельзя сказать ничего определенного.

МСА может использоваться, но при этом неизвестно, какие в них вносились изменения. Или, например, национальная система может базироваться на МСА, но неясно, насколько серьезны различия. Также могут использоваться национальные стандарты аудита, сильно отличающиеся от МСА. К странам с таким регулированием относятся Исландия, Италия, Испания, Япония и США. Среди стран бывшего СНГ к четвертой категории относятся Россия, Украина, Азербайджан, Киргизия и Узбекистан. Следует отметить, что национальные институты не гонятся за численностью сотрудников. Цель каждого такого института заключается в формировании бухгалтерской элиты, то есть высокопрофессиональных

специалистов, не только владеющих фундаментальными знаниями в области учета, финансов и аудита, но и знакомых с современной проблематикой в этих областях и, главное, постоянно совершенствующих свой образовательный и профессиональный уровень. Эта идея настойчиво пропагандируется мировым бухгалтерским сообществом. В идеологическом плане роль Федерации была и остается значительной — Международные стандарты учета и аудита, кодекс профессиональной этики и международные стандарты подготовки профессиональных бухгалтеров разрабатываются непосредственно под эгидой Международной федерации бухгалтеров (далее — IFAC).

МСА разрабатываются Советом по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) при IFAC. Каждый стандарт имеет предисловие, поясняющее его статус.

В конце большинства стандартов приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором содержатся условия применения МСА при аудите субъектов государственного сектора. МСА, предназначенные для применения при аудите финансовой отчетности, при их адаптации могут применяться и при аудите другой информации.

МСА содержат основные принципы и процедуры, необходимые для проведения аудита, но в исключительных случаях (при наличии обоснования) аудитор может отступить от них. МСА не отменяют нормативные и методические документы, принятые в различных странах. Если национальные акты соответствуют МСА, то применяются национальные стандарты. Если национальные стандарты отличаются от МСА, то членам Международной федерации бухгалтеров необходимо придерживаться МСА. Совершенствование МСА осуществляется путем небольших ежегодных улучшений в сочетании с относительно крупными изменениями один раз в несколько лет.

2.2. Система нормативного регулирования и управления аудиторской деятельностью в Республике Беларусь

Основу правового регулирования аудиторской деятельности составляет **Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности»** (далее Закон). Данный Закон определяет правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Республики Беларусь, устанавливает права и обязанности аудиторских организаций и аудиторов, а также регулирует отношения, возникающие в процессе государственного.

Помимо Закона Об аудиторской деятельности аудиторская деятельность регулируется и иными нормативными актами, определяющими порядок проведения отдельных видов аудита, особенности аудита различных субъектов хозяйствования (предпринимательства).

К числу таких нормативных правовых актов можно отнести правила осуществления аудиторской деятельности, утверждаемые постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь.

Правила аудиторской деятельности единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и/или оказания сопутствующих аудиту услуг и к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на:

- республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора индивидуального предпринимателя.

Республиканские правила аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей (далее ИП), а также для аудируемых лиц.

Объединение аудиторских организаций или аудиторов вправе, если это предусмотрено его уставом, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельно-

сти объединения аудиторских организаций или аудиторов, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности.

2.3. Международное нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельностью

Одной из стран-основателей аудита считается **Великобритания**. Основываясь на вековом опыте, современный аудит в Великобритании имеет следующие особенности. Главная цель аудита – дать заключение относительно того, составлены ли директорами компаний финансовые отчеты точно и беспристрастно. Аудиторы, обычно проводят выборочный письменный опрос дебиторов, чтобы проверить, что они действительно существуют. Для банков в Великобритании аудит обязателен. Квалификация аудиторов должна подтверждаться членством в одном из четырех институтов Консультативного комитета бухгалтерских органов. Необходимо так же, сдать экзамен на аудитора.

В **Канаде** главным органом, государственного финансового контроля является Управление Генерального Аудитора. Во главе управления стоит Генеральный аудитор, который избирается на 10 лет и является должностным лицом парламента. В свою очередь, персонал (порядка 600 человек) Управления Генерального аудитора оказывает содействие Генеральному аудитору при осуществлении возложенных на него законом полномочий. Управление проводит 3 вида аудита: финансовый, специфический и управленческий (ежегодно около 30 проверок в субъектах государственного управления). Любая проводимая Управлением проверка длится до 18 месяцев.

Италия относится к числу стран, где сильно развито государственное регулирование аудита. Законодательство обязывает компании издавать детализированные, подтвержденные аудиторами финансовые отчеты.

Главной особенностью аудиторской деятельности в **Германии** является то, что все аудиторы и аудиторские фирмы должны быть в обязательном порядке членами Аудиторской палаты. Аудиторский контроль в Германии осуществляется по нескольким направлениям. Во-первых, аудиторский контроль предприятия в конце финансового года. Во-вторых, специальный аудиторский контроль (в период образования, по поручения общего собрания директоров и т. п.).

В **Японии** наблюдается не очень хорошее состояние аудита. Это характеризуется неадекватностью системы независимого аудита и внутреннего контроля в японских корпорациях уровню экономического развития. Министерство финансов Японии оказывает слишком большое влияние на аудит, что вредит независимости аудиторов. И даже попытки внедрить в Японию западные модели бухгалтерского учета и аудита удались далеко не полностью. Внутренний аудит в японских корпорациях не прижился вообще.

Правительство **Китая**, наоборот поддерживает рост числа дипломированных общественных бухгалтеров и аудиторов. В стране существует более 50 тысяч аудиторских организаций и 70 тысяч внутренних аудиторов.

Система регулирования бухгалтерского учета и аудита **во Франции** существенно отличается от англосаксонской модели. Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс, законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (аналог стандартов). Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета. Во Франции имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране: Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров по счетам. Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров была создана в 1942 г. Спустя три года деятельность палаты была регламентирована правительственным

декретом. Сейчас палата находится под опекой министра экономики и финансов. Национальная компания комиссаров по счетам регулирует аудиторскую деятельность и объединяет аудиторов и аудиторские фирмы в регионах. Аудиторы и аудиторские фирмы Франции свои членские взносы перечисляют региональным отделениям, а региональные отделения – Национальной компании комиссаров по счетам. Все эти и другие требования во Франции закреплены законодательно и являются обязательными для выполнения. Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам осуществляют наиболее ответственные проверки, профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами.

В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. Главное отличие здесь состоит именно в присутствии негосударственного регулирования аудиторской деятельности. Когда английские железнодорожники, страховые компании и другие инвесторы отправились в Северную Америку, вместе с ними поехали, и независимые аудиторы для защиты интересов крупных английских кредиторов. До начала XX в. в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу. В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, давший начало процессу образования аудиторских фирм. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность. В частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью. Американский аудит в связи со сверхвысокими темпами развития американского бизнеса конца XIX в. – начала XX в. нуждался в быстрых проверках, а, следовательно, в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали применять тестовый аудит, сбор свидетельств о деятельности фирм – партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Учитывая интересы инвесторов, они стали уделять больше внимания оценке актива и пассива. Все эти новшества отражали расширение задач аудита, который не ограничивался больше проверкой канцелярской точности. В США развивался независимый аудит в современном смысле слова, необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков, на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита. Спрос кредиторов, главным образом банков, привел к расширению задач аудита и разработке новых методов аудита и подходов к стандартизации. В настоящее время в США функционируют профессиональные негосударственные аудиторские организации двух типов. Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (возник в 1887 г.). Существуют также профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров. Недавно Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (Americaninstituteofcertifiedpublicaccountants, AICPA) и еще восемь публичных аудиторских компаний объявили о создании новой организации – Центра качества аудита (theCenterforauditquality, CAQ) с целью оказания помощи инвесторам в условиях глобализации финансовых рынков и усложнения финансовой системы. Общее направление работы Центра будет заключаться в повышении доверия аудиторской деятельности в США за счет повышения его качества. Это планируется осуществлять путем внесения конструктивных предложений, касающихся основополагающих ценностей аудиторской профессии, таких как честность, объективность, доверие. Центр качества аудита выступит связующим звеном между аудиторскими компаниями и ключевыми фигурами корпоративного сектора, и инвесторами – целью «переговоров» станет обсуждение наиболее важных для функционирования рынков капитала вопросов.

Аудит в Швеции существует уже более 100 лет. Новый закон об аудиторах был принят риксдагом Швеции 18 мая 1995 г., а 1 июня 1995 г. правительством Швеции были приняты два весьма важных документа: «Постановление об аудиторах», которое содержит подробные положения для применения закона об аудиторах; «Постановление с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности (КАД)». Закон об аудиторах содержит предписания относительно аттестации и лицензирования утвержденных и уполномоченных аудиторов, регистрации аудиторских фирм, деятельности аудиторов и аудиторских фирм, а также надзоре и дисциплинарных мерах. Согласно данному закону, под аудитором понимается утвержденный или уполномоченный аудитор.

Под уполномоченным аудитором понимается аудитор, который отвечает требованиям утвержденного аудитора, а также сдал экзамен на аудитора высшей категории в Комиссии по аудиторской деятельности. Аудиторская фирма – товарищество с солидарной ответственностью или акционерное общество, зарегистрированное в соответствии с законодательством страны.

Подводя итог, можно сказать, что в зарубежных странах аудит достаточно развит. Количество аудиторских служб за рубежом достаточно велико в каждой стране. Их деятельность настолько распространена, что привела к созданию международных аудиторских фирм. Невозможно не заметить, что развитие аудита в западных странах принимает характер постепенных улучшений. Стоит отметить, что квалифицированные аудиторы востребованы всегда и везде, и спрос на данную профессию с каждым годом увеличивается. И основная задача аудиторских служб на современном этапе состоит в контроле за соблюдением законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность предприятий, ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности, и в обеспечении государственных органов и частных предпринимателей, и всех собственников объективной информацией о финансовом положении той или иной фирмы, банка, кооператива и т. д.

Тема 3. ОБЩИЕ ПОНЯТИЯ О ФОРМАХ И ФУНКЦИЯХ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Формы аудита

3.2. Функции аудита

3.3. Основные факторы, определяющие эффективность аудита

3.1. Формы аудита

На сегодняшний день существует различные формы, виды и типы аудита, которые направлены на определение независимой оценки деятельности предприятия и выражения мнения о ее достоверности.

Классификация видов аудита:

1. По стадии развития;
2. По характеру заказа;
3. По периодичности проведения;
4. По сфере деятельности экономического субъекта;
5. В зависимости от исполнителей.

Виды аудита по стадии развития:

- **Подтверждающий аудит**, заключается в проверке и подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности и документов.
- **Системно-ориентировочный аудит** предназначен для изучения системы внутреннего контроля организации.
- **Аудит, основанный на риске** – все силы аудиторской проверки направляются на области с возможным высоким риском, что значительно упрощает работу в остальных областях.

Виды аудита по характеру заказа:

- **Обязательный аудит** - это обязательная ежегодная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Обязательный аудит проводится в соответствии с требованиями закона.
- **Инициативный аудит** – это аудиторская проверка, которая проводится по инициативе руководителя предприятия.
- **Налоговый аудит** – это аудиторская проверка организации, направленная на определение оценки правильности ведения налогового учета предприятия, а также на минимизацию налоговых рисков.

Виды аудита по периодичности проведения:

- **Первоначальный** – это аудит, который проводится впервые в организации.
- **Согласованный** – аудит, который проводится повторно в организации, он имеет ряд преимуществ перед первоначальным аудитом к которым относится снижение рисков организации, а также дает возможность постоянно улучшать работу на предприятии.

Виды аудита по сфере деятельности экономического субъекта:

- **Общий аудит** – подтверждение годовой бухгалтерской отчетности производственных, торговых и сервисных компаний.
- **Страховой аудит** – проверка достоверности отражения финансово-хозяйственной деятельности страховой организации.
- **Инвестиционный аудит** – проверка достоверности отчетности, а также целевого расходования средств, проверка целесообразности инвестиционных вложений.
- **Банковский аудит** – это аудиторская проверка финансово-хозяйственной деятельности банков и прочих кредитных организаций.

Виды аудита в зависимости от исполнителей:

- **Внешний аудит** – это независимая проверка и подтверждение финансовой отчетности той или иной организации аудитором или аудиторской организацией с целью определения ее достоверности, полноты, а также соответствия законодательству.
- **Внутренний аудит** – это аудиторская проверка финансовой отчетности организации ее специально назначенным сотрудником для определения ее достоверности, полноты, выявления ошибок.

Все существующие виды и направления аудита предназначены для выявления ошибок в финансовой отчетности организации, благодаря чему своевременное их исправление позволит не только избежать штрафов, но и в целом улучшить работу организации, поэтому к выбору аудиторской организации стоит подходить со всей ответственностью.

Формы проведения аудиторской проверки

- стандартный (в соответствии с уровнем существенности)
- сплошной (при подготовке к налоговой проверке или для восстановления учета)
- минимальный (без ответственности аудиторской фирмы)
- экспресс (общий обзор состояния бухгалтерского учета)
- выборочный (по заданию заказчика)

3.2. Функции аудита

Функции аудита уходят далеко вглубь веков. Имеются записи, найденные в древнем Египте и Риме, показывающие, что для изучения работы, выполненной сборщиком налогов и распорядителями недвижимого имущества, специально занимались соответствующие люди.

В средневековой Британии, независимый аудитор нанимался феодальными Баронами для обеспечения того, чтобы прибыль, поступающая от арендаторов-фермеров, точно отражала бы доходы, получаемые от недвижимого имущества.

Аудиторы давали свои заключения. Основное внимание уделялось обнаружению мошенничества и прочих неправомерных действий. Однако сегодня значение придается другим аспектам и функции аудита стали более усложненными и разнообразными.

Важнейшие функции аудиторской деятельности заключены в сущности аудита, как независимой экспертизы финансовой отчетности предприятия путем проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета, соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству, полноты и точности отражения операций в учете.

Можно выделить следующие функции аудита:

**Экспертную- оценочную,
аналитическую,
подтверждающую,
консультационную,
производственную,
корректирующую и прогнозирующую**

Прежде всего аудитор занимается экспертизой, т.е. проверкой публичной финансовой отчетности организации.

Под **экспертной** функцией понимается проверка:

соответствия представленных форм отчетов последним утвержденным формам;
правильности оформления отчетов;
правильности ведения бухгалтерского учета;
состояния внутреннего контроля.

Кроме этого аудитору в процессе проверки приходится помимо исследования первичных документов, отражающих финансово – хозяйственную деятельность предприятия, прибегать к оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Обязательная аудиторская проверка может проводиться аудиторскими организациями по поручению государственных органов (органов дознания) при наличии уголовного дела, возбужденного в отношении экономического субъекта. В этом случае аудитор выполняет роль эксперта – бухгалтера и обязан дать обоснованное заключение по поставленным перед ним вопросам на основании полной, всесторонней и объективной оценки результатов экспертизы. Он несет личную ответственность за данное им заключение.

По результатам проверки аудитор составляет заключение и представляет его заказчику. То есть данная функция позволяет аудитору решить главную задачу аудита.

Очень важной функцией аудитора является **аналитическая**.

Аудитор, если по-настоящему заинтересован в продолжении деловых контактов с клиентом, обязан провести анализ финансовой отчетности и финансовых прогнозов, выработать соответствующие рекомендации, должен глубже заглянуть в дела проверяемого предприятия.

Он делает выводы о финансовом состоянии организации не только на дату завершения проверки, но и о перспективах его развития на ближайшее время, а возможно, и на более отдаленные периоды. С ними аудитор обязан познакомить руководство организации, в свою очередь, выслушать его оценку финансового состояния и перспективы развития, скорректировать свои выводы, если это необходимо, и изложить их в письменном виде с подробными рекомендациями, направленными на улучшение деятельности предприятия-клиента. Обычно такие рекомендации производятся в акте аудиторской проверки.

К сожалению, такой анализ не стал обычным, весьма важным и даже необходимым дополнением к проводимым аудиторским проверкам. Причина заключается в отсутствии социального заказа насущной потребности руководства в точном знании финансового состояния предприятия и перспектив его развития. По-другому обстоит дело в странах с развитой рыночной экономикой.

Подтверждающая функция аудита состоит в том, что аудитор в процессе проверки должен подтвердить или опровергнуть законность совершенных хозяйственных операций, правильность их отражения на счетах бухгалтерского учета, а также проверить, как составлен баланс, отчет о прибылях и убытках, достоверность пояснительной записки. По результатам проверки составляется аудиторское заключение, в котором подтверждается и обосновываются выводы о финансово- хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Одной из основных функций аудита является **консультативная**, которая в странах с развитой рыночной экономикой выдвинута на первое место. Там центр тяжести аудиторской деятельности переместился с проверок и подтверждения достоверности отчетности на оказание консультационных услуг

Консультативная (консалтинговая) функция реализуется в виде консультативной деятельности в форме услуг:

- * консультации по составлению отчетности;
- * анализ эффективности используемой формы учета;
- * анализ и оценка действий администрации за отчетный период;
- * разработка путей повышения уровня эффективности хозяйствования в последующем периоде.

Крупные аудиторские фирмы могут проводить аудиты и давать консультации по широкому диапазону областей: общее руководство, управление финансами; маркетингом и сбытом; кадрами, трудовыми ресурсами и их подготовка, а также в определенных отраслях экономики (строительство, нефтедобывающая промышленность, транспорт, страховое и банковское дело, сельское хозяйство и т.д.).

Следовательно, консультирование надо рассматривать как перспективную и неотъемлемую функцию аудита, обеспечивающую практические советы и помощь. Зарубежный опыт аудиторской деятельности свидетельствует, что экспертиза финансовой отчетности составляет чуть больше ее общего объема, а оставшаяся работа приходится на консультационные услуги.

Наконец, аудит осуществляет непосредственно **производственную** функцию. Аудиторские фирмы или индивидуальные аудиторы на договорной и платной основе непосредственно выполняют обязанности бухгалтера: налаживают учет; внедряют его передовые формы и методы; составляют отчетность и декларации о доходах; постоянно ведут учет с составлением отчетности. При осуществлении данной функции проверку и подтверждение достоверности отчетов должны проводить иные независимые аудиторы.

Корректирующая и прогнозирующая функция

В процессе проверки аудитор выявляет недостатки и ошибки, которые могут содержаться в первичных документах, формах отчетности, в проводках.

Эти ошибки бухгалтер обязан исправить, составить бухгалтерские справки по исправлениям и предъявить их аудитору. То есть с помощью аудитора вносятся исправления в регистры бухгалтерского учета, сальдо по счетам корректируется с учетом исправлений на определенную дату.

При выявлении ошибок в ходе аудиторской проверки аудитор в заключении указывает их возможные последствия с точки зрения штрафных санкций со стороны налоговой инспекции, т.е. дает прогноз возможных убытков экономического субъекта.

3.3. Основные факторы, определяющие эффективность аудита

Аудиторы должны обслуживать бизнес. В этой связи профессионалы-аудиторы должны регулярно анализировать, насколько предлагаемые и оказываемые ими услуги отвечают ожиданиям потребителей, т. е. организаций, прибегающих к их услугам. Если аудиторы не приносят выгоды, они становятся обузой, ненужной нагрузкой.

Эффективность аудиторской работы является одним из наиболее важных и, в то же время, сложных вопросов. Сложность решения проблемы эффективности аудиторской деятельности заключается, в первую очередь, в определении и соотношении таких понятий как «эффективность», «эффект», и их место в аудите.

Эффективность работы аудитора - это степень его приспособленности к решению определенной проблемы в определенных условиях, то есть его способность к выполнению определенного задания.

Эффект аудита - это результат от проведения аудита в определенных условиях, который получают пользователи финансовой отчетности.

Аудит осуществляется в интересах пользователей финансовой отчетности, а уровень его действенности, зависит от организаторов его выполнения, их обеспеченности и подготовленности.

Эффективность работы аудитора предопределяет эффективность аудиторской деятельности, которая выражается степенью ее прибыльности.

Аудиторская деятельность является предпринимательской деятельностью, потому ее целью является получение прибыли.

В общественно-хозяйственной жизни имеют место случаи, когда эффективность аудита является значительной, а эффекта нет. Именно из-за этого следует обращать внимание не только на эффективность, но и на эффект аудита.

Эффект от аудиторской деятельности следует рассматривать на двух уровнях:

- на макроуровне - на уровне государства;
- на микроуровне - на уровне отдельного пользователя.

Эффективность функционирования фирмы в значительной мере зависит от перспектив ее развития. Потому разрабатываются стратегические цели и определяются задание, стратегия и тактика их достижения.

Систему аудита можно считать эффективной для фирмы только тогда, когда она обеспечивает при наименьших расходах достижение поставленных заданий. Критериями эффективности аудита являются факторы, которые предназначены для определения степени достижения поставленных целей.

Основные факторы, определяющие качество и эффективность аудита:

- *полнота (достаточность)* – количество информации должно быть достаточным для оценки состояния аудируемого субъекта и принятия решения пользователем.

- *точность* – выводы аудитора должны объективно отражать реальную степень соответствия финансовой отчетности фактическому наличию имущества, обязательств и финансовых результатов.

- *доступность* – мнение аудитора представляется в виде, не нуждающемся в дополнительном осмыслении и не затрудняющем принятие решения пользователями информации.

- *оперативность* - заключение должно быть подготовлено к установленному сроку для предоставления финансовой отчетности вместе с аудиторским заключением заинтересованным пользователям.

Повышение эффективности аудита базируется на соблюдении основных требований к нему. К таким требованиям относятся:

1) экономичность - достигается в значительной степени за счет его простоты. Чем более простые и более доступные приемы и способы используются во время осуществления аудита, тем высшая его экономичность. Экономический принцип «минимум расходов – максимум результата» можно представить в разной форме. Измерять же его и судить о степени реализации этого принципа можно с помощью показателей производительности, доходности и рентабельности;

2) производительность - является количественным показателем и определяется отношением стоимости услуг к стоимости использованных ресурсов. Этот показатель используется в исследовании трудовых процессов для обоснования результативности мероприятий по рационализации;

3) доходность - является отношением дохода к расходам или результата к расходам. Этот показатель используется для обоснования результативности мероприятий по рационализации, которые связаны с инвестициями. Повышение доходности является результатом роста производительности;

4) рентабельность - отношение прибыли, полученной от аудиторских услуг, к стоимости использованных ресурсов, а также к акционерному капиталу - рассчитывается аналитически для каждого аудируемого предприятия или ежегодно (в том числе с учетом налогообложения);

5) окупаемость - исчисляется как соотношение суммы вложенных средств, направленных на оказание аудиторских услуг, к сумме действительных денежных поступлений. Ес-

ли период окупаемости больше единицы, то оказание услуги может быть отклонено как неприносящее дополнительных доходов аудитору.

Оценка эффективности аудита должна выявлять:

- возможность выполнения аудита с использованием имеющегося опыта и условий, которые сложились в обществе, фирме, окружающей среде;
- уровень готовности персонала аудиторской фирмы к аудиту и планированию его подготовки;
- наличие ресурсов в аудиторской фирме для предоставления аудиторских услуг, возможность их оценки, прогнозирования развития ситуации;
- целостную систему факторов, которые повышают эффективность аудита и их целенаправленный учет в стратегическом и тактическом управлении аудиторской фирмой.

Выделяют ряд факторов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита. К числу таких факторов относятся:

1. Ограниченность осведомленности аудиторской организации о деятельности экономического субъекта рамками исследований, издержки на проведение которых необходимо удерживать в экономически приемлемых пределах;

2. Присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности в процессе принятия аудитором решений на основе своих профессиональных суждений, в частности при определении видов, объема и графика аудиторских процедур;

3. Применение в ходе аудита выборочного подхода к осуществлению проверки ввиду нерациональности ее проведения сплошным порядком;

4. Использование аудиторской организацией в качестве основы для формирования выводов и заключений аудиторских доказательств, которые по своему характеру являются сочетанием фактов и мнений; (Например, аудиторская фирма может использовать результаты работы привлеченного эксперта (оценщика, инженера и т.д.), приводящего в своем заключении как объективные данные о проведенных исследованиях, так и собственные мнения, и выводы.);

5. Подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта присущим им изъянам;

6. Отсутствие непреодолимых препятствий для мошеннического сговора с целью искажения информации;

7. Наличие неопределенности, связанной с интерпретацией и оценкой некоторых событий хозяйственной жизни, а также других обстоятельств, делающих невозможным применение исключительно объективных критериев как к составлению бухгалтерской отчетности, так и к оценке ее достоверности.

Вышеуказанные факторы ограничивают (уровнем приемлемой, а не абсолютной уверенности) предоставление аудиторской организацией гарантий в том, что не существуют какие-либо иные (не обнаруженные в ходе аудита) обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта. В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что могут остаться незамеченными искажения в бухгалтерской отчетности экономического субъекта, которые снижают эффективность аудита.

Эффективность и эффект аудита во многом зависят от уровня квалификации аудиторов, которые должны иметь хорошую теоретическую подготовку, значительный практический опыт, глубокие жизненные знания, уметь ориентироваться в самых сложных ситуациях. Современному аудитору только бухгалтерских знаний недостаточно. Кроме того, он должен иметь специальные знания, которые включают знания по теории контроля и отраслевого аудита, теории и отраслевой ревизии, теории и отраслевого учета, анализа деятельности.

Переход на международные стандарты качества аудита имеет важное стратегическое значение для развития данной сферы. Это обусловлено тем, что международные и национальные процессы, происходящие в отечественном народном хозяйстве и его глобализация, требуют от аудиторских компаний предоставления качественных услуг. В этой связи

особую актуальность приобретает исследование ключевых факторов, влияющих на качество аудита.

Выделяют следующие концептуальные моменты:

- профессиональная компетенция и накопленный опыт лица, осуществляющего аудиторскую деятельность;
- рейтинг аудиторской фирмы, который определяется как совокупность конкурентных преимуществ, показателей финансовой деятельности, продолжительности функционирования на рынке аудиторских услуг, размер организации и др.;
- соблюдение положений нормативно-правовых актов по аудиторской деятельности и международных стандартов качества;
- развитие рынка;
- темпы инфляции;
- общественное мнение об услуге;
- сочетание соответствия затрат на оказание/получение аудиторской услуги и её стоимости;
- соответствие аудиторской деятельности представлениям клиентов.

Таким образом, систематизация факторов, влияющих на качество аудита, имеет важное концептуальное значение, поскольку их четкое понимание способно в разы улучшить качество аудиторского заключения, а, следовательно, благоприятно повлиять на функциональную деятельность компании.

Тема 4. СУЩЕСТВУЮЩИЕ МЕТОДЫ АУДИТА

4.1. Общая характеристика аудиторских методов.

4.2. Общенаучные и эмпирические методы аудита.

4.3. Собственные (специфические) и нормативно-правовые методы аудита.

4.4. Методы из других наук.

4.1. Общая характеристика аудиторских методов

Общая методология аудита представляет собой совокупность принципов диалектики, а также общенаучную теорию познания, которые исследуют законы развития научного знания в целом.

Частичная методология аудита основывается на законах экономической науки и проявляется, с одной стороны, в теоретических обобщениях, принципах данной науки, а с другой, - в прикладных методах исследования.

Методология аудита - научно обоснованная, логически структурированная организация системного определения целесообразности использования необходимой совокупности общенаучных, прикладных и специальных методов и методических приемов для проведения аудита предпринимательской деятельности, формирования информации, отражающей его результаты и пригодной для принятия решений в системе управления этой деятельностью.

Метод аудиторской деятельности - это обобщенные свойства совокупности конкретных методов и методических приемов сбора, изучения информации о фактическом состоянии объекта аудита, сравнения этого состояния с регламентированным (запланированным, запрограммированным), оценки отклонений между ними и выражения этой оценки в форме заключений, пригодных для принятия управленческих решений.

Метод аудита как науки - это совокупность знаний о приемах, способах и подходах мышления аудитора при изучении им финансово-хозяйственной деятельности с целью получения доказательств достоверной и объективной ее оценки, формирование информации из такой оценки для использования.

Методом аудита является совокупность конкретных методических приемов.

В свою очередь, конкретные методы аудита, которые являются инструментами проведения аудиторского контроля, реализуются путем применения определенных приемов проверки и способов ее организации.

Методические приемы аудита - специфические приемы, разработанные на основе достижений практики, а также развития экономических и юридических наук. Эти приемы сформировались в зависимости от целевой функции аудита и во взаимосвязи с общенаучными методами. Характеризуются они взаимным проникновением в однородные отрасли знаний.

Все методы, которые используются непосредственно в аудиторских проверках, разделяются на пять основных групп:

- общенаучные методы и подходы, которые имеют широкое применение и не ограничиваются аудитом;
- собственные методы – уникальные инструменты, применяемые только в аудиторской деятельности;
- нормативно-правовые методы, обеспечивающие правомерность действий эксперта на всех этапах аудиторской деятельности;
- эмпирические методы;
- методы, заимствованные из других наук: экономики, статистики, математического анализа и др.

4.2. Общенаучные и эмпирические методы аудита

К общенаучным методам, которые могут использоваться в ходе аудита, относятся:

1. Законы диалектической логики

*закон перехода количественных изменений в качественные

*закон единства и борьбы противоположностей

*закон отрицания

2. Законы формальной логики

*закон противоречия

*закон исключенного третьего

*закон тождества

3. Категории диалектической логики

*Анализ - прием мышления, связанный с разложением изучаемого объекта на составные части, стороны, тенденции развития и способы функционирования с целью их относительно самостоятельного изучения.

* Синтез - прием мышления, связанный с объединением отдельных частей в целое с целью получения знаний о целом путем выявления тех существенных связей и отношений, которые объединяют отдельные части в одно целое.

* Индукция - при использовании этого приема мысль движется от знания частного, от знания фактов к знанию общего, к знанию законов.

* Дедукция - прием, при котором движение мысли идет от знания общего к знанию частного.

*Абстрагирование представляет собой метод, при котором мало значимые для исследователя факторы, не оказывающие значительного влияния на рассматриваемый объект, могут не учитываться, игнорироваться.

* Аналогия - метод, с помощью которого на основании сходства объектов по некоторым признакам, свойствам и отношениям выдвигают предположение об их сходстве в других отношениях.

* Моделирование - метод исследования, при котором интересующий объект может быть заменен другим объектом, находящимся в отношении подобия к первому объекту. Первый объект называется оригиналом, второй -- моделью.

* Эксперимент - метод целенаправленного изучения явлений в точно фиксированных условиях их протекания, которые могут воссоздаваться и контролироваться самим исследователем.

И, наконец, значительным элементом методов познания являются общенаучные подходы, такие как объективность, системность, комплексность, историчность.

- Объективность - подход, позволяющий познавать явления в том виде, в котором они существуют, в их изначальном виде.

- Системность - подход, направляющий мышление от явлений к их сущности (воспроизведение их сущности), к познанию целостности системы, а также необходимых связей рассматриваемого предмета с окружающими его предметами и процессами, с другими материальными системами.

- Комплексность - подход, при котором каждое явление или объект предстает в виде группы взаимосвязанных, взаимозависимых элементов

- Историчность - мировоззренческий подход, основанный на теории развития явлений и реализуемый в рамках различных философских направлений (диалектико-материалистический, натуралистский и др.).

Эмпирические методы

К числу эмпирических методов, прежде всего, относятся: сводки и группировки; исчисление абсолютных, относительных, а также средних величин; построение рядов динамики; индексный метод; элиминирование; детализация; балансовый метод; графический метод и др.

С помощью **сводки** обычно определяют общий результат действия отдельных факторов на совокупный показатель.

Группировкой называют выделение среди изучаемых явлений характерных групп и подгрупп по тем или иным признакам. Сгруппированные данные обычно оформляются в виде таблиц для наглядного представления изучаемых явлений и процессов.

Средние величины используются для обобщающей характеристики массовых, качественно однородных экономических явлений. Они выражают отличительную особенность данной совокупности явлений и устанавливают наиболее типичные черты этой совокупности.

Рядами динамики называются ряды данных, характеризующие изменение явлений, показателей во времени. Каждое отдельное значение показателей ряда динамики называется уровнем. Для характеристики изменения уровня ряда динамики исчисляется абсолютный прирост, темп роста и темп прироста.

Индексы - это относительные показатели сравнения, которые состоят из элементов, непосредственно не поддающихся суммированию. С помощью индексов сравнивают не только данные двух периодов, но и данные за ряд лет.

Элиминирование - метод, при помощи которого исключается действие ряда факторов и выделяется один из них. Реализация данного метода может осуществляться с помощью различных приемов, в том числе и с использованием метода разниц и метода цепных подстановок.

Детализация -- метод, позволяющий осуществить последовательное расчленение изучаемых экономических явлений, показателей и факторов. С помощью детализации можно определить значимость каждого фактора в совокупности факторов в процессе комплексного исследования показателей и явлений. Данный метод является основой математического моделирования взаимной зависимости различных показателей и факторов.

Балансовый метод состоит в использовании равенства двух сторон (частей): средств и источников, поступления и использования ресурсов и др.

Графический метод является наглядным средством иллюстрации хозяйственных процессов и методом экономического анализа. С его помощью зависимость между показателями показывается в виде графиков, диаграмм, схем.

4.3. Собственные (специфические) и нормативно-правовые методы аудита

К собственным методам аудита можно отнести:

метод существенности;

специальные методы.

Существенность, в соответствии с международными и национальными правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Существенность в аудите» - это способность информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в случае ее пропуска или искажения повлиять на экономические решения пользователей.

При формировании суждения по вопросам существенности аудитор должен основываться на требованиях «профессионального скептицизма», что должно подталкивать его к поиску новых доказательств и подтверждений фактов деятельности.

Специальные методы к интерпретации результатов проверки реализуются в форме аудиторских выводов по результатам аудиторской проверки.

Интерпретация результатов проверки состоит в формировании мнения аудитора с использованием профессиональных суждений, подходов и оценок относительно влияния отдельных фактов и событий на деятельность субъекта. На основе полученной информации аудитор формулирует выводы и подготавливает аудиторское заключение.

Аудиторские заключения классифицируются как модифицированные и не модифицированные. Модифицированное аудиторское заключение предоставляется в случаях наличия по результатам проверки факторов, не влияющих на аудиторское мнение, не описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению. Не модифицированное аудиторское заключение – безоговорочно положительное мнение, оно дается, когда финансовая (бухгалтерская) отчетность позволяет получить достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В праве метод представляет собой определенный подход, с помощью которого общественные отношения регулируются нормами общественного права, специфический способ правового воздействия на поведение участников правовых отношений. Нормативно-правовые методы аудита чаще всего подразделяются на административно-правовые и гражданско-общественные.

Административно-правовые методы широко используют экспертизу, сертификацию, лицензирование и др. Они наиболее применимы в публичных отраслях права: конституционном, административном, налоговом праве и др.

Гражданско-общественные методы базируются прежде всего на принципах юридического равенства сторон, автономии воли. Они находят свое применение в гражданском, трудовом, международном частном праве и др. Кроме того, каждая отрасль права наряду с общими методами использует свои специфические подходы, принципы, в частности: гражданское право исповедует имущественную самостоятельность участников; административное право применяет метод иерархии (власти-подчинения); в трудовом праве главенствует принцип соблюдения юридических интересов работников и др.

4.4. Методы аудита, заимствованные из других наук

Чаще всего в аудите применяются методы, которые используются в таких науках, как **теория вероятности, информационные технологии, бухгалтерский учет, эконометрика, статистика, математические методы анализа, менеджмент, теория денег** и др.

Из методов теории вероятностей в аудите находят применение:

методы комбинаторики;
дисперсии дискретной случайной величины и др.

Из **бухгалтерского учета** в аудите широко используются такие методы, как:

оценка;
система счетов;
двойная запись;
инвентаризация;
калькуляция;
нормативный метод.

При проведении аудита широко используются и многие известные **методы финансового анализа**:

Горизонтальный;
Вертикальный;
трендовый анализ;
метод финансовых коэффициентов.

В работе аудиторов все еще редко находят применение **экономико-математические методы анализа**.

К числу этих методов относят:
классические методы математического анализа;
методы математической статистики (теория корреляции);
эконометрические методы;
методы математического программирования;
методы исследования операций;
методы экономической кибернетики;
математической теории оптимальных процессов и др.

Каждый из этих методов включает в себя целую группу методов, например, методы математической статистики подразделяются на методы изучения одномерных статистических совокупностей и методы изучения многомерных статистических совокупностей; методы исследования операций в свою очередь подразделяются на методы решения линейных программ, методы управления запасами, теорию игр, теорию расписания, сетевые методы планирования и управления, теорию массового обслуживания. Среди эконометрических методов в аудите могут использоваться методы ковариации, дисперсии, корреляции, регрессионного анализа и др.

Тема 5. ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. Подготовка заказа на аудиторские услуги

5.2. Планирование аудиторской работы. Разработка программы проверки, ее основные этапы

5.3. Процедуры аудиторской деятельности. Состав группы аудиторов и распределение обязанностей

5.4. Обобщение полученной информации и формирование выводов и рекомендаций по результатам проверки. Классификация ошибок

5.1. Подготовка заказа на аудиторские услуги

Аудиторская проверка годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит из *следующих взаимосвязанных этапов*:

1. Предплановая (преддоговорная) деятельность.
2. Планирование аудита.
3. Сбор аудиторских доказательств и оформление рабочей документации аудитора.
4. Завершение и оформление результатов аудита.

Предплановая (преддоговорная) деятельность – это деятельность до момента получения заказа на проведение аудита. Например, незнакомый аудитору заказчик предлагает провести аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности за год и при этом сам определяет сроки проведения проверки и дату предоставления аудиторского отчета и заключения, то аудитор, прежде чем принять заказ, обязан тщательно проанализировать, может ли он в установленные сроки предоставить данную аудиторскую услугу. Только в этом случае гарантируется соблюдение принципа добросовестности при проведении проверки.

В экономической литературе всех клиентов аудита принято подразделять на две группы:

1) формальные – официальные клиенты, желающие получить положительное аудиторское заключение с минимальными трудозатратами и более короткими сроками проведения;

2) неформальные клиенты – клиенты, заинтересованные в достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

В крупных аудиторских фирмах используются контрольные листы, на основании которых осуществляется оценка потенциальных клиентов по шкале риска (от низкого до высокого). Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой, клиенту отказывается в аудите.

Чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов. Неудачный, непродуманный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб имиджу фирмы и аудитора.

Основными процедурами отбора клиентов аудиторскими фирмами являются следующие:

- 1) оценка характера отрасли;
- 2) оценка цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования его результатов;
- 3) выяснение особенностей руководителей;
- 4) предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
- 5) оценка причины смены или смен аудиторов;
- 6) знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;
- 7) выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации, финансовой отчетности потенциального клиента;
- 8) получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);
- 9) аналитическая проверка отчетности;
- 10) предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;
- 11) оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.

Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой для аудитора, клиенту отказывается в обслуживании.

Однако, в аудиторской фирме должны регистрироваться все факты обращения клиентов.

Аудиторская этика не допускает связей аудитора с заказчиком, который не обладает безупречной репутацией. В том случае, когда аудитор не знаком с заказчиком и владельцем организации и не уверен в том, что они обладают безупречной репутацией, ему следует выяснить, обладает ли руководство фирмы информацией о заказчике, его учредите-

лях, руководящих органах, ознакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью, а по возможности и налоговыми декларациями потенциального заказчика за последние три года.

При смене аудитора рекомендуется поинтересоваться у заказчика о причинах (например, разные точки зрения по ключевым проблемам, не выплачен гонорар, по корпоративным причинам и т.д.). При смене аудитора руководство организации обязано предоставить новому аудитору копии отчетов по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленных прежним аудитором.

Необходимой предпосылкой предоставления аудиторских услуг является независимая и безупречная деятельность сотрудников аудиторской фирмы.

Гарантии и обеспечение действительной независимости сотрудников аудиторской фирмы – предпосылка предоставления независимого аудиторского заключения. Рекомендуется избегать всех ситуаций, которые могут повредить действительной или предполагаемой независимости.

Принимая заказ, аудитор обязан проверить, сможет ли он предоставить свои услуги в заранее определенном заказчиком периоде времени, т.е. проверить следующее:

- имеется ли необходимое количество квалифицированных сотрудников для выполнения заказа в заранее установленные с заказчиком сроки;
- может ли фирма в случае необходимости привлечь к проведению проверки других специалистов (внутренние и внешние возможности).

Аудитор обязан отказаться от предложенного ему заказа, если он не может гарантировать выполнение всех указанных условий.

О проведенных процедурах аудитор составляет рабочий документ (докладную записку), подтверждающий выполнение данных действий.

Кроме того, аудитор должен учесть дополнительные аспекты для оценки степени риска, связанного с выполнением данного заказа:

- отрасль хозяйственной деятельности заказчика;
- текучесть сотрудников за последний год;
- финансовое положение заказчика и возможности преодоления вероятных финансовых проблем;
- уровень квалификации сотрудников бухгалтерии, финансового отдела и отдела электронной обработки информации, а также соответствие систем бухгалтерского учета;
- темпы роста производства и их перспективы.

Аудиторская фирма подтверждает свое согласие в отношении целей и масштабов аудита, формы представления отчета, степени его ответственности перед клиентом путем направления клиенту письма-обязательства. *Письмо-обязательство* посылается клиенту до заключения договора во избежание неправильного понимания взятых обязательств. В нем дается перечень предложений аудитора, который должен содержать обязательные указания:

- по условиям аудиторской проверки;
- объект и цели аудиторской проверки;
- включение в аудиторское заключение мнения о достоверности отчетности филиалов и подразделений;
- законодательные акты и нормативные документы;
- по обязательствам аудиторской организации:
 - форма отчетности о результатах проведенной работы;
 - ответственность аудиторской организации за оказываемые услуги;
 - соблюдение коммерческой тайны;
 - риск необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля клиента.
- по обязательствам экономического субъекта:
 - ответственность экономического субъекта за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- обеспечение свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и другой информации;
- получение подтверждений о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности;
- неоказание давления на аудиторскую организацию в целях изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

- а также дополнительные данные:
- общие сведения об оказываемых услугах, квалификации персонала, крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях, и союзах;
- примерный календарный план проведения аудита и состав аудиторской группы;
- условия оплаты;
- предложение об использовании услуг других аудиторов, независимых экспертов;
- использование результатов работы предшествующей аудиторской организации;
- важнейшие ограничения ответственности аудиторской организации;
- рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
- предложения о дальнейшем развитии договорных отношений.

При сотрудничестве на основе долгосрочного договора письмо-обязательство направляется клиенту для представления дополнительной информации. Составлением письма-обязательства завершается предплановый этап аудита.

5.2. Планирование аудиторской работы. Разработка программы проверки, ее основные этапы.

Второй этап аудиторской проверки – **планирование**. Это один из важнейших этапов аудита, так как без разработки общей стратегии и детального подхода невозможен качественный аудит.

Планирование аудита подразделяется на:

- предварительное планирование,
- подготовку и составление общего плана и программы аудита.

Планирование аудита проводится с целью:

- получения необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности функционирования системы внутрифирменного контроля
- определения содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

Планирование аудита позволяет обеспечить эффективную и экономически оправданную аудиторскую проверку.

Принципы планирования:

1. комплексность – обеспечение взаимопроверки и согласование всех этапов планирования от предварительного до составления общего плана и программы аудита
2. непрерывность – установление сопряженных заданий группе аудиторов, и увязка этапов планирования по срокам
3. оптимальность – вариантность планирования для возможного выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

Если аудиторская проверка на данном предприятии проводится впервые, то процесс планирования включает в себя следующие этапы:

- Предварительное планирование
- Разработка общего плана аудита
- Разработка программы аудита

Если проверка проводится на данном предприятии уже не в первый раз, то планирование включает только 2 и 3 этапы.

На стадии предварительного планирования аудитор собирает, систематизирует и оценивает информацию о клиенте с целью разработки общей стратегии аудиторской проверки. Уточняется деловая репутация клиента, легальность его деятельности, платежеспособ-

ность, наличие судебных процессов. Аудитор знакомится с учредительными документами клиента, его учетной политикой, бух и налоговой отчетностью.

Все документы, собранные на этапе планирования, относятся к рабочим документам аудитора. Недостающую информацию аудитор получает с помощью запросов, адресованных руководству клиента и третьим лицам. Результаты прошлых аудиторских проверок также являются источником информации. Рабочие документы хранятся не менее 5 лет и являются собственностью аудиторской организации.

После написания письма на проведение аудиторской проверки аудиторская организация и предприятие заключают договор на оказание аудиторских услуг.

Договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией и предприятием. Как и другие договоры предпринимательской деятельности, договор на проведение аудита юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон-участниц (в данном случае заказчика-клиента и исполнителя-аудитора). Однако договор на проведение аудита существенно отличается от других договоров.

Перед подписанием договора аудитору необходимо не только уяснить желание клиента, но и по возможности постараться помочь ему правильно сформулировать свой заказ. Качество проведения аудиторской проверки, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом во многом зависят от качества заключенного договора на проведение аудита.

В договоре необходимо учитывать некоторые особенности аудита страны. Это обусловлено тем, что аудиторская деятельность специфична и руководство экономического субъекта зачастую не в полной мере понимает суть и содержание аудита.

После предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания ему аудиторских услуг начинается подготовка договора: определение трудоемкости, стоимости и сроков проведения аудита, потребности в привлечении консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер.

В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут быть одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законодательством в области аудита.

Если договор не сопровождается письмом, то в тексте договора должны быть подробно описаны условия будущего сотрудничества, права и обязанности сторон.

Договор оформляется в соответствии с требованиями государства. Текст договора должен в обязательном порядке содержать следующие пункты:

- предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- условия оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности аудиторской организации;
- права и обязанности предприятия;
- ответственность сторон и порядок разрешения споров;
- стоимость аудиторских услуг и порядок оплаты.

Наряду с этим текст договора может содержать и другие важные для сторон пункты.

Важным моментом при заключении договора на аудиторскую проверку является оценка стоимости аудиторских услуг. Необходимо стремиться к тому, чтобы не занижать и не завысить стоимость услуг, так, как и то, и другое зачастую оказывает негативное воздействие на предприятие, особенно если он впервые обращается в данную аудиторскую фирму.

Все имеющиеся в настоящее время формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг можно условно разделить на следующие группы:

- аккордная оплата;
- повременная оплата;

- сдельная оплата;
- комбинированная оплата.

При аккордной оплате сумма оплаты заранее определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют ее произвольно, в зависимости от финансовых возможностей клиента, или, например, в размере годовой зарплаты главного бухгалтера клиента. Но многие отечественные фирмы при оценке стоимости работ поступают следующим образом: за определенную плату к клиенту перед заключением договора направляется аудитор, который знакомится с особенностями деятельности клиента, оценивает ориентировочный аудиторский риск и примерную трудоемкость работы. После этого аудиторская фирма определяет общую стоимость работ и заключает договор с клиентом.

К недостаткам этой формы оплаты относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы и предусмотреть непредвиденные обстоятельства.

Повременная оплата наиболее широко распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. Появление непредвиденных обстоятельств лишь увеличивает трудоемкость и соответственно стоимость работ.

Повременная оплата базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора. Стоимость одного часа (дня) работы аудитора зависит и от его квалификации.

Сдельная оплата применяется, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета. Расчет производится исходя из определения стоимости одной операции, выполняемой аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности.

При оплате по результатам аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов. Обычно устанавливается определенный процент от экономии.

Комбинированная оплата – это различные комбинации из перечисленных форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства и тому подобное.

На следующем этапе планирования составляется **общий план аудита**, который служит руководством по осуществлению программы аудита. В нем рекомендуется предусмотреть:

- конкретные области, подлежащие изучению
- формирование аудиторской группы с указанием ее численности и квалификации специалистов
- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита
- сроки работы группы
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях и т.д.

В плане также учитываются рекомендации предыдущего аудитора, необходимость привлечения экспертов и консультантов, проблемные направления проверки.

Основные работы по планированию аудита проводятся после согласия аудитора на выполнение договора. Планирование проверки годовой бухгалтерской отчетности является непрерывным процессом.

Аудитор обязан внести в план проверки необходимые изменения, если:

1. заказчик предоставил неточные сведения о положении дел, что привело к изменению узловых позиций проверки;
2. обнаружены существенные ошибки, и необходимо провести дополнительные проверочные процедуры;
3. задержки по вине заказчика привели к изменению сроков проведения проверки годовой бухгалтерской отчетности.

По итогам предварительного планирования аудиторская фирма окончательно решает вопрос о возможности проведения аудита и заключения договора, определяет количественный и качественный состав группы специалистов для проведения аудита, а также стоимость аудиторских услуг.

Разработка и составление программы аудита является завершающей стадией планирования. Программа аудита представляет собой детальный перечень аудиторских процедур с указанием периода проверки, исполнителя и рабочих документов.

Программа аудита– это детализированный план, который представляет собой перечень процедур, необходимых для осуществления аудиторской проверки

Программа аудита

Проверяемая организация					
Период аудита					
Аудитор					
Планируемый аудиторский риск					
Планируемый уровень существенности					
№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения процедуры	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания

Для каждого участка бухгалтерского учета составляется отдельная программа аудита для сбора информации об оборотах и остатках на конкретных счетах. Она включает в себя задачи по каждому участку проверки, характер и методы проверки, распределение и закрепление обязанностей между проверяющими аудиторами, форму и порядок оформления результатов аудита. Фактически программа аудита служит инструкцией для аудитора и средством контроля качества работы для руководителей аудиторской организации.

Общий план и программа аудита должны быть оформлены и завизированы в порядке, установленном внутрифирменными стандартами.

5.3.Процедуры аудиторской деятельности.

Состав группы аудиторов и распределение обязанностей

Во время следующего этапа – **проведения аудиторской проверки**– члены аудиторской группы проводят указанные в плане и программе аудита проверочные процедуры.

Эти процедуры выполняются в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности:

- сбор и оценка аудиторских доказательств («Аудиторские доказательства»);
- оценка результатов выборки и распространение ее результатов на проверяемую совокупность («Аудиторская выборка»);
- исследование необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности («Аналитические процедуры»);
- проверка достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности («Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»);
- получение и рассмотрение заключения эксперта («Использование работы эксперта»);
- отражение выполнения аудиторских процедур и их результатов («Документирование аудита»);
- оценка уровня существенности и аудиторского риска в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур («Существенность в аудите» и «Понимание деятельности

аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой отчетности»);

- установление соответствия финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству («Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита»);
- получение доказательств («Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта»);
- проверка существования какого-либо серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности клиента («Применимость допущения непрерывности деятельности»);
- проверка и оценка полноты и правильности раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами («Связанные стороны») и других.

Аудиторская группа - группа лиц, включающая руководителя группы, аудиторов, ассистентов аудитора, экспертов, стажеров и технических работников, как являющихся, так и не являющихся сотрудниками данной аудиторской организации, принимающая непосредственное участие в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать:

1. Бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного;
2. Предполагаемые сроки работы группы;
3. Количественный состав группы;
4. Должностной уровень членов группы;
5. Преемственность персонала группы;
6. Квалификационный уровень членов группы.

Составной частью общего плана являются положения по планированию управления и контроля качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- а) формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;
- б) распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;
- в) инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;
- г) контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- д) разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- е) документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Профессиональные сотрудники аудиторской организации с точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, могут быть разделены на следующие категории:

1. Руководители аудиторской организации;
2. Руководители аудиторских проверок;
3. Старшие аудиторы (руководители звеньев или групп);
4. Рядовые участники аудиторских проверок.

Под руководителем аудиторской организации понимается сотрудник, входящий в состав администрации и (или) собственников аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от имени этой организации.

Руководитель аудиторской организации:

- а) ведет переговоры с руководством экономического субъекта;

б) назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов, направляемую на аудит экономического субъекта;

в) выражает мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

Руководитель аудиторской организации должен быть осведомлен о всех существенных причинах, определивших содержание выданного этой организацией аудиторского заключения.

Руководителем аудиторской организации может быть, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

Руководителем аудиторской проверки является сотрудник аудиторской организации, которому поручено проводить проверку и руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке конкретного экономического субъекта. Руководитель проверки назначается руководителем аудиторской организации и подотчетен ему.

Руководитель аудиторской проверки несет ответственность:

а) за организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;

б) за процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);

в) за соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;

г) за доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

Старший аудитор является сотрудником ауд. организации, которому поручено руководить рядовыми участниками аудиторской проверки, он подчиняется непосредственно руководителю аудиторской группы, несет ответственность за подготовку, непосредственно осуществляет и документирует оформление результатов аудиторских процедур.

Рядовой участник - это сотрудник, подчинённый старшему аудитору (аудитор, ассистенты, стажеры (ученики аудитора))

5.4.Обобщение полученной информации и формирование выводов и рекомендаций по результатам проверки.Классификация ошибок

К концу проверки руководитель аудиторской группы (проекта) обобщает результаты проверки годовой бухгалтерской отчетности клиента на основе рабочих документов всех членов аудиторской группы.

Заявление об ответственности заказчика имеет очень большое значение для аудитора, поэтому он должен проследить за тем, чтобы заказчик предоставил ему подписанное заявление об ответственности в случае ограничения допуска к информации. Заявление подтверждает, что членам аудиторской группы были предоставлены все необходимые для проведения проверки годовой бухгалтерской отчетности документы, сведения и информация.

На *заключительном этапе* аудиторского процесса происходит обобщение результатов аудита и формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, затем составляется и представляется клиенту аудиторское заключение как итог проделанной работы.

После окончания проверки годовой бухгалтерской отчетности аудитор оценивает характер и достаточность собранных аудиторских доказательств, обобщает выводы, сделанные в результате отдельных проверочных процедур. При этом необходимо определить, содержит ли годовая бухгалтерская отчетность существенные искажения и неточности.

Аудитор должен окончательно оценить и взвесить влияние ошибок на годовую бухгалтерскую отчетность, т.е. в какой степени отдельные ошибки или их совокупность искажают оценку показателей отчетности и фактического финансового положения организации или же нарушают действующее законодательство.

Обобщив всю полученную информацию, аудитор формирует свое мнение о достоверности отчетности и выражает его в форме аудиторского заключения.

В ходе аудиторской проверки могут быть выявлены всевозможные ошибки и мошенничество, которые влекут за собой искажения в бухгалтерской отчетности предприятия.

Ошибка - непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Ошибки могут быть **непреднамеренными** (в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях) и **преднамеренными** (вызванными мошенничеством).

Носят **случайный** (следствие описок) или **систематический** (совершаются постоянно в силу использования неверной методики) характер.

Систематические ошибки направлены искажают бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При аудите ошибки классифицируются **по влиянию на бухгалтерскую (финансовую) отчетности происхождению**.

Основные виды ошибок, обнаруживаемых при проведении аудиторской проверки, можно сгруппировать следующим образом:

завышение - ошибка в отчетности, вызванная неоправданно высоким значение показателя.

Занижение - ошибка в отчетности, вызванная неоправданно низким значением показателя.

ошибки в записи (ошибки в точности измерения) - отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете в неверной сумме.

ошибки в обоснованности (ошибки в правомерности, ошибки в наличии, ошибки в существовании) - отражение в бухгалтерском учете факта хозяйственной деятельности без достаточных на то оснований.

ошибки в оценке - неверная оценка активов, пассивов или финансовых результатов.

ошибки в периодизации(ошибки в возникновении) - отражение фактов хозяйственной деятельности **не в том учетном периоде**, к которому они относятся. Существует два рода ошибок в периодизации: **раннее закрытие и позднее закрытие**. В первом случае организация закрывает счета до отчетной даты и отражает операцию отчетного года на счетах следующего года, во втором, наоборот, счета закрываются после отчетной даты, и операции, которые следовало отразить только в следующем периоде, включаются в счета отчетного года.

ошибки в полноте - неотражение факта хозяйственной деятельности в учете и отчетности.

ошибки в представлении - неверное отражение или раскрытие фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Мошенничество - преднамеренное неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия, включающее манипуляцию учетными записями и фальсификацию первичных документов, регистров и отчетности, умышленные изменения записей в учете, искажающее смысл хозяйственных операций и нарушающее правила, определенные законодательством или учетной политикой предприятия, преднамеренно неправильные оценку активов и методы их списания, уничтожение или пропуск результата корректировочных записей или документов.

Заключение аудитора должно гарантировать, что мошенничества и существенных ошибок в финансовой отчетности организации нет, или они выявлены полностью, или ошибки исправлены. При обнаружении мошенничества или ошибки аудитор обязан выяснить у руководства и персонала предприятия их причины. Он должен определить их влияние на финансовую отчетность.

О фактах мошенничества целесообразно информировать высшее руководство клиента. Суждение о мошенничестве или значительной ошибке должно быть доказательным. Когда возникают сомнения в степени причастности руководства предприятия к выявленным нарушениям, аудитор должен получить юридическую консультацию о приемлемости соответствующих законодательных процедур.

ТЕМА 6. МЕТОДИКА И ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПОДТВЕРЖДАЮЩЕГО АУДИТА

- 6.1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка.
- 6.2. Порядок проведения подтверждающего аудита.
- 6.3. Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки.

6.1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка

Подтверждающий аудит - это проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности, подтверждение каждой учетной записи.

К источникам информации аудируемого лица относятся: юридические документы, учетная политика, первичные учетные документы, регистры аналитического учета (разрабатываются организацией) и регистры синтетического учета.

Юридические документы: свидетельство права собственности на реализуемое имущество; договор купли-продажи; доверенность.

Учетная политика:

- для целей бухгалтерского учета – рабочий план счетов, план инвентаризации, график документооборота, типовая корреспонденция счетов;
- для целей налогообложения – регистры налогового учета, налоговые декларации и др.

Первичные учетные документы; счет-фактура; книга продаж; книга покупок; товарно-транспортные накладные; железнодорожные накладные; квитанции; технический паспорт; товарно-транспортная накладная; банковские выписки с расчетного счета; приходные ордера.

Регистры аналитического учета; (разрабатываются организацией): инвентарные карты учета имущества; инвентарная книга учета имущества; ведомости по поступившему и выбывшему имуществу; регистры синтетического учета; журнал учета полученных счетов-фактур; журнал учета выданных счетов-фактур; Главная книга; журнал-ордер; ведомость.

Аудитор также проверяет отражение операций в бухгалтерской отчетности, в частности анализирует все формы бухгалтерской отчетности.

Таким образом, подтверждающий аудит - характерен тем, что является сплошным видом проверки. Аудитор по первичным документам проверяет правомерность каждой хозяйственной операции, отраженной в учетных регистрах. Как сопутствующая услуга это может быть восстановление бухгалтерского учета.

В методику аудиторской фирмы по проведению подтверждающего аудита следует включить указания о порядке документирования работ на стадии предварительного планирования и хранения полученных результатов. Документирование всех действий аудиторской организации необходимо, что закреплено в стандартах аудита.

Кроме документального оформления результатов предварительного планирования целесообразно иметь стандартные бланки опроса экономического субъекта. Сам бланк опроса и данные, зафиксированные в нем, будут, с одной стороны, являться элементом документирования предварительного этапа, а с другой – основой для создания других документов этапа предварительного планирования.

Методика включает в себя шесть разделов:

1. Подготовка аудиторской проверки.

2. Нормативно-правовое обеспечение, внутрихозяйственные регламенты.
3. План работы аудитора.
4. Порядок проведения проверки (методы, систематизация материалов для заключения и предложений).
5. Обсуждение предварительных результатов проверки с руководством экономического субъекта.
6. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности.

В ходе подготовительной работы аудитор:

- устанавливает основные параметры состояния и деятельности аудируемого предприятия, соответствие их уставу и законодательству. На основе изучения данных годового отчета, положений об организации производства и управления, устава предприятия, пояснительной записки к годовому отчету проводит анализ организации производства и управления, специализации экономического субъекта, состояния внутреннего контроля, уровня квалификации персонала;
- осуществляет подбор необходимых законодательных и нормативных актов, инвентаризирует внутрихозяйственные регламенты на предмет их соответствия государственным нормативным актам и задачам, стоящим перед предприятием;
- оценивает факторы и зоны повышенного риска по статьям и разделам баланса. Данная работа проводится на основе опыта аудита предыдущих аналогичных проверок в данном и других предприятиях, результатов предварительного анализа организации учета, финансового положения, визуальной и счетной проверки статей баланса, анализа учетной работы;
- уточняет объекты проверки, программно-календарный план проведения аудиторской экспертизы.

Подробное содержание работ по подготовке аудиторской проверки, процедуры, методы и способы ее проведения, выходные документы, аудиторские свидетельства представляются в аудиторском стандарте и комментариях к нему.

6.2.Порядок проведения подтверждающего аудита

В ходе проверки аудитор использует рабочие документы, разработанные аудиторской фирмой, в которых фиксируется полная и детальная информация по результатам проверки, составляются аудиторские свидетельства, обобщаются результаты. Аудиторская фирма должна давать аудиторам рекомендации по использованию рабочих документов проверки (журнал работ, бланки для тестов и др.).

Объекты аудиторской проверки определяются в соответствии с задачами и целями экспертизы. Для достижения доказательности в аудиторский стандарт вносится перечень конкретных объектов проверки и определяется состав аудиторских свидетельств.

Аудитор начинает проверку с оценки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта, определяет ответственность исполнительного органа за организацию и состояние внутреннего контроля, определяет степень пригодности данных, полученных при внутреннем контроле для внешнего аудита. В аудиторском свидетельстве "Система внутреннего контроля" аудитор дает общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта, описывает выявленные в ходе аудита существенные несоответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Для проведения экспертизы отчетных данных по разделам и статьям баланса аудитор обследует кассу и кассовые операции, банковские, расчетные документы, использование и сохранность товарно-материальных ценностей, проверяет правильность оценки и переоценки основных средств, точность начисления износа, проводит анализ выявленных ошибок по разделам и статьям баланса.

По результатам проверки составляются аудиторские свидетельства, являющиеся составными элементами аналитической части аудиторского заключения:

- соблюдение действующего порядка ведения кассовых операций и их учета;
- достоверность данных первичных документов, полнота и точность отражения в учете расчетных операций;
- соблюдение установленного порядка учета и списания материальных ценностей на складах и в бухгалтерии;
- соблюдение установленного порядка учета основных средств, начисления износа, обоснованность списания расходов на ремонт;
- фактические размеры ошибок в сопоставлении с предельно допустимыми (максимальными, минимальными) по разделам и статьям баланса.

Экспертиза достоверности бухгалтерской отчетности включает в себя проверку достоверности финансовых результатов деятельности. Для ее осуществления тестируются: порядок учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции; порядок формирования и распределения финансовых результатов; проводится финансовый анализ деятельности. Состав аудиторских свидетельств по данному объекту проверки следующий:

- обоснованность отнесения затрат на производство;
- полнота учета выручки от реализации продукции, работ, услуг;
- точность определения размера прибыли и ее облагаемой налогом части;
- своевременность и полнота взносов в бюджет налогов, правильность распределения прибыли и обоснованность ее распределения;
- общая оценка финансового состояния;
- оценка платежеспособности и финансовой устойчивости;
- оценка кредитоспособности, ликвидности баланса.

Данный раздел аудиторской проверки наиболее ответственен, так как определяет взаимоотношения с государством по налогам и упущения бухгалтера могут обернуться большими финансовыми потерями, штрафными санкциями. Аудитор обследует достоверность себестоимости и ее составных элементов, их соответствие действующим нормативным актам. Аудитор последовательно проверяет все элементы себестоимости. Особого внимания заслуживает проверка затрат, по которым установлены лимиты, нормы, нормативы. Себестоимость продукции, как правило, представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, но для целей налогообложения произведенные фактические затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

При обследовании обоснованности формирования финансовых результатов аудитор проводит экспертизу достоверности прибыли (убытков) от реализации продукции, основных средств, иного имущества предприятия, его доходов и расходов от внереализационных операций.

Определение достоверности финансовых результатов является составной частью проведения экспертизы достоверности отчетности, но может быть и отдельным объектом проверки. Именно такая тематика наиболее часто заказывается экономическими субъектами – клиентами аудиторских фирм.

Финансовый анализ деятельности – необходимый объект аудиторской экспертизы. Проведение его может осуществляться также в составе аудита хозяйственной деятельности, оценки эффективности работы предприятия или административного управления. Его включение в аудиторский стандарт обуславливается традиционно отсталым участком этой работы в организациях, спросом на его результаты со стороны руководства для принятия управленческих решений, отсутствием навыков у финансовых работников обеспечивать его регулярное проведение. Результаты финансового анализа интересны как собственникам экономического субъекта, так и кредиторам (например, банкам), поставщикам, клиентам, покупателям, продавцам, налоговым и другим проверяющим органам. Проводя экономический анализ, аудитор дает общую оценку финансового состояния, оценивает

платежеспособность и финансовую устойчивость, кредитоспособность, ликвидность баланса.

Определение согласованности баланса с Главной книгой, другими разделами отчета – следующий этап экспертизы. Аудитор проверяет:

- обоснованность оценки статей баланса в соответствии с инструкцией о порядке заполнения форм годового отчета;
- правильность заполнения учетных регистров и первичных документов;
- согласованность баланса с регистрами бухгалтерского учета, Главной книгой, периодическими балансами.

Масштабы охвата аудитором учетных операций определяются в зависимости от уровня ведения учета, начиная с первичного в низовых подразделениях, состояния документальной дисциплины, правильность ведения бухгалтерского учета, действенности внутреннего контроля. При подготовке аудиторов, а также при повышении их квалификации должны даваться рекомендации по правилам соблюдения стандартов, их применению к статьям финансовых отчетов, технике аудита, специфике аудита в различных отраслях экономики.

Следующий раздел методики отражает порядок проведения аудиторской проверки, ее методы, систематизацию материалов для заключения. Точное соблюдение приемов и правильный выбор методов определяют результативность проверки и, следовательно, степень выполнения аудитом защитных функций. Аудитор в зависимости от вида проверки и конкретной ситуации на предприятии выбирает методы (приемы, способы) ее проведения, важнейшими среди которых являются документальные, органолептические и расчетно-аналитические.

Документальные методы предусматривают доскональную проверку документов, а именно:

- формальную – проверка документов по форме и соблюдению правил их оформления и заполнения;
- логическую – проверка документов, бухгалтерских записей, регистров на соответствие правилам и нормам бухгалтерского учета и финансового законодательства;
- встречную – проверка корреспондирующих счетов, правильности отражения в учетных регистрах и аналитическом учете записей по одним и тем же операциям;
- сверку расчетов с дебиторами и кредиторами – подтверждение состояния расчетов с конкретными партнерами по бизнесу;
- арифметическую (счетную) – проверка точности произведенных в документах и регистрах расчетов;
- взаимный контроль операций, отраженных в различных документах и регистрах;
- хронологическую проверку операций по датам их совершения.

Органолептические методы предполагают проверку, проводимую с помощью органов чувств, в том числе:

- инвентаризацию;
- контрольные замеры;
- выборочные и сплошные наблюдения;
- технологический контроль;
- экспертизу.

Расчетно-аналитические методы включают в себя:

- анализ информации, содержащейся в бухгалтерских и отчетных документах, и сопоставление ее с фактическими данными;
- функциональный, детальный анализ хозяйственной деятельности;
- статистические расчеты.

Источниками информации для проведения экспертизы являются:

- 1) законодательные и нормативные акты, инструктивный материал;
- 2) нормативно-справочная, нормативно-правовая документация;
- 3) планово-нормативная информация;
- 4) техническая документация;

- 5) первичная документация;
- 6) отчетность материально-ответственных лиц и должностных работников;
- 7) выписки банков;
- 8) регистры аналитического и синтетического учета;
- 9) отчетность об использовании и состоянии объектов проверки.

6.3. Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки

Рабочая методика должна содержать методические подходы аудитора по оформлению и реализации результатов аудиторской проверки.

Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности включает в себя группировку недостатков, принятие мер по промежуточным результатам экспертизы и оформление результатов экспертизы:

Группировку недостатков:

- а) хронологическую по времени совершения операций по отчетным периодам;
- б) систематизированную по задачам и объектам аудиторской проверки.

Принятие мер по промежуточным результатам экспертизы:

- а) документирование промежуточных результатов экспертизы;
- б) подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;
- в) обсуждение предварительных заключений с руководством предприятия;
- г) уточнение, получение дополнительной информации, внесение корректировок в учетный процесс, составление исправительных проводок.

Оформление результатов экспертизы:

- а) составление аналитической части аудиторского заключения;
- б) подготовка письменной информации руководству и собственникам о результатах аудиторской проверки;
- в) составление аудиторского заключения для всех пользователей финансовой отчетности.

По итогам аудиторской проверки составляется аудиторское заключение. Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта с пометкой (подпись или специальный штамп аудиторской фирмы). В отчетности должны быть учтены нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, план счетов и др. Аудиторское заключение в аудиторской организации (у аудитора) хранится обычно в специальном файле и представляет полный аналог документации, переданной заказчику.

Аудиторское заключение должно выражать мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в конкретной стране.

Аудиторское заключение содержит три части: вводную, аналитическую и итоговую.

Вводная часть включает в себя все необходимые сведения об аудиторской организации или аудиторе, работающем самостоятельно. Для аудиторской фирмы указываются юридический адрес и телефоны, сведения о лицензии на право аудиторской деятельности, фамилии, имена и отчества аудиторов, принимавших участие в проведении аудита, их квалификационные аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью. Для аудитора, работающего самостоятельно, указываются: фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора, дата выдачи лицензии и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии и номер квалификационного аттестата.

Аналитическая часть должна содержать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности. Аналитическая часть может быть адресована администрации экономического субъекта.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна быть озаглавлена «Заключение аудиторской фирмы» или «Заключение аудитора» – для аудитора, работающего самостоятельно.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта с пометкой (подпись или специальный штамп аудиторской фирмы). В отчетности должны быть учтены нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, план счетов и др. Аудиторское заключение в аудиторской организации (у аудитора) хранится обычно в специальном файле и представляет полный аналог документации, переданной заказчику.

Результаты проверки и выявленные в ходе подтверждающего аудита ошибки целесообразно систематизировать в реестре (табл. 6.1).

Таблица 6.1 Реестр допущенных ошибок, обнаруженных в результате проведения аудиторских проверок

Ошибки, упущения, нарушения	Предложения, по устранению нарушений	Экономическая эффективность
-----------------------------	--------------------------------------	-----------------------------

Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности включает в себя группировку недостатков (хронологическую по времени совершения операций по отчетным периодам; систематизированную по задачам и объектам аудиторской проверки); принятие мер по промежуточным результатам экспертизы, документирование промежуточных результатов экспертизы; подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита; обсуждение предварительных заключений с руководством предприятия; уточнение, получение дополнительной информации, внесение корректировок в учетный процесс, составление исправительных проводок; оформление результатов экспертизы (составление аудиторского заключения, письменной информации руководству и собственникам о результатах аудиторской проверки).

ТЕМА 7. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

- 7.1. Общие понятия о системе внутреннего контроля в организации
- 7.2. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации
- 7.3. Система внутреннего контроля в зарубежной практике

7.1. Общие понятия о системе внутреннего контроля в организации

Понятие «система внутреннего контроля» является одним из важнейших в современном международном аудите.

Система внутреннего контроля (Internal controls system) - это соблюдение выбранной политики и процедур (средств внутреннего контроля), принятых руководством клиента для обеспечения целей руководства, предусматривающих, насколько это практически выполнимо, упорядоченное и эффективное ведение бизнеса (финансово-хозяйственной деятельности).

Данная система предполагает строгое следование политики руководства, деятельность, направленную на сохранность активов, предотвращение и обнаружение фактов злоупотреблений.

треблений и ошибок, точность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

В соответствии с международными стандартами аудита (МСА) под системой внутреннего контроля (Internalcontrol) понимается совокупность процессов, разработанных и осуществляемых лицами, наделенными руководящими полномочиями собственниками бизнеса с целью обеспечения достижения целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, соблюдения законодательства и нормативных актов.

Внутренний контроль – это непрерывный процесс, осуществляемый всеми сотрудниками и руководством компании на всех уровнях управления и направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

Эффективность и результативность своей деятельности, в т.ч. достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

- Достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- Соблюдение применимого законодательства, в т.ч. при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Система внутреннего контроля (СВК) — совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в т. ч. включает надзор и проверку, организованные внутри данного экономического субъекта его силами:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений;
- обеспечения сохранности имущества организации.

Система внутреннего контроля в организации, как правило, включает следующие элементы:

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

Объект внутреннего контроля компании — это управляемое звено системы управления организацией, воспринимающее контрольное воздействие.

Объекты внутреннего контроля организации:

- человеческие, финансовые, материальные, нематериальные и информационные ресурсы;
- средства и системы информатизации;
- технические средства и системы охраны и защиты материальных и информационных ресурсов;
- управленческие решения;
- процессы, происходящие в организации или вне ее, если они имеют к ней какое-либо отношение;
- результаты функционирования;
- аспекты времени.

Объекты внутреннего контроля выбираются в соответствии с его целями.

Предметом внутреннего контроля является наличие, состояние и (или) действие управляемого звена системы управления организацией. Какие-либо материальные ресурсы организации — это объекты внутреннего контроля; фактическое наличие данных ре-

сурсов, их состояние, аспекты их функционирования — это предметы внутреннего контроля.

Внутренний контроль целесообразно классифицировать по значимости субъектов внутреннего контроля с точки зрения их участия в общей, т.е. совокупной, деятельности по внутреннему контролю в компании.

Субъект внутреннего контроля организации — это работник или участник (владелец) организации, совершающий контрольные действия при исполнении возложенных на него обязанностей либо только на основании соответствующих прав.

Если член ревизионной комиссии не является участником или работником данной организации, он считается субъектом внутреннего контроля в период исполнения соответствующих обязанностей.

Всех субъектов внутреннего контроля целесообразно распределить по следующим уровням с точки зрения значимости в совокупном контрольном действии:

1) субъекты внутреннего контроля первого уровня — это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов);

2) субъекты внутреннего контроля второго уровня. В их обязанности непосредственно не входит контроль, но в силу производственной необходимости они выполняют и контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования);

3) субъекты внутреннего контроля третьего уровня — выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей (функций), которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского, планово-экономического отделов, отдела кадров);

4) субъекты внутреннего контроля четвертого уровня. В их обязанности входят контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал; персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности);

5) субъекты внутреннего контроля пятого уровня. В их функциональные обязанности входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, сотрудники отделов входного и технического контроля и т.п.).

Кроме задач чисто контрольного характера внутренние аудиторы могут решать задачи экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинговых исследований, управленческого консультирования.

К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующими законодательствами различных стран.

Во многих организациях нет отдела (сектора, бюро, группы и т.п.) внутреннего аудита и ревизионной комиссии (ревизора). В этом случае для осуществления внутреннего контроля целесообразно использовать структурно-функциональную форму внутреннего контроля организации.

7.2. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации

Основными критериями эффективности системы внутреннего контроля выступают мероприятия, направленные на обеспечение защиты и сохранности активов, регистров и информации, способствующие обнаружению ошибок и искажений и их предотвращению, помогающие обеспечить исполнение приказов и распоряжений руководства компании, а также помогающие соблюсти точность и полноту учетных записей и провести своевременную подготовку достоверной финансовой отчетности.

Оценка же системы внутреннего контроля должна сочетать оценку качества процедур контроля и эффективность их применения. При этом аудитор должен дать оценку системе внутреннего контроля на основе своего профессионального суждения с точки зрения риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитору необходимо учитывать всю специфику внутреннего контроля, осуществляемого с помощью систем, основанных на применении соответствующих технологий.

В процессе анализа системы внутреннего контроля аудитор должен получить достаточное понимание всех контрольных действий, чтобы адекватно оценить риски существенных искажений на уровне предпосылок руководства экономического субъекта подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработать аудиторские процедуры, учитывающие оцененные риски.

Эффективность системы контроля зависит от соблюдения нормативно-правовых актов и требований внутренних документов, регулирующих деятельность организации. Эти требования не содержат определенных наборов показателей, позволяющих сделать объективное заключение об эффективности функционирования системы внутреннего контроля. Исходя из этого, каждая компания должна самостоятельно разработать перечень показателей, позволяющих провести оценку эффективности функционирования системы внутреннего контроля компании, процедуры расчета этих показателей, а также ключевые параметры оценки. Эффективная система контроля позволяет оперативно устранять недостатки деятельности, тем самым повышать ее эффективность.

Оценку такой системы контроля проводят с помощью тестирования, которое включает следующие последовательно выполняемые этапы.

Первый этап заключается в определении контролей, подлежащих тестированию, и сотрудников, которые будут ее тестировать.

Второй - выполнение тестирования, оценку его результатов. По итогу тестирования составляется отчет, в котором отмечают выявленные нарушения и рекомендации по их устранению.

Регулярно проводимые мероприятия оценки системы внутреннего контроля обеспечивают безопасность организации от недобросовестных действий со стороны высшего руководства, руководства компании и ее сотрудников. С этой целью можно использовать индивидуально разработанные тестовые опросы для каждой проверяемой организации ввиду ее специфики.

Таблица 7.1 Контрольный лист оценки системы внутреннего контроля

Направление оценки	Оценка в текущем периоде, %	Оценка в предыдущем периоде, %
1. Контроль эффективности учетного направления	от 5 до 95	от 5 до 95
2. Контроль правильности входящей информации	от 5 до 95	от 5 до 95
3. Контроль своевременности и полноты отражения первичных данных в учете и процесса их обработки	от 5 до 95	от 5 до 95
4. Контроль обеспечения экономической и информационной безопасности	от 5 до 95	от 5 до 95
5. Контроль исполнения текущих и стратегических задач	от 5 до 95	от 5 до 95

На основании, перечисленных показателей в таблице 7.1, можно представить расшифровку по полученным значениям экспертных оценок.

Таблица 7.2. Классификация показателей оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля организации

Оценка	Содержание
до 20%	Система внутреннего контроля в организации отсутствует, что является грубым нарушением
от 21% до 30%	Низкий уровень эффективности внутреннего контроля, что может привести к негативным последствиям. Контроль осуществляется частично, не по всем существенным направлениям.
от 31% до 60%	Средний уровень эффективности внутреннего контроля. Выявлены незначительные нарушения, которые можно быстро исправить.
Свыше 61 %	Контроль находится на высоком уровне, деятельность компании соответствует утвержденным целям, нормам, этике и др. документам.

Показатель эффективности деятельности службы внутреннего контроля организации оценивается на основании анализа внутрифирменных документов, регулирующих деятельность организации и службы внутреннего контроля, требований, предъявляемых к руководителю службы, оценки результатов функционирования данного подразделения и степени контроля за деятельностью службы руководителем организации и лиц, ответственных за корпоративное управление. Данный показатель включает следующие вопросы: кто осуществляет надзор за деятельностью службы, регулируется ли деятельность службы контроля внутренними документами, выполняет ли служба свои функции, выявляются ли службой внутреннего контроля организации недостатки и нарушения деятельности, какие мероприятия по их устранению приняты.

7.3. Система внутреннего контроля в зарубежной практике

Рассматривая международную практику организации внутреннего контроля, необходимо отметить опыт США, как наиболее значимый, поскольку в 2002 году здесь произошло ужесточение требований к финансовой отчетности и процессу ее подготовки. Это было связано с чередой корпоративных скандалов, произошедших из-за недобросовестных действий как со стороны аудиторов, так и со стороны менеджмента проверяемых организаций. Был издан закон, охватывающий американские и международные компании, зарегистрированные Комиссией по ценным бумагам США.

Основной целью этого закона являлось восстановление доверия общественности, а также обеспечение достоверности финансовой отчетности. В законе большое внимание уделялось руководящему составу, ответственному за создание эффективной системы внутреннего контроля и составление достоверной финансовой отчетности организации. Руководство компании обязали проводить постоянную оценку деятельности организаций на основе адекватных критериев контрольных процедур и иметь достаточные доказательства для подтверждения эффективности СВК, в том числе необходимую документацию. Аудиторам в Законе предписывается обязанность по проведению аудита и выражения мнения об эффективности СВК и достоверности составленной финансовой отчетности, включая эффективность процедур оценки СВК руководством компании.

В связи с этим большое внимание стало уделяться выявлению влияния рисков на конкретные бизнес-процессы. СВК стали внедрять для того, чтобы соответствующие инструменты контроля помогали своевременному выявлению конкретных видов рисков и способствовали разработке мер по минимизации их влияния на эффективность деятельности компании.

Важной основой для СВК является международно признанная и широко используемая на практике модель COSO, которая была разработана и внедрена Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея, образованным несколькими организациями, а именно: Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Американской ассоциацией бухгалтеров, Институтом внутренних аудиторов, Международной ассоциацией финансовых руководителей, Институтом бухгалтеров по управленческому учету. Эта модель и ее принципы положены в основу всех моделей контроля, предложенных позднее, в том числе, моделей системы внутреннего контроля, установленных надзорными органами для кредитных организаций.

При рассмотрении зарубежного опыта организации внутреннего контроля на предприятии, необходимо отметить и рекомендации, касающиеся организации внутреннего контроля, разработанные Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, в которых сформулированы требования, касающиеся внутреннего контроля экономических субъектов, котирующихся на Лондонской фондовой бирже. В этом документе внутренний контроль рассматривается как система, включающая политику, процессы, задачи, поведение и другие аспекты компании, которые:

- способствуют эффективному функционированию, позволяют надлежащим образом реагировать на значительные риски в бизнесе, основной деятельности, финансах, соблюдении требований и пр., которые угрожают достижению целей компании;

- гарантируют качество внутренней и внешней отчетности;

- гарантируют соблюдение применимых законов и нормативных требований, а также внутренней политики в отношении ведения бизнеса.

Ответственность за управление рисками и выбор стратегии формирования эффективной системы внутреннего контроля здесь возлагается на собственников бизнеса, при этом отмечается особая роль в исполнении выбранной политики руководством компании, а также подчеркивается, что сотрудники несут ответственность за внутренний контроль и за достижение поставленных целей в рамках своих функций.

Важная роль в английской модели уделяется оценке эффективности системы внутреннего контроля, где совет директоров должен принимать во внимание следующие факторы:

- роль внутреннего контроля в повышении устойчивости компании;

- сущность и размер рисков;

- степень реальности внешних угроз;

- соотношение затрат и получаемых выгод, связанных с внутренним контролем.

Повышены требования к внутреннему контролю и в немецком законодательстве. В конце 20 века там был издан специальный закон под названием «Закон о контроле и прозрачности бизнеса». Основной его целью было повышение эффективности корпоративного управления в немецких компаниях за счет раннего предупреждения руководства о возможных рисках и их эффективное управление, направленное на минимизацию их влияния на результаты деятельности компании. Кроме того, СВК в немецких компаниях существенно выходит за рамки учетного процесса и затрагивает все сферы деятельности организации.

В настоящее время за рубежом широко распространена и получила заслуженную популярность модель трех линий защиты внутреннего контроля.

В России же подход трех линий защиты при построении системы внутреннего контроля пока не достаточно развит и только получает свое распространение. Служба внутреннего контроля в нашей стране направлена в основном на проверку наличия и использования активов, ликвидацию задолженности, а также проверку качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и оптимизацию налогов и сборов. Такая форма организации службы внутреннего контроля нуждается в пересмотре в связи отражением неполной картины финансовой жизни предприятия. В то время как понятие внутреннего контроля в других странах уже более обширное и включает в себя анализ и оценку операционной эффективности предприятия, а также оценку качества управления рисками.

При организации службы внутреннего контроля на предприятии следует также учитывать стандарты COSO «ERM» (действующий до этого стандарт COSO отличается от COSO «ERM» направленностью последнего на управление рисками компании и повышение достоверности отчетности).

Таким образом, анализ опыта организации внутреннего контроля в зарубежных компаниях показал, преобладание в международной практике интегрированного подхода к построению СВК. Данный подход предполагает проникновение во все бизнес-процессы с последующим обобщением информации и своевременным ее доведением до лиц, которые на ее основе этого должны принять управленческие решения, направленные на минимизацию рисков и более полное использование возможностей роста и повышения эффективности деятельности организации.

ТЕМА 8. ПОЛОЖЕНИЯ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ АУДИТА

8.1. Положение по международной практике аудита 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения».

8.2. Положение по международной практике аудита 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов».

8.3. Положение по международной практике аудита 1005 «Особенности аудита малых предприятий».

8.4. Положение по международной практике аудита 1006 «Аудит международных коммерческих банков».

8.1. Положение по международной практике аудита 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения»

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) представляют собой объединенную в данном разделе группу документов, которые в той или иной степени связаны с аудитом финансовой отчетности при некоторых специфических направлениях их деятельности. ПМАП не имеют силы стандартов, но оказывают практическую помощь аудиторам в ходе проведения проверок. В каждом конкретном ПМАП отдельные аспекты применения МСА рассматриваются более детально и скрупулезно, чем в основном тексте стандартов.

Документы, включенные в ПМАП, можно с достаточной степенью условности разбить на несколько групп, классифицируя их по принципу общей направленности тематики:

ПМАП, посвященные банковской деятельности – ПМАП 1000, 1004, 1006;

ПМАП, посвященные компьютерной тематике и компьютерным технологиям – ПМАП 1001, 1002, 1003, 1009;

ПМАП 1005 – малые предприятия;

ПМАП 1008 – оценка рисков и система внутреннего контроля;

ПМАП 1010 – аудит экологических вопросов;

ПМАП 1012 – аудит производных финансовых инструментов.

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) разработаны, чтобы предоставить пояснительное руководство и практическую помощь профессиональным бухгалтерам при внедрении международных стандартов аудита (МСА), а также содействовать в распространении передовой практики. Положения по международной практике соглашений по обзору (ПМПСО), Положения по международной практике соглашений по выражению уверенности (ПМПСВУ) и Положения по международной практике соглашений по сопутствующим услугам (ПМПССУ) выпущены с аналогичной целью внедрения Международного стандарта соглашений по обзору (МССО), Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ) и Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) соответственно.

Профессиональные бухгалтеры должны ознакомиться с Положениями по практике, применимыми к конкретному соглашению, и принимать их во внимание в работе над таким соглашением. Профессиональный бухгалтер, который не учитывает и не применяет руководство, включенное в соответствующее Положение по практике, должен быть готов объяснить, как были выполнены требования МСА.

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП), как уже отмечалось, оказывают практическую помощь аудиторам в соблюдении МСА и не имеют силы стандартов. Совет по международным аудиторским и гарантирующим стандартам постоянно работает над улучшением имеющихся положений и созданием новых.

Рекомендации по проведению названных процедур, изложенные в ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения», адресованы внешним аудиторам, внутренним банковским аудиторам и инспекторам банков. Пользователями информации, получаемой в результате подтверждений, могут также являться руководители банка. Подтверждение представляет собой ответ на просьбу подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, и является ценным видом аудиторских доказательств, полученных от независимого источника. При этом источниками выступают:

- другие банки в стране, резидентом которой является проверяемый банк;
- другие банки в зарубежных странах;

- клиенты проверяемого банка.

Рекомендации ПМАП 1000 используются в основном для проведения процедур подтверждения взаимоотношений аудируемого банка с другими банками, но в некоторых случаях эти подходы могут использоваться и для процедур подтверждений между банком и его клиентами, не являющимися кредитными учреждениями.

Подтверждения могут потребоваться в отношении:

- показателей бухгалтерского баланса (остатков по текущим, депозитным, ссудным и другим счетам);
- забалансовых статей (гарантий, форвардных контрактов по иностранной валюте, драгоценным металлам, ценным бумагам, обязательств по обратной покупке опционов, соглашений о зачете, предоставленных и полученных обязательствах и залогах);
- дополнительной информации (о нулевых остатках на корреспондентских счетах; о корреспондентских счетах, которые были закрыты в течение года до даты подтверждения; о сроках погашения кредитов, процентных ставках, неиспользованных кредитных ресурсах; оказании или получении депозитарных услуг и др.).

При составлении запроса аудитор учитывает следующие факторы, касающиеся проверяемой стороны:

- существенность размера остатков по счетам;
- объем деятельности;
- степень надежности внутреннего контроля.

Затем выбирается формулировка запроса в виде просьбы:

- о подтверждении указанных в запросе сумм и другой информации;
- о предоставлении расшифровки сумм остатков и других сведений.

При проведении процедур межбанковского подтверждения не практикуется форма запроса в виде предложения направлять ответ только в том случае, если предоставленная в письме информация является неверной или неполной; аудитору важно получить ответы на все запросы.

Аудитору рекомендуется направлять запрос в головной офис банка, а не в какие-либо подразделения, которые предположительно владеют необходимой информацией, так как предположения аудитора могут оказаться неправильными. Запрос обязательно авторизуется проверяемым (запрашивающим) банком. Письма-запросы могут направляться в разное время в зависимости от степени срочности требуемой информации. Для лучшего понимания запроса в письмо включаются:

- описание характера запрашиваемой статьи, операции, информации, а также указание суммы и валюты;
- дата возникновения и погашения обязательства, условия проведения операции.

8.2. Положение по международной практике аудита 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов»

В 1989 г. Комитетом по международной аудиторской практике (КМАП) и Базельским комитетом инспекторов, включающим представителей центральных банков и надзорных органов из стран Европы и США, было утверждено ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов». Принятие данного положения было направлено на укрепление взаимовыгодных отношений банковских аудиторов и инспекторов, разъяснение характера их функций, повышение эффективности банковского аудита и надзора. МФБ признает, что в некоторых странах взаимодействие упомянутых проверяющих сторон является более тесным, поэтому меры ПМАП 1004 призваны не заменять уже существующие отношения, а дополнять их. В 2001 г. КМАП и Базельский комитет предложили принять Положение по международной аудиторской практике 1004 в качестве стандарта аудита.

Обязанности руководства банка, помимо непосредственно касающихся ведения бизнеса, заключаются в:

- организации надлежащих систем контроля;
- осмотрительности при проведении операций;
- соблюдении законодательных и нормативных актов;
- обеспечении защиты интересов акционеров, вкладчиков, кредиторов.

Руководство банка несет ответственность за:

- подготовку финансовой отчетности и обеспечение аудитора банка и органов надзора информацией, влияющей на содержание отчетности;
- организацию и эффективность работы подразделения внутреннего аудита, его кадровое и технические обеспечение; принятие мер по исправлению недостатков, обнаруженных внутренними аудиторами.

Ответственность руководства не может быть переложена на органы внешнего надзора или на независимого аудитора банка.

Функции инспектора по банковскому надзору состоят в защите интересов банковских вкладчиков путем проверки соблюдения предъявляемых требований, таких, как:

- честность, высокая квалификация и опыт лиц, осуществляющих контроль и управление деятельностью банка;
- достаточность капитала для покрытия банковских рисков (рисков ликвидности, процентного, инвестиционного; риска по валютным и забалансовым статьям); создание резервов на покрытие возможных убытков по безнадежной и сомнительной задолженности;
- удовлетворительная ликвидность банка.

Методы, применяемые для выполнения этих функций инспекторами, могут быть следующими:

- проведение регулярных интервью с руководством банка;
- периодические выездные проверки;
- сравнение собственного капитала банка с общей суммой его активов и внебалансовых обязательств, взвешенных с учетом относительного риска, для определения достаточности капитала;
- применение специально разработанных систем оценки рисков;
- анализ оценки активов банка и классификации кредитов;
- изучение отчетов и статистических данных банка;
- оценка эффективности информационных систем, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Инспектора могут воздействовать на банки с помощью следующих мер:

- выдача рекомендаций или издание официальных распоряжений относительно укрепления бизнеса банка и усиления его внутреннего контроля;
- отзыв лицензий у банков, нарушающих установленные требования.

Роль внешнего аудитора банка заключается в выражении мнения о достоверности отчетности. Пользователями аудиторского заключения помимо акционеров могут быть вкладчики, кредиторы и инспектора. Чтобы составить мнение о финансовой отчетности банка, аудитор должен оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, провести планирование аудита и определить характер, объем и сроки аудиторских процедур. Специфика проверки банков обусловлена следующими обстоятельствами:

- необходимостью разработки банками жестких систем внутреннего контроля, так как отдельные активы банков наиболее уязвимы для злоупотреблений;
- большим объемом и сложностью операций, требующими сложных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также использования компьютерных информационных систем;
- децентрализацией руководства при наличии сети филиалов и подразделений;
- проведением операций, не отражающихся на балансовых счетах и поэтому сложных для обнаружения;
- государственным регулированием деятельности банков и следующей из этого необходимостью проверки соблюдения требований законодательства.

Поскольку проверка не может быть сплошной, аудитор определяет области наибольшего риска. Это, как правило, вопросы, касающиеся вероятности возврата кредитов, окупаемости инвестиций, наличия существенных условных и безусловных обязательств. Аудитору рекомендуется оценить и по возможности использовать работу подразделения внутреннего аудита банка.

В отношении планирования, определения уровня существенности и аудиторского риска, объема аудита, действий аудитора при обнаружении ошибок и мошенничества, формулировки мнения аудитор должен придерживаться стандартов и рекомендаций, установленных соответствующими МСА.

В дополнение к обязательным требованиям по оформлению выводов аудитору банка рекомендуется составить для руководства письменный отчет, который будет содержать замечания о недостатках внутреннего контроля, других упущениях, не влекущих за собой модификацию аудиторского заключения.

Взаимоотношения инспектора и аудитора банка складываются на основе аналогичных интересов и объектов исследования. Тем не менее имеются определенные различия в целях оценки и проверки различных аспектов, представленные в табл. 8.1.

Таблица 8.1. Различия интересов инспектора и аудитора банка

Области исследования	Аспекты, интересующие	
	инспектора	аудитора
Стабильность банка	Подтверждение жизнеспособности банка (в целях защиты интересов вкладчиков) на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности	Влияние соблюдения банком допущения о непрерывности деятельности на достоверность финансовой отчетности
Оценка эффективности системы внутреннего контроля	Определение надлежащего управления делами банка	Планирование объема предстоящей работы
Оценка системы бухгалтерского учета	Получение достоверной информации для оценки и контроля банковских рисков	Подтверждение надлежащего ведения бухгалтерских записей для выражения мнения о достоверности отчетности

Инспектор, используя проверенную аудитором отчетность, должен учитывать цели работы аудитора и некоторую субъективность аудиторских суждений. Тем не менее, информация, предоставляемая аудитором в письмах и отчетах руководству банка, может эффективно использоваться инспектором для получения более широкого представления о различных сторонах деятельности банка. В то же время сведения, поступающие от органа надзора руководству банка, могут использоваться аудиторами в следующих целях:

- независимая оценка инспекторов подтверждает достаточность резервов для покрытия убытков по безнадежной и сомнительной задолженности;
- установленные инспектором специальные нормативы могут быть использованы при проведении аналитических процедур;
- информация по вопросам, вызывающим беспокойство у инспекторов, должна быть принята во внимание аудитором.

ПМАП 1004 рекомендует аудиторам и инспекторам отражать результаты контактов с руководством в письменном виде и включать эту информацию в документацию банка, чтобы обе проверяющие стороны имели к ней доступ.

Могут возникнуть обстоятельства, при которых аудитор или инспектор сочтут необходимым довести информацию до сведения другой стороны (обнаруженные признаки мошенничества; факты, ставящие под угрозу существование банка, и др.). В этих случаях рекомендуется осуществлять контакты проверяющих сторон в присутствии руководства банка, чтобы не нарушить принцип конфиденциальности. Прямые контакты разрешаются

в исключительных ситуациях, например, когда присутствие руководства банка ставит под угрозу достижение целей обсуждения информации инспектором и аудитором.

В соответствии с законодательством ряда стран аудитор может составлять специальные отчеты, призванные оказать помощь инспектору. В частности, аудитор может выразить мнение о соблюдении:

- условий лицензирования, установленных требований и нормативов, включенных в отчеты;
- требований законодательства при проведении банком операций, проверенных аудитором;
- требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета и функционированию систем внутреннего контроля.

Инспектор банка может принимать непосредственное участие в назначении и отстранении аудиторов, чтобы обеспечить высокий уровень аудита банка.

Возможно расширение функций аудитора в сфере надзора на следующих условиях:

- аудитор может оказывать содействие инспектору, но не должен принимать на себя какие-либо обязанности последнего;
- контакты инспектора с аудитором в обычных случаях должны осуществляться через руководство клиента;
- перед заключением соглашения с инспектором аудитор должен учесть возможный конфликт интересов и урегулировать данный вопрос с руководством банка;
- требования органов надзора в отношении информации, предоставляемой аудитором, должны быть конкретными и не выходить за рамки профессиональной компетенции аудитора, а также не увеличивать объем его работы по сравнению с обычным;
- должны быть приняты меры по соблюдению конфиденциальности информации, полученной аудитором и переданной органам надзора.

Возможности расширения функций аудитора зависят от характера надзора в конкретной стране. ПМАП подчеркивает необходимость постоянного диалога между надзорными органами и аудиторами в целях гармонизации стандартов финансовой отчетности на международном и национальном уровнях.

8.3. Положение по международной практике аудита 1005 «Особенности аудита малых предприятий»

ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий» разработано для оказания практического содействия аудиторам в применении МСА в процессе аудита финансовой отчетности малых предприятий.

Комитет по международной аудиторской практике отмечает, что аудит малых предприятий имеет некоторые особенности. Вместе с тем ПМАП 1005 не устанавливает новых требований к проведению аудита малых предприятий.

Цель ПМАП 1005 — рассмотреть основные характеристики малых предприятий и определить степень их воздействия на применение МСА.

В связи с этим ПМАП 1005 включает следующие разделы:

- основные характеристики малых предприятий;
- методические указания по применению МСА в процессе аудита малых предприятий;
- рекомендации по проведению аудита в тех случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета.

Характеристики малых предприятий. Аудит малого предприятия отличается от аудита крупной организации упрощенной документацией и менее сложным характером аудита, что позволяет использовать в проверках ограниченное число сотрудников.

Для целей ПМАП 1005 малым предприятием называется любой субъект:

- а) право собственности и управления которым сконцентрировано в рамках узкого круга лиц (зачастую одного лица);
- б) к которому могут быть применимы одна или несколько следующих характеристик:

- ограниченное число источников дохода;
- упрощенная система ведения бухгалтерского учета, ограниченные средства внутреннего контроля в сочетании с наличием у руководства возможности действовать в обход таких средств контроля.

Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности данного субъекта, изучать системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Сотрудникам аудиторской организации рекомендуется в меньшей мере полагаться на средства контроля, подлежащего проверке малого экономического субъекта, а в качестве основного способа сбора аудиторских доказательств использовать аудиторские процедуры, по существу.

На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок.

С учетом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах аудиторской организации следует исходить из того, что ее мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур, по существу.

В ходе аудита малого экономического субъекта следует уделять большое внимание получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в которых оно подтвердило бы понимание своей ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учета и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчетности, а в необходимых случаях — привело бы свои аргументы и высказало бы аудиторской организации свою позицию по возникшим в ходе аудита спорным вопросам бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения. В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов:

- упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;
- упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;
- допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно;
- меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово-хозяйственную деятельность;
- влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

8.4. Положение по международной практике аудита 1006 «Аудит международных коммерческих банков»

Рекомендации по применению МСА при проверке коммерческих банков, деятельность которых выходит за национальные границы, отражены в ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков» (в настоящее время это положение носит название «Аудит финансовых отчетов банков»).

Международный коммерческий банк характеризуется как финансовое учреждение, принимающее депозиты и предоставляющее займы, а также осуществляющее другие финансовые услуги в различных странах.

При формировании условий договоренности об аудите международного коммерческого банка аудитор должен принять во внимание следующие факторы:

- наличие достаточных специальных знаний в важных для аудита областях банковского дела;
- адекватность специальных знаний в области используемых проверяемым банком компьютерных информационных систем и систем электронного перевода денежных средств;
- наличие возможностей для выполнения необходимой работы в пределах страны и за рубежом.

Кроме того, в письмо-обязательство включаются ссылки на:

- требования законодательства, применяемого к банкам;
- решения органов банковского надзора и других контролирующих инстанций, а также соответствующих профессиональных бухгалтерских организаций;
- отраслевую практику;
- требования к специальным отчетам и аудиторским процедурам;
- характер взаимоотношений аудитора с банковским инспектором.

Специфика понимания бизнеса клиента состоит в изучении экономической и контрольной среды, преобладающей на территории тех стран, где банк осуществляет свою деятельность, а также рыночных условий каждого сектора, в котором работает банк.

При оценке неотъемлемого риска аудитор должен учесть, что деятельности банка присущи риски, связанные с банковскими продуктами и услугами, а также операционные риски (табл. 8.2).

Таблица 8.2. Характеристика банковских рисков

Разновидность риска	Характеристика риска
<i>Риски, связанные с банковскими продуктами и услугами</i>	
Кредитный риск В том числе: — страновой (трансфертный) риск — риск замещения — риск расчетов	Риск невыполнения клиентом или партнером обязательств в полной сумме в установленный срок или когда-либо в будущем Риск того, что иностранный контрагент или клиент не покроет свое обязательство из-за различных внешних факторов, присущих иностранному государству Риск возникновения убытков в результате замещения операции по невыполненному клиентом или контрагентом контракту другой операцией по рыночной цене Риск потери основной суммы долга в полном объеме при погашении операции без получения суммы от клиента или контрагента
Риск процентной ставки	Риск убытка, возникающий в результате зависимости прибыли от будущих изменений процентных ставок
Риск ликвидности	Риск убытка, возникающего в результате отсутствия достаточных средств для погашения своих обязательств
Валютный риск	Риск убытка, возникающего в результате изменений в курсах валюты, в которой исчисляются активы и обязательства
Рыночный риск	Риск убытка вследствие изменения рыночных цен инвестиций
Фидуциарный риск	Риск убытка, возникающего в результате неспособности обеспечить сохранность собственных активов или доходность доверенного другой стороной имущества
<i>Операционные риски</i>	
Риски, связанные с необходимостью использования компьютерных информационных систем	Риск несвоевременного выполнения операций из-за большого их объема Риск возникновения существенных ошибок и потерь данных из-за сбоев в системе

	Риск искажения данных в результате несанкционированного вмешательства в систему Рыночный риск, возникающий в результате недостатка своевременной и надежной финансовой информации
Риск, вызванный использованием систем электронного перевода денежных средств	Риск возникновения убытков вследствие неправильных платежей, причиной которых является мошенничество или ошибка
Риски, связанные с географической диверсификацией деятельности банка	Риск упущений при обобщении информации о зависимости от клиента или вида услуг в масштабе всей деятельности банка Риск появления сбоев в системе контроля из-за физической обособленности руководства и персонала, обрабатывающего операции
Риск, вызванный необходимостью осуществлять мониторинг и управлять рисками в течение ограниченного периода времени	Риск неплатежа в течение операционного дня (может включать риски процентной ставки, валютный и рыночный)
Риск, связанный с необходимостью совершения операций с большим объемом денежных средств	Риск убытков в результате мошенничества или краж
Риск, зависящий от нерационального соотношения заемных и собственных средств	Риск значительного изменения в величине капитала в результате относительно небольших потерь в стоимости всех активов Риск потери доверия со стороны вкладчиков и неспособности вследствие этого привлекать необходимые средства по приемлемой цене
Риск, обусловленный изменчивостью факторов внешней среды деятельности банка	Риск принятия неверной стратегии управления банковскими рисками при разработке новых видов деятельности
Риск, вызванный необходимостью соблюдения законов и нормативных актов	Риск применения к банку санкций и ограничений его деятельности

При определении существенности аудитор международного коммерческого банка должен обратить внимание на следующие обстоятельства:

- из-за непропорционального соотношения собственных и заемных средств банка некоторые ошибки, оставаясь несущественными для показателей бухгалтерского баланса, могут оказать существенное влияние на данные отчета о движении капитала банка и других форм отчетности;
- ошибки, имеющие отношение только к показателям баланса и внебалансовым обязательствам, могут быть менее значимыми, чем искажения, имеющие отношение и к указанным данным, и к показателям отчета о прибылях и убытках;
- необходимо установить уровни существенности для проверки соблюдения требований нормативных актов (например, минимального размера капитала).

В ходе оценки системы внутреннего контроля и, в частности, влияния на нее использования компьютерных информационных систем (КИС) аудитор должен повысить уровень внимания в случаях, если:

- КИС применяется для вычисления и учета наиболее важных элементов доходов и расходов банка;
- с помощью КИС определяются валютная и торговая позиции по ценным бумагам, а также подсчитываются возникающие вследствие изменений данных позиций прибыли и убытки;

- значительная часть оперативной информации о состоянии активов и обязательств формируется на базе учетных записей, произведенных КИС.

Аудитор может доверять банковской системе внутреннего контроля, результатам работы внутренних и других аудиторов, особенно в отношении банков, чьи филиалы географически рассредоточены, если процедуры, предусмотренные МСА, дадут ему такую возможность. ПМАП 1006 рекомендует аудитору взаимодействовать также с органами банковского надзора.

При выражении мнения о финансовой отчетности международного коммерческого банка аудитор должен учитывать необходимость:

- следования специальным формам и терминологии, определенным законодательством;
- корректировки счетов иностранных филиалов и дочерних компаний в соответствии с принципами учета, применяемыми головным банком;
- отражения в аудиторском заключении фактов существования скрытых резервов, если их формирование разрешено законодательством.

В ПМАП 1006 приводится перечень применяемых методов аудита в отношении отдельных статей финансовой отчетности банков, примеры проверочных списков для оценки системы внутреннего контроля и финансовых коэффициентов, используемых при анализе финансового положения и результатов деятельности банка.

1.4. ТЕМАТИКА РЕФЕРАТИВНЫХ РАБОТ

1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка.
2. Методы диагностики аудита.
3. Этапы процесса углубленного аудита финансовой отчетности.
4. Международные положения по аудиторской практике.
5. Анализ юридических и финансовых рисков клиентов.
6. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации.
7. Основные факторы, определяющие качество и эффективность аудита.
8. Внутренние стандарты аудиторских фирм.
9. Выборочные методы, применяемые аудиторами.
10. Последовательность и оформление результатов аудита.
11. Приемы и методы в аудите.
12. Методика и источники получения аудиторских доказательств.
13. Совершенствование профессиональных аудиторских стандартов.
14. Сравнительная характеристика международных и отечественных стандартов аудита.
15. Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется.
16. Применимость допущения непрерывности деятельности при проведении аудиторской проверки.
17. Контроль качества аудита.
18. Классификация ошибок.
19. Аудит как социальный институт.
20. Риск как базовое понятие современного бизнеса.
21. Риск-ориентированный подход как основа современного аудита
22. Новое качество аудита в информационном обществе.
23. Понятие и концепции аудита.
24. Стандарты внешнего аудита.
25. Аудит как социальный институт.
26. Стандарты внутреннего аудита.
27. Эволюция института аудита.
28. Содержание и становление стратегического аудита.
29. Методы аудита, методология аудиторского анализа.
30. Общие понятия о системе внутреннего контроля в организации.

1.5. ПЕРЕЧЕНЬ ТЕМ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ИЗУЧЕНИЯ

1. Роль постулатов для развития теории и стандартизации в сфере аудита.
2. Стандартизация аудита.
3. Развитие аудита в мировой практике и в Республике Беларусь.
4. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка.
5. Последовательность и оформление результатов аудита.
6. Функции аудиторской деятельности.
7. Методы диагностики.
8. Анализ юридических и финансовых рисков клиентов.
9. Процедуры аудиторской деятельности.
10. Основные направления аудиторской проверки.
11. Этапы процесса углубленного аудита финансовой отчетности.
12. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми документами, регламентирующими аудиторскую деятельность.
13. Разработка программы проверки, ее основные этапы.
14. Классификация ошибок.
15. Процедуры аудиторской деятельности.
16. Международные положения по аудиторской практике.

1.6. ПЕРЕЧЕНЬ КОМПЬЮТЕРНЫХ ОБУЧАЮЩИХ ПРОГРАММ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ДЛЯ ИЗУЧЕНИЯ ТЕОРЕТИЧЕСКОГО КУРСА



Zoom. Сервис для проведения видеоконференций, онлайн-встреч и дистанционного обучения студентов. Программа отлично подходит для индивидуальных и групповых занятий, студенты могут заходить как с компьютера, так и с планшета с телефоном. К видеоконференции может подключиться любой, имеющий ссылку, или идентификатор конференции. Мероприятие можно запланировать заранее, а также сделать повторяющуюся ссылку, то есть для постоянного занятия в определенное время можно сделать одну и ту же ссылку для входа.



Moodle — бесплатная система электронного обучения с открытым кодом. В Moodle можно создавать текстовые лекции и опросы. В Moodle можно настроить систему отчетов под себя — выбрать лишь те данные, которые нужны для анализа успеваемости студентов.



Word. Текстовый процессор, предназначенный для создания, просмотра и редактирования текстовых документов, с локальным применением простейших форм таблично-матричных алгоритмов.



Excel. Программа, предназначенная для работы с электронными таблицами. Позволяет вести экономические расчеты, строить отчеты, графики, диаграммы. Есть встроенный язык макропрограммирования VisualBasic (VBA) и макросы - для автоматизации и ускорения работы.



бизнес-инфо
аналитическая правовая система

«Бизнес-Инфо» - это аналитическая правовая система нового поколения, созданная для специалистов, принимающих решения, связанные с законодательством. Полная правовая база Республики Беларусь (РБ) собрана в одном месте. В программе также содержатся аналитические банки данных для ключевых специалистов, которые помогут без труда разобраться в возможных спорных ситуациях, связанных с законодательством.



MyTestX

Testing. Это компьютерная система тестирования знаний созданная для очного и заочного итогового контроля качества усвоения теоретического материала, приобретенных знаний и практических навыков обучаемых студентов.



PowerPoint. Программа, предназначенная для создания материалов, которые можно представлять аудитории с помощью проектора. В PowerPoint можно создавать слайды с цветным текстом, фотографиями, иллюстрациями, чертежами, таблицами, графиками и видеороликами и эффектные переходы между слайдами. Функция анимации позволяет создавать анимированный текст и иллюстрации. Также можно добавить в презентацию звуковые эффекты и закадровый текст. Более того, презентацию можно напечатать, создав таким образом раздаточные материалы для аудитории.

2. ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

2.1 ТЕМАТИЧЕСКИЕ ПЛАНЫ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

проведения практических занятий по учебной дисциплине
«Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»
для магистрантов дневной формы обучения специальности
Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

№ темы	Тема	Кол-во часов
1	Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	2
2	Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью	2
3	Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности	2
4	Существующие методы аудита	4
5	Формирование методики аудиторской проверки	6
6	Методика и технология проведения подтверждающего аудита	6
7	Методика проведения внутренней аудиторской проверки	6
8	Положения по международной практике аудита	4
Итого		32

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

проведения практических занятий по учебной дисциплине
«Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»
для магистрантов заочной формы обучения специальности
Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

№ темы	Тема	Кол-во часов
1	Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	-
2	Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью	-
3	Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности	1
4	Существующие методы аудита	1
5	Формирование методики аудиторской проверки	1
6	Методика и технология проведения подтверждающего аудита	1
7	Методика проведения внутренней аудиторской проверки	1
8	Положения по международной практике аудита	1
Итого		4

2.3. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ЗАНЯТИЙ

Тема № 4. СУЩЕСТВУЮЩИЕ МЕТОДЫ АУДИТА

Цель. Формирование целостного представления о применяемых методах аудита как в международной, так и в национальной практике.

Перечень вопросов для обсуждения

1. Общая методология аудита.
2. Методология аудиторского анализа.
3. Специфические методы аудита.
4. Общенаучные методы аудита.
5. Эмпирические методы аудита.
6. Выборочные методы аудита.
7. Методы диагностики.

Краткие теоретические сведения

Метод — способ теоретического исследования или практического осуществления чего-либо. В аудите для сбора аудиторских доказательств применяются те методы, которые определены внутренними правилами (стандартами), а также соответствуют цели и задачам, определенным условиями договоренности. Рассмотрим основные методы, используемые в аудиторской деятельности.

1. *Методы фактического контроля (органолептические методы).* К этой группе относятся: инвентаризация, визуальные наблюдения и экспертные оценки. При аудите финансовой отчетности аудитор не проводит *инвентаризацию* самостоятельно. В процессе *визуального наблюдения*, как правило, используют обследование объектов, анкетирование и тестирование. По специальному аудиторскому заданию могут применяться хронометраж, фотография рабочего дня и служебное расследование. Данные методы больше приемлемы для внутреннего аудита.

К *экспертным оценкам* относятся: контрольный замер работ; технологический контроль, химико-лабораторный анализ; эксперимент; экспертизы различных видов; контрольный запуск (закуп). Применение методов из группы экспертных оценок при аудите финансовой отчетности возможно только с привлечением экспертов. При наличии внутренних аудиторов в соответствии с возложенными функциональными обязанностями они могут применять в своей работе методы экспертных оценок.

2. *Документальные методы.* Эта группа включает в себя: исследование документов, информационное моделирование и камеральные проверки. При аудите финансовой отчетности, как правило, проводится *исследование документов* по форме и содержанию. По форме документы проверяются на предмет наличия и заполнения обязательных реквизитов.

К *информационному моделированию* относятся: встречные проверки, взаимный контроль операций, обратный счет, аналитические проверки документов, контрольные сличения (балансовые взаимосвязки), логические проверки, проверки документов, прослеживание. При аудите финансовой отчетности применяются, как правило, следующие методы:

- взаимный контроль операций — используется для проверки на предмет непротиворечивости взаимосвязанных операций;
- аналитическая проверка документов — проверяются арифметические расчеты;

- проверка документов — представляет проверку наличия первичного ученого документа, подтверждающего показатель в финансовой отчетности;
- прослеживание — представляет проверку правильности отражения первичного учетного документа в учетных регистрах и в финансовой отчетности.

Встречные проверки аудитор проводит опосредованно, обращаясь к аудируемому лицу за предоставлением информации от третьих лиц, подтверждающей ее достоверность. Руководство аудируемого лица обязано ее предоставить. *Контрольные сличения* (балансовые взаимосвязки) применяются, как правило, в том случае, когда отсутствует аналитический учет. Этот метод позволяет выявить искажения по использованию активов в количественном выражении.

Камеральные проверки проводятся на предмет исследования взаимосвязки информации учетных регистров с данными Главной книги, финансовой и другой отчетностью.

3. *Расчетно-аналитические методы.* Включают в себя экономический анализ (в том числе аналитические процедуры), статистические расчеты и экономико-математические методы. Данные методы применяются чаще всего в части экономического анализа, что характеризуется использованием аналитических процедур. В целом основные методы, используемые в аудите, позволяют организовать сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в оптимальные сроки.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита: планирование, непосредственное проведение аудиторской проверки, завершение аудита.

Для проведения аналитических процедур выбирается один из трех периодов аудита. Некоторые аналитические процедуры следует выполнить на стадии планирования, чтобы помочь аудитору в определении характера, масштабов и сроков предстоящей работы. Проведение аналитических процедур при планировании помогает аудитору идентифицировать важные моменты, которые позднее, при аудите, потребуют особого внимания. На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска.

Для всех видов аудита общим является его сущность как системная форма осуществления диагностического исследования. Диагностическое исследование позволяет сделать вывод о степени эффективности деятельности организации и о способах совершенствования. Как отмечает П. Э. Шендлер, суть аудита — диагностика причин возникающих в организации проблем, оценка их важности и возможности разрешения, разработка конкретных рекомендаций для организации.

В общем случае диагностика представляет собой процедуру выявления аномалий или отнесения реального состояния некоторой системы к одному из известных классов на основе выбора признаков или симптомов. Поскольку любой экономический субъект, любую организацию можно рассматривать как открытую систему, диагностический метод может быть применен для исследования организаций. В контексте исследования систем управления организацией диагностическая работа включает:

*сбор и анализ информации о внутренних и внешних факторах, ситуационных условиях организации, о деятельности в этих условиях и ее эффективности посредством изучения документации, бесед с сотрудниками организации, в ряде случаев и с людьми, работающими во внешней по отношению к организации среде, а также используя иные практические инструменты аудита;

*определение целей и ограничений диагностического исследования;

*определение критериев, с помощью которых аудитор будет осуществлять оценку соответствия всех элементов организации как системы некоторым эталонным состояниям с учетом конкретной ситуации, а также оценивать, насколько достигнуты цели организации;

*формулирование выводов о причинах недостатков, разработка рекомендаций по устранению выявленных недостатков и совершенствованию системы управления.

Во многих случаях диагностика позволяет определить пути решения рассматриваемой проблемы, а также установить, обладает ли организация необходимыми временными, материальными, финансовыми ресурсами, а также технической квалификацией для решения проблемы.

Аудит в сфере управления персоналом хоть и является сложившимся явлением в мировой практике, для российской экономики он абсолютно новое явление, и его определение еще не устоялось. Существование различных концепций аудита показывает, что данный термин еще находится в развитии. Так, в ряде европейских стран аудит трудовой сфере именуется как «социальный аудит». По мнению Р. Ватье, инициатора социального аудита во Франции и президента международного Института социального аудита, социальный аудит — это «инструмент руководства, управления и способа наблюдения, который по аналогии с финансовой или бухгалтерской ревизией дает возможность оценить способность предприятия или организации управлять возникающими или социальными проблемами, вызванными профессиональной деятельностью».

В настоящее время можно выделить 4 основных подхода к созданию методик аудита:

- 1) бухгалтерский;
- 2) юридический;
- 3) специальный;
- 4) отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухучета, например, аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухучета в том или ином наборе выступают составными частями каждой аудиторской проверки. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются **методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухучета**.

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности предприятия в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями.

Экспертиза заключенных предприятием хозяйственных договоров на соответствие законодательству, и экспертиза соблюдения трудового законодательства также относится к юридическому типу методик аудита. В стандартах аудиторской деятельности они называются **методиками проверки средств системы контроля**.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп предприятий, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, налоговым режимом, организационно-правовой формой). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов (по упрощенной системе налогообложения).

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики аудита предприятий в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам относятся методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат, организации управленческого учета.

Применяя все перечисленные методики необходимо использовать современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы – облегчающие работу аудиторов.

Совокупность комплексов работ предприятия, которые необходимо проверить при аудите, можно разделить на 2 группы.

Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры, учетную политику, отчетность, систему внутреннего контроля.

Вторая – комплексы по всем разделам и счетам бухучета.

Методика детальной проверки отражения в учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

- 1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному счету;
- 2) описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен предприятию нормативными документами;
- 3) состав первичных документов по счету;
- 4) регистры аналитического учета по счету;
- 5) регистры синтетического учета по счету;
- 6) бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, счет);
- 7) классификатор возможных нарушений по разделу;
- 8) перечень типовых нарушений по разделу;
- 9) перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;
- 10) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;
- 11) последовательность выполнения аудиторских процедур;
- 12) особенности проведения аудита в условиях использования ПК (ЭВМ);
- 13) применение методов экономического анализа

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой обобщающая методология аудита?
2. Дайте характеристику методологии аудита.
3. Назовите основные группы методов, которые используются в аудиторских проверках
4. Что представляют собой методические приемы аудита?
5. Перечислите категории диалектической логики
6. Охарактеризуйте общенаучные подходы методов познания
7. Что относится к числу эмпирических методов?
8. Перечислите эмпирические методы аудита
9. На какие группы подразделяются нормативно-правовые методы аудита
10. Назовите основные методы, применяемые в аудите, используемые в других науках

Задания для самоконтроля

1. Метод аудита как науки – это:

- A. Совокупность принципов диалектики;
- B. Общенаучную теорию познания;
- C. Совокупность знаний о приемах, способах и подходах мышления аудитора.

2. Метод аудиторской деятельности – это:

- A. Обобщенные свойства совокупности конкретных методов и методических приемов;
- B. Научно обоснованная, логически структурированная организация системного определения общенаучных, прикладных и специальных методов;
- C. Законы развития научного знания в целом.

3. К общенаучным методам, относятся:

- А. Закон противоречия;
- В. Закон единства и борьбы противоположностей;
- С. Закон исключенного третьего.

4. Категории диалектической логики – это:

- А. Аналогия;
- В. Историчность;
- С. Объективность.

5. К общенаучным подходам, методов познания относятся:

- А. Индексы;
- В. Системность;
- С. Детализация.

6. Эмпирические методы – это:

- А. Сводки и группировки;
- В. Интерпретация результатов;
- С. Абстрагирование.

7. К собственным методам аудита можно отнести:

- А. Средние величины;
- В. Метод существенности;
- С. Балансовый метод.

8. Экономико-математические методы анализа– это:

- А. Двойная запись;
- В. Трендовый анализ;
- С. Теория корреляции.

9. Методы финансового анализа– это:

- А. Калькуляция;
- В. Трендовый анализ;
- С. Методы экономической кибернетики.

10. Специальные методы– это:

- А. Интерпретация результатов аудита;
- В. Метод существенности;
- С. Специфический способ правового воздействия.

11. Органолептические методы – это:

- А. Визуальное наблюдение;
- В. Встречная проверка;
- С. Контрольное сличение.

Темы докладов

1. Формы предпринимательской деятельности в аудите.
2. Экономический анализ в аудировании организаций.
3. Методика проведения аудита с помощью компьютера.
4. Аудит персонала организации.

Тема № 5. ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Цель. Ознакомление с порядком подготовки проведения аудиторской проверки.

Перечень вопросов для обсуждения

1. Подготовка заказа на аудиторские услуги.
2. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки.
3. Разработка программы проверки, ее основные этапы.
4. Процедуры аудиторской деятельности.
5. Состав группы аудиторов и распределение обязанностей.
6. Методы и порядок сбора информации.
7. Обобщение полученной информации и формирование выводов и рекомендаций по результатам проверки.
8. Анализ юридических и финансовых рисков клиента.
9. Классификация ошибок.

Краткие теоретические сведения

Аудиторская проверка годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит из *следующих взаимосвязанных этапов*:

1. Предплановая (преддоговорная) деятельность.
2. Планирование аудита.
3. Сбор аудиторских доказательств и оформление рабочей документации аудитора.
4. Завершение и оформление результатов аудита.

Предплановая (преддоговорная) деятельность – это деятельность до момента получения заказа на проведение аудита. Например, незнакомый аудитору заказчик предлагает провести аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности за год и при этом сам определяет сроки проведения проверки и дату предоставления аудиторского отчета и заключения, то аудитор, прежде чем принять заказ, обязан тщательно проанализировать, может ли он в установленные сроки предоставить данную аудиторскую услугу. Только в этом случае гарантируется соблюдение принципа добросовестности при проведении проверки.

Аудиторская этика не допускает связей аудитора с заказчиком, который не обладает безупречной репутацией. В том случае, когда аудитор не знаком с заказчиком и владельцем организации и не уверен в том, что они обладают безупречной репутацией, ему следует выяснить, обладает ли руководство фирмы информацией о заказчике, его учредителях, руководящих органах, ознакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью, а по возможности и налоговыми декларациями потенциального заказчика за последние три года.

При смене аудитора рекомендуется поинтересоваться у заказчика о причинах (например, разные точки зрения по ключевым проблемам, не выплачен гонорар, по корпоративным причинам и т.д.). При смене аудитора руководство организации обязано предоставить новому аудитору копии отчетов по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленных прежним аудитором.

Необходимой предпосылкой предоставления аудиторских услуг является независимая и безупречная деятельность сотрудников аудиторской фирмы.

Гарантии и обеспечение действительной независимости сотрудников аудиторской фирмы – предпосылка предоставления независимого аудиторского заключения. Рекомен-

дуются избегать всех ситуаций, которые могут повредить действительной или предполагаемой независимости.

Принимая заказ, аудитор обязан проверить, сможет ли он предоставить свои услуги в заранее определенном заказчиком периоде времени, т.е. проверить следующее:

- имеется ли необходимое количество квалифицированных сотрудников для выполнения заказа в заранее установленные с заказчиком сроки;
- может ли фирма в случае необходимости привлечь к проведению проверки других специалистов (внутренние и внешние возможности).

Аудитор обязан отказаться от предложенного ему заказа, если он не может гарантировать выполнение всех указанных условий.

О проведенных процедурах аудитор составляет рабочий документ (докладную записку), подтверждающий выполнение данных действий.

Кроме того, аудитор должен учесть дополнительные аспекты для оценки степени риска, связанного с выполнением данного заказа:

- отрасль хозяйственной деятельности заказчика;
- текучесть сотрудников за последний год;
- финансовое положение заказчика и возможности преодоления вероятных финансовых проблем;
- уровень квалификации сотрудников бухгалтерии, финансового отдела и отдела электронной обработки информации, а также соответствие систем бухгалтерского учета;
- темпы роста производства и их перспективы.

Аудиторская фирма подтверждает свое согласие в отношении целей и масштабов аудита, формы представления отчета, степени его ответственности перед клиентом путем направления клиенту письма-обязательства. *Письмо-обязательство* посылается клиенту до заключения договора во избежание неправильного понимания взятых обязательств. В нем дается перечень предложений аудитора, который должен содержать обязательные указания:

- по условиям аудиторской проверки;
- объект и цели аудиторской проверки;
- включение в аудиторское заключение мнения о достоверности отчетности филиалов и подразделений;
- законодательные акты и нормативные документы;
- по обязательствам аудиторской организации:
 - форма отчетности о результатах проведенной работы;
 - ответственность аудиторской организации за оказываемые услуги;
 - соблюдение коммерческой тайны;
 - риск необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля клиента.
- по обязательствам экономического субъекта:
 - ответственность экономического субъекта за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
 - обеспечение свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и другой информации;
 - получение подтверждений о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности;
 - неоказание давления на аудиторскую организацию в целях изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.
- а также дополнительные данные:
 - общие сведения об оказываемых услугах, квалификации персонала, крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях, и союзах;
 - примерный календарный план проведения аудита и состав аудиторской группы;

- условия оплаты;
- предложение об использовании услуг других аудиторов, независимых экспертов;
- использование результатов работы предшествующей аудиторской организации;
- важнейшие ограничения ответственности аудиторской организации;
- рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
- предложения о дальнейшем развитии договорных отношений.

При сотрудничестве на основе долгосрочного договора письмо-обязательство направляется клиенту для представления дополнительной информации. Составлением письма-обязательства завершается предплановый этап аудита.

Второй этап аудиторской проверки – **планирование**. Это один из важнейших этапов аудита, так как без разработки общей стратегии и детального подхода невозможен качественный аудит.

Планирование аудита подразделяется на:

- предварительное планирование,
- подготовку и составление общего плана и программы аудита.

Основные работы по планированию аудита проводятся после согласия аудитора на выполнение договора. Планирование проверки годовой бухгалтерской отчетности является непрерывным процессом.

Аудитор обязан внести в план проверки необходимые изменения, если:

1. заказчик предоставил неточные сведения о положении дел, что привело к изменению узловых позиций проверки;
2. обнаружены существенные ошибки, и необходимо провести дополнительные проверочные процедуры;
3. задержки по вине заказчика привели к изменению сроков проведения проверки годовой бухгалтерской отчетности.

По итогам предварительного планирования аудиторская фирма окончательно решает вопрос о возможностях проведения аудита и заключения договора, определяет количественный и качественный состав группы специалистов для проведения аудита, а также стоимость аудиторских услуг.

После написания письма на проведение аудиторской проверки аудиторская организация и предприятие заключают договор на оказание аудиторских услуг.

Договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией и предприятием. Как и другие договоры предпринимательской деятельности, договор на проведение аудита юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон-участниц (в данном случае заказчика-клиента и исполнителя-аудитора). Однако договор на проведение аудита существенно отличается от других договоров.

Перед подписанием договора аудитору необходимо не только уяснить желание клиента, но и по возможности постараться помочь ему правильно сформулировать свой заказ. Качество проведения аудиторской проверки, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом во многом зависят от качества заключенного договора на проведение аудита.

В договоре необходимо учитывать некоторые особенности аудита в разных странах. Это обусловлено тем, что аудиторская деятельность специфична и руководство экономического субъекта зачастую не в полной мере понимает суть и содержание аудита.

После предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания ему аудиторских услуг начинается подготовка договора: определение трудоемкости, стоимости и сроков проведения аудита, потребности в привлечении консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер.

В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут быть одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законодательством в области аудита.

Если договор не сопровождается письмом, то в тексте договора должны быть подробно описаны условия будущего сотрудничества, права и обязанности сторон.

Договор оформляется в соответствии с требованиями НПА каждой страны. Текст договора должен в обязательном порядке содержать следующие пункты:

- предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- условия оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности аудиторской организации;
- права и обязанности предприятия;
- ответственность сторон и порядок разрешения споров;
- стоимость аудиторских услуг и порядок оплаты.

Наряду с этим текст договора может содержать и другие важные для сторон пункты.

Важным моментом при заключении договора на аудиторскую проверку является оценка стоимости аудиторских услуг. Необходимо стремиться к тому, чтобы не занижить и не завысить стоимость услуг, так, как и то, и другое зачастую оказывает негативное воздействие на предприятие, особенно если он впервые обращается в данную аудиторскую фирму.

Разработка и составление программы аудита является завершающей стадией планирования. Программа аудита представляет собой детальный перечень аудиторских процедур с указанием периода проверки, исполнителя и рабочих документов.

Общий план и программа аудита должны быть оформлены и завизированы в порядке, установленном внутрифирменными стандартами.

Во время следующего этапа – **проведения аудиторской проверки** – члены аудиторской группы проводят указанные в плане и программе аудита проверочные процедуры. Эти процедуры выполняются в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности:

- сбор и оценка аудиторских доказательств («Аудиторские доказательства»);
- оценка результатов выборки и распространение ее результатов на проверяемую совокупность («Аудиторская выборка»);
- исследование необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности («Аналитические процедуры»);
- проверка достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности («Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»);
- получение и рассмотрение заключения эксперта («Использование работы эксперта»);
- отражение выполнения аудиторских процедур и их результатов («Документирование аудита»);
- оценка уровня существенности и аудиторского риска в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур («Существенность в аудите» и «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой отчетности»);
- установление соответствия финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству («Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита»);
- получение доказательств («Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта»);
- проверка существования какого-либо серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности клиента («Применимость допущения непрерывности деятельности»);

- проверка и оценка полноты и правильности раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами («Связанные стороны»);
- и других.

К концу проверки руководитель аудиторской группы (проекта) обобщает результаты проверки годовой бухгалтерской отчетности клиента на основе рабочих документов всех членов аудиторской группы.

Заявление об ответственности заказчика имеет очень большое значение для аудитора, поэтому он должен проследить за тем, чтобы заказчик предоставил ему подписанное заявление об ответственности в случае ограничения допуска к информации. Заявление подтверждает, что членам аудиторской группы были предоставлены все необходимые для проведения проверки годовой бухгалтерской отчетности документы, сведения и информация.

На **заключительном этапе** аудиторского процесса происходит обобщение результатов аудита и формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, затем составляется и представляется клиенту аудиторское заключение как итог проделанной работы.

После окончания проверки годовой бухгалтерской отчетности аудитор оценивает характер и достаточность собранных аудиторских доказательств, обобщает выводы, сделанные в результате отдельных проверочных процедур. При этом необходимо определить, содержит ли годовая бухгалтерская отчетность существенные искажения и неточности.

Аудитор должен окончательно оценить и взвесить влияние ошибок на годовую бухгалтерскую отчетность, т.е. в какой степени отдельные ошибки или их совокупность искажают оценку показателей отчетности и фактического финансового положения организации или же нарушают действующее законодательство.

Обобщив всю полученную информацию, аудитор формирует свое мнение о достоверности отчетности и выражает его в форме аудиторского заключения.

Контрольные вопросы

1. Назовите критерии выбора экономического субъекта для проведения аудита?
2. Какими могут быть причины отказа от проведения аудита на этапе переговоров и этапе проведения аудита?
3. Назовите основные этапы аудиторской проверки?
4. Какими МСА и НПА регулируется предварительное планирование аудита?
5. Дайте характеристику преддоговорной деятельности по проведению аудита?
6. Укажите назначение письма о проведении аудита.
7. Охарактеризуйте основные действия аудитора на этапе предварительного знакомства с клиентом?
8. Охарактеризуйте основные процедуры аудита?
9. Дайте определение ошибки и недобросовестных действий. В чем их отличие?
10. Дайте определение существенности в аудите?
11. Что представляет собой аудиторское заключение?
12. Назовите формы аудиторского заключения?
13. Охарактеризуйте виды модифицированных аудиторских заключений в соответствии с МСА и НПАД?
14. Приведите и охарактеризуйте виды рисков?
15. Назовите факторы, определяющие объем аудита и его стоимость.

Задания для самоконтроля

1. Этапы аудиторской проверки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- А. Начальный этап;
- В. Сбор аудиторских доказательств и оформление рабочей документации аудитора;
- С. Контрольное планирование.

2. Предплановая (преддоговорная) деятельность – это:

- А. Начальный этап;
- В. Сбор аудиторских доказательств и оформление рабочей документации аудитора;
- С. Контрольное планирование

3. Клиенты аудита подразделяются на:

- А. Формальные;
- В. VIP-клиенты;
- С. Номинальные.

4. Что влияет на планирование аудиторской проверки:

- А. Дружественные отношения с клиентом;
- В. Анализ баланса;
- С. Доходы клиента.

5. Основная задача стадии планирования аудиторской проверки:

- А. Сокращение стадий проверки;
- В. Сокращение риска неэффективного аудита;
- С. Сокращение времени проведения и объема контрольных процедур.

6. Что не относится к источникам информации о деятельности клиента:

- А. Информация, полученная из печатных изданий;
- В. Сфальсифицированные документы;
- С. Первичная документация.

7. Проверка арифметической точности первичных документов называется:

- А. Взаимным контролем;
- В. Хронологической проверкой;
- С. Подсчетом.

8. Аудиторские доказательства — это

- А. Аудиторские версии по фактам проверки;
- В. Информация для формирования мнения о достоверности отчетности;
- С. Записи, составленные в ходе проведения аудита.

9. Что отправляет аудиторская фирма клиенту, если она согласна на проведение аудиторской проверки?

- А. Письмо – заказ;
- В. Письмо – ответ;
- С. Письмо – обязательство.

10. Письмо-обязательство о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:

- А. До заключения договора на проведение аудита;
- В. После заключения договора на проведение аудита;

С. Одновременно с заключением договора на проведение аудита.

11. Основным документом, регламентирующим взаимоотношения клиента и аудиторов, является:

- А. Договор на проведение аудиторской проверки;
- В. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита;
- С. Национальные стандарты аудита.

Темы докладов

1. Форма и содержание рабочих документов аудитора.
2. Методы оценки аудиторского риска.
3. Аналитические процедуры аудита.
4. Учет требований МСА и НПАД в ходе аудита.

Тема № 6. МЕТОДИКА И ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПОДТВЕРЖДАЮЩЕГО АУДИТА

Цель. *Формирование представления об особенностях применения международных стандартов к подтверждающему, сопровождающему и целевому аудиту и другим видам аудиторских услуг.*

Перечень вопросов для обсуждения

1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка.
2. Основные направления аудиторской проверки: аудит учредительных документов, аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудит учетной политики, аудит правильности учета активов организации, аудит учета обязательств, аудит расчетов.
3. Состав информационного обеспечения аудиторской деятельности.
4. Характеристика основных видов аудиторских доказательств и процедур их получения.
5. Факторы, оказывающие влияние на достаточность и достоверность аудиторских доказательств.
6. Условия привлечения экспертов к аудиторской проверке.
7. Структура заключения эксперта.

Краткие теоретические сведения

Целью проверки учредительных документов признается подтверждение законных оснований деятельности организации на протяжении всего периода ее функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

Источники информации:

- 1) устав или учредительный договор;
- 2) протоколы собрания учредителей;
- 3) свидетельство о государственной регистрации предприятия;
- 4) свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала;
- 5) свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во внебюджетных фондах;
- 6) проспекты эмиссии;

- 7) реестр акционеров для акционерных обществ;
- 8) лицензии;
- 9) акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала);
- 10) учетные регистры и пр.

Для достижения цели аудита учредительных документов должны быть решены следующие задачи.

1. Определить юридический статус предприятия. Сферу деятельности и права его функционирования.

2. Установить наличие лицензий по видам деятельности подлежащего лицензированию.

3. Проверить полностью ли проведены все расчеты с учредителями, соблюдено ли законодательство по налогам.

План и программа проверки. В ходе проверки учредительных документов необходимо установить:

1) структуру управления в организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений;

2) своевременность внесения изменений в учредительные документы (если таковые были);

3) виды деятельности предприятия;

4) учредителей организации, их права и обязанности;

5) размер уставного капитала и доли каждого учредителя;

6) своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;

7) правильность оформления документации по взносам в уставный капитал;

8) предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности;

9) предусмотрено ли в учредительных документах создание резервного и других фондов;

10) наличие лицензий на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством;

11) порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении по итогам года после уплаты обязательных платежей;

12) правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т.п.

Цель проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики — установить соответствие бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и выяснить особенности деятельности организации.

Источники информации. 1) Приказ об учетной политике со всеми приложениями: график документооборота, методики оценки активов и обязательств, положение о проведении инвентаризации и т.д. 2) Должностные инструкции. 3) Описание процесса компьютерной обработки учетной информации. 4) Прочие документы.

Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие задачи:

1. Установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления предприятием.

2. Обеспечить охрану системы документов и системы документооборота.

3. Дать оценку учетной политике предприятия.

План и программа проверки.

1. В ходе проверки производится ряд процедур по установлению организационной структуры распределения обязанностей и уровня квалификации учетного персонала.

2. Изучение формы организации бухгалтерского учета.

3. Изучается график документооборота:

1) порядок оформления первичных документов и сроки сдачи их в бухгалтерию;

2) порядок и составление форм внутренней отчетности;

3) применение типовых форм первичных документов;

4) обоснование применения нетиповых форм первичных документов.

4. Применение положения об учетной политике. Обобщение результатов проверок. Процесс формирования учетной политики включает в себя несколько этапов:

1) оценка существующего процесса сбора и обработки финансовой и учетной информации;

2) разработка стандартов управленческого учета;

3) разработка стандартов бухгалтерского учета;

4) сопряжение управленческих и бухгалтерских аспектов учетной политики;

5) взаимодействие учетной политики и иных функций управления предприятием;

6) определение влияния учетной политики на показатели финансового состояния организации;

7) определение механизма внесения изменений в учетную политику.

Несоблюдение указанных этапов приводит к искажению имущественных и финансовых результатов предприятия и должно рассматриваться как неправильное ведение бухгалтерского учета. Обобщая результаты изучения бухгалтерского учета и учетной политики предприятия, аудиторы устанавливают соответствие организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

Типичные ошибки и нарушения:

1) неполное раскрытие информации о способах организации и ведения бухгалтерского учета на предприятии;

2) отсутствие схемы и графика документооборота;

3) несоответствие даты утверждения приказа учетной политики требованиям законодательства.

Учетная политика и финансовые процедуры применяются последовательно из года в год с 1 января года, следующего за годом утверждения. При аудите учетной политики важно проверить, вносились ли какие-то изменения в учетную политику, имела ли организация право на внесение данных изменений, вступили ли изменения в силу в срок, установленный законодательством, соответствует ли бухгалтерский учет в организации положениям, закрепленным в учетной политике, была ли скорректирована отчетность после внесенных изменений в учетную политику. Дополнения в учетную политику могут быть внесены в течение года в случаях:

1) упущения каких-либо моментов при ее первоначальном утверждении;

2) изменения видов деятельности предприятия;

3) появления новых участков бухгалтерского учета.

Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является обоснованной, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля, такие как документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю (например, существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

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.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме, и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

- 1) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- 2) регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- 3) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- 4) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- 5) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- 6) результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;
- 7) бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от следующих факторов;

- 1) степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;
- 2) наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников экономического субъекта;
- 3) получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;
- 4) получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;
- 5) получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;
- 6) возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

Аудиторы (фирмы), наряду с проведением аудиторских проверок, могут оказывать экономическим субъектам, предпринимателям и физическим лицам услуги в виде проведения консультаций по широкому кругу вопросов. При проведении консультации в целях достижения наибольшего суммарного эффекта аудиторские фирмы должны комбинировать и использовать навыки и умение специалистов-универсалов и узких специалистов, их глубокие знания в отдельных областях. При этом аудитор, проводящий консультацию, должен обладать навыками, необходимыми для решения проблем и обмена опытом, выявления проблем, нахождения нужной информации, анализа и синтеза, разработки предложений для совершенствования финансово-хозяйственной работы, общения с людьми, планирования изменений, помощи клиентам в накоплении опыта.

Процесс консультирования представляет собой совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения определенной задачи и осуществления желаемых изменений в организации-клиенте.

В экономической литературе можно найти множество различных путей осуществления процесса консультирования (от 3 до 10 фаз). Рассмотрим наиболее простую из них

5-ти фазную модель: подготовка, диагноз, планирование действий, внедрение и завершение.

В конкретной ситуации в данной модели некоторые фазы могут быть передвинуты, внедрение может начинаться до окончания планирования действий. Консультант имеет в своем распоряжении разнообразные методы вмешательства, способствующие изменениям в отдельных людях, группах, организациях.

Наиболее часто применяемыми методами являются:

1. Обучение и повышение квалификации;
2. Обучение действиями;
3. Планирование повышения эффективности работы предприятия;
4. Проведение собраний;
5. Инструктирование и рекомендации.

Квалифицированный консультант гибко использует методы вмешательства для поддержки изменений и применяется одновременно, если это целесообразно, несколько методов.

В процессе консультирования должен соблюдаться прогрессивный подход: компетентность, использование знаний и опыта в интересах клиента, беспристрастность и эффективность в работе, конфиденциальность, выполнение требований этического аспекта.

Практика проведения консультирования показывает, что наибольшее количество вопросов, поступающих к аудиторам, связано с налоговым законодательством, и особенно до начала начисления клиентом тех или иных налогов. Консультирование по вопросам налогового планирования, аудитор должен вначале хорошо изучить структуру и особенности хозяйственной деятельности обратившегося за консультацией клиента. И только после такого изучения на основе действующих нормативных документов по налогообложению, оказать помощь в расчете налоговых платежей в стадии их планирования.

Консультирование по правовым вопросам

Оказывать такие услуги могут только аудиторские фирмы, в штате которых имеются юристы-консультанты или юридические структурные подразделения. Практика их работы показывает, что наибольшее количество консультаций связано с взаимоотношениями предприятий с налоговыми органами; с юридической защитой интересов предприятий на действия налоговых органов после проведения ими проверки.

Другими видами правовых консультаций является консультирование по вопросам правового применения отдельных положений. Чтобы оказывать консультационные услуги по правовым юридическим документам, аудиторские фирмы должны располагать высококвалифицированными специалистами – юристами, в совершенстве владеющими и умело пользующимися на практике особенностями применения нормативных документов.

Консультирование правовой ответственности обработки данных

Наиболее быстро растущей областью консультативных услуг является помощь в разработке пакетов программ в выборе и внедрении современных ПК. Консультанты помогут внедрять новые системы и разрабатывать программы обучения для служащих, выработать и осуществлять политику поощрения новаторства, использовать технику для снижения трудоемкости работ.

Консультанты обычно указывают, какие марки ПК наиболее надежны и совместимы с поколением предыдущих моделей, могут рекомендовать недорогие и апробированные программы, могут осуществлять обучение персонала, для чего выбирают необходимые средства обучения и упражнения. Хотя аудиторские фирмы по действующему законодательству, практически не несут ответственность (за исключением, если таковая оговорена заключенным двусторонним договором), неправильное консультирование заказчика и возникновение у него какой-либо ответственности в результате допущения ошибки, отрицательно сказывается на имидже аудиторской фирмы.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса:

- тестов средств внутреннего контроля, которые проводятся для аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- процедур проверки по существу, которые проводятся для получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными (по количеству) и надлежащими (по качеству). **По источнику представления** их подразделяют на внешние и внутренние, а **по форме представления** — на визуальные, документальные и устные.

Источниками получения аудиторских доказательств могут быть:

- первичные документы, регистры бухгалтерского учета;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица;
- информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

К факторам, влияющим на суждение аудитора о том, что является достаточным, надлежащим аудиторским доказательством, относятся:

- аудиторский риск;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценка риска средств контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой отчетности;
- опыт работы аудитора;
- результаты аудиторских процедур;
- источник и достоверность информации.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Аудиторский риск уменьшается за счет использования аудитором разных источников аудиторских доказательств. Как написано выше, если аудиторские доказательства, полученные из разных источников, противоречат друг другу, аудитор должен провести дополнительные процедуры. Информация, полученная из вышеперечисленных источников, должна быть полезной для организации при выполнении задач аудиторской проверки. Также она должна подтверждать факты, вскрытые в ходе аудиторской проверки.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные разделы методики подтверждающего аудита?
2. Опишите алгоритм проведения подтверждающего аудита учредительных документов и формирования уставного капитала.
3. Опишите алгоритм проведения подтверждающего аудита расчетных операций.
4. Опишите алгоритм проведения подтверждающего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.
5. Что представляет собой процесс консультирования?
6. Что включает в себя экспертиза достоверности бухгалтерской отчетности?
7. Назовите наиболее часто применяемые методы консультирования?
8. Назовите методы получения аудиторских доказательств подтверждающего аудита?
9. Каким образом осуществляется оценка надежности и достаточности аудиторских доказательств?
10. Назовите особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки?

Задания для самоконтроля

1. Укажите лишний этап аудиторских процедур при аудите учредительных документов и учетной политики предприятия:

- А. Оценка законности учредительных документов;

- В. Проверка формирования уставного капитала;
- С. Инвентаризация активов.

2. Выберите лишнее из перечня источников информации при аудите учредительных документов:

- А. Устав предприятия и учредительный договор;
- В. Журнал-ордер 6-АПК;
- С. Реестр акционеров.

3. Выберите верное утверждение о цели аудита учетной политики:

- А. Выражение аудитором мнения о достоверности первичных данных о наличии и движении запасов на предприятии;
- В. Содействие формированию достоверной финансовой отчетности согласно требованиям действующего законодательства;
- С. Подтверждение законности деятельности предприятия с момента его регистрации и до ликвидации.

4. Укажите, что из представленного перечня не относится к типовым нарушениям при аудите учетной политике предприятия:

- А. Несоответствие положений приказа об учетной политике положениям нормативных актов;
- В. Отображение на фиктивных счетах информации;
- С. Составление слишком объемные приказы об учетной политике.

5. Укажите что должен сделать аудитор перед началом проверки финансовой отчетности?

- А. Установить организационно-правовую форму предприятия;
- В. Изучить порядок ликвидации предприятия;
- С. Определиться с нормативной базой, которую будет использовать в процессе проверки.

6. На каком этапе аудитор осуществляет формальную проверку финансовой отчетности?

- А. При проверки финансовой отчетности по форме;
- В. При проверки правильности составления каждой из форм финансовой отчетности;
- С. При проверки правильности заполнения реквизитов документов.

7. На каком этапе проверки аудитор проверяет правильность ведения учета?

- А. При проверки финансовой отчетности по форме;
- В. При проверки правильности составления каждой из форм финансовой отчетности;
- С. При проверки правильности заполнения реквизитов документов.

8. Что из перечисленного не рассматривается аудитором при формальной проверки финансовой отчетности?

- А. Правильность начисления амортизации основных средств;
- В. Правильность заполнения адресной части документов;
- С. Правильность заполнения графы «На начало периода».

9. Для установления какого вопроса аудитор сравнивает данные финансовой отчетности с данными учредительных документов?

- А. Для определения порядка распределения прибыли;
- В. Проверки согласованности показателей финансовой отчетности;
- С. Для установления вида деятельности предприятия.

10. Для чего аудитору необходимо установить вид деятельности проверяемого предприятия?

- А. Для проверки соблюдения законодательства при составлении финансовой отчетности;
- В. Для изучения правильности ведения учета;
- С. Для правильной классификации доходов и расходов предприятия.

11. Если входе проверки аудитор выявил нарушения, влияющие на финансовый результат, то он должен:

- А. Подать сведения об этом в налоговую инспекцию;
- В. Известить об этом главного бухгалтера предприятия;
- С. Сообщить об этом руководителю предприятия.

12. Основные виды ошибок, обнаруживаемых при проведении аудиторской проверки:

- А. Завышение, занижение;
- В. Мошенничество;
- С. Фальсификация.

13. Что не относится к аудиторским доказательствам:

- А. Информация, полученная из печатных изданий;
- В. Первичная документация;
- С. Информация, полученная от третьих лиц.

14. Что является критерием для определения вида аудиторского заключения:

- А. Объем выборки;
- В. Существенность;
- С. Настроение аудитора.

15. Какие виды аудиторских заключений могут быть:

- А. Положительное и отрицательное;
- В. Положительное, с оговорками и отрицательное;
- С. Положительное, условно-положительное, отрицательное и отказ от выдачи заключения.

Темы докладов

1. Порядок сообщения информации, полученной по результатам подтверждающего аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.

2. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о её достоверности.

3. Дополнительная информация в аудиторском заключении.

Тема № 7. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Цель. *Формирование навыков теоретических, организационных и практических аспектов внутреннего аудита, исходя из современных требований национального и международного опыта.*

Перечень вопросов для обсуждения

1. Общие понятия о системе внутреннего контроля в организации.
2. Организация внутренней аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов.
3. Оценка системы внутреннего контроля.
4. Изучение и использование результатов внутреннего аудита.
5. Оценка системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля в ходе аудита.

Краткие теоретические сведения

Система внутреннего контроля - это совокупность организационной структуры управления, мер, методик и процедур, принятых и постоянно осуществляемых советом директоров, исполнительными и контролирующими органами, должностными лицами и другими сотрудниками компании, направленных на совершенствование деятельности компании и органов ее управления; обеспечения результативности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности компании; сохранения активов; предотвращения внутренних и внешних рисков; обеспечения надежности и достоверности всех видов отчетности общества; соблюдение требований законодательства, внутренних документов и нормативов общества.

Следует отметить, что надежная СВК является ключевым элементом корпоративного управления компанией, позволяет менеджменту принимать адекватные решения:

- совершенствование организации бизнеса;
- оперативного выявления, предупреждения и ограничения операционных, финансовых и других видов рисков;
- обеспечения разумной уверенности в достижении стратегических целей компании и ее акционеров.

Современные системы построения внутреннего контроля сформированы в соответствии с требованиями как украинских, так и зарубежных принципов корпоративного управления и подчеркивают ответственность высшего руководства компании за формирование надежной системы внутреннего контроля и поддержка ее надлежащего функционирования.

При этом многие компании в настоящее время имеют в своей структуре службу внутреннего аудита. Внутренний аудит, являясь одним из незаменимых инструментов владельцев компании и совета директоров при организации корпоративного управления и контроля, представляет собой наиболее развитую форму внутреннего контроля в компании.

Основными задачами, стоящими перед внутренним аудитом в рамках проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов являются:

- о обеспечение соответствия принципам корпоративного управления;
- о оценка надежности и эффективности СВК в компании, а также предоставление консультационной поддержки менеджмента компании на этапе разработки систем и процедур СВК;
- о оценка системы управления рисками;
- о оценка эффективности и экономичности управления бизнес-процессами.

Необходимо отметить, что в действующем законодательстве и современной методической литературе по вопросам организации внутреннего контроля и аудита не определена методика проведения внутренних аудиторских проверок эффективности системы внутреннего контроля компании, результатами которых и должны быть объективная оценка и предложения по оптимизации действующей СВК компании.

В зависимости от масштабов экономического субъекта служба внутреннего аудита может быть представлена внутренним аудитором, ревизором, ревизионной (контрольной) комиссией, отделом внутреннего аудита, управлением внутреннего аудита или любым другим структурным подразделением, на которое возложены обязанности по выполнению функций внутреннего аудита.

Основные функции службы внутреннего аудита:

- проверка того, основывалось ли руководство организации при составлении внутренних документов и процедур контроля (приказов, распоряжений, инструкций и др.) на действующих нормативных актах и учредительных документах организации;
- проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности; оценка влияния внешних факторов на деятельность организации;
- организация подготовки к проведению внешнего аудита;
- организация подготовки к проверкам налоговых и других контрольных органов.

Структура службы внутреннего аудита в связи с проверкой широкого круга вопросов может выглядеть следующим образом:

1. Руководитель службы. В его основные обязанности входят; составление плана-графика проверок; определение состава группы при проверке филиала и его руководителя; контроль за подготовкой проверки и документальным оформлением результатов аудиторских процедур; организация проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности; предоставление консультаций по отдельным вопросам; контроль за выполнением приказов, распоряжений, положений и инструкций; составление общего отчета о проделанной работе службы внутреннего аудита; предоставление ее результатов руководству организации или комитету по аудиту в целях принятия управленческих решений.

2. Специалист по расчетам филиалов с головной организацией. Проводит анализ финансовых потоков между филиалами и головной организацией, консультирует по финансовым вопросам, участвует в составлении общего плана и программы внутреннего аудита, а также в текущем контроле за финансовой деятельностью филиалов и в составлении отчетных документов по результатам внутреннего аудита.

3. Специалист по камеральным и документальным проверкам отчетности филиалов - составляет план-график проверок, комплектует выездную группу, организует и осуществляет текущий контроль работы с филиалами, составляет общий план и программу внутреннего аудита. Доводит до сведения руководителя службы основные результаты аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы отчетных документов, участвует в подготовке, документально оформляет результаты аудиторских процедур, составляет отчетные документы по результатам внутреннего аудита, организует и контролирует работу участников выездной группы, внутренних аудиторов, проводит консультации, проверку выполнения приказов и распоряжений руководителя головной организации по финансово-хозяйственным вопросам.

4. Внутренние аудиторы - участвуют в подготовке, документальном оформлении аудиторских процедур, являются непосредственными исполнителями при проведении внутренних проверок.

5. Специалист по налогообложению.

6. Специалисты по правовым вопросам.

7. Специалисты по финансовому анализу.

8. Специалисты по ИТ.

Специалисты с 5-й по 8-ю группу могут не состоять в штате, а привлекаться к работе на договорных началах как эксперты. Работу службы внутреннего аудита надо строить на основе принципов компетентности, коллегиальности, самостоятельности, независимости, конфиденциальности, регламента и информационного обеспечения ответственности.

Служба внутреннего аудита должна являться самостоятельным подразделением аппарата управления. Наиболее квалифицированные специалисты службы внутреннего аудита назначаются руководителями групп аудиторов, выполняющих проверку.

Основными пользователями результатов службы внутреннего аудита являются собственники и высшее руководство. Внутренний аудитор должен быть в достаточной мере независим.

Все результаты внутреннего аудита в обязательном порядке должны иметь документальную форму для последующего изучения. Чаще всего под документами подразумевается сводный отчет или его более мелкие формы. В нем указываются не только сведения об обнаруженных недочетах, но и предполагаемые пути их устранения. Также в результатах проведения внутреннего аудита обязательно отражаются потенциальные способы повышения эффективности рабочих процессов.

Помимо составления отчетов и прочей документации аудиторской проверки необходима и еще одна процедура. Важно заранее уточнить критерии эффективности работы проверяющих и по завершению внутреннего аудита производить анализ качества проведенного контроля.

Часто такими критериями служат соблюдения заявленных рамок сроков проверки, наличие полных и внятных замечаний по всем изученным пунктам, указание потенциальных проблем в будущем. Также необходимо анализировать деятельность аудиторов на соответствие регламенту проверок и правильном использовании разнообразных методов контроля. Еще одним критерием является доступность, полнота и своевременность представление документации о проведенной проверке.

Контрольные вопросы

1. Что вы понимаете под внутренним аудитом?
2. В каких случаях аудитор может использовать результаты внутреннего аудита?
3. Каким требованиям должен отвечать внутренний аудит?
4. Назовите основные методы проверки системы внутреннего аудита?
5. Как в процессе аудита осуществляется взаимодействие внешнего и внутреннего аудиторов?
6. Как осуществляется документирование результатов внутреннего аудита?

Задания для самоконтроля

1. Основное отличие внутреннего и внешнего аудита:

- А. В методологии;
- В. В целях аудита;

2. Основное сходство внутреннего и внешнего аудита:

- А. В методологии;
- В. В целях аудита

3. Какие подходы выработаны к оценке внутреннего контроля в международной практике:

- А. Системно ориентированный и вероятностный;
- В. Дифференцированный;
- С. Процедурный контроль;
- Д. Детальный.

4. Какое определение более полно отражает понятие системы внутреннего контроля (СВК):

- А. Исследование СВК включает изучение всех операций и процедур хозяйствующего субъекта;
- В. Исследование СВК включает изучение операций и процедур хозяйствующего субъекта, которые влияют на баланс;
- С. СВК любой операции охватывает ее организацию, сопутствующее дело-производство, порядок проведения, учет, архивацию документов, а также контроль за ее проведением.

5. Назовите стадии оценки СВК:

- А. Изучение, оценка, тестирование;
- В. Изучение, оценка, тестирование, документирование.

6. Система внутреннего контроля включает:

- А. Предварительный контроль;
- В. Текущий и последующий контроль,
- С. Предварительный контроль, текущий и последующий контроль.

7. Система внутреннего контроля:

- А. Предотвращает ошибки и нарушения;
- В. Предотвращает и устраняет ошибки и нарушения;
- С. Устраняет ошибки и нарушения.

8. Может ли внешний аудитор доверять данным внутренних аудиторов по составленной схеме СВК:

- А. Может;
- В. Не может;

С.Может принять во внимание.

9. СВК признается эффективной если она способна:

- А. Отражать и анализировать информацию;
- В. Оперативно предупреждать о появлении недостоверной информации;
- С. Санкционировать и защищать информацию;
- Д. Быстро выявлять недостоверную информацию.

10. Целью СВК является:

- А. Получение максимальной прибыли;
- В. Предупреждение ошибок и злоупотреблений;
- С. Организация делопроизводства, порядок проведения архивации документов.

11. Анализ организации СВК охватывает направления:

- А. Делопроизводство, предварительный контроль и учет;
- В. Компетентность и надежность работников;
- С. Организации расстановки и обучения кадров;
- Д. Организация санкционирования операций.

Темы докладов

1. Компоненты системы внутреннего контроля.
2. Порядок проведения оценки эффективности СВК.
3. Этапы оценки СВК.

Тема № 8. ПОЛОЖЕНИЯ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ АУДИТА

Цель. *Формирование представления о применении положений по международной практике аудита.*

Перечень вопросов для обсуждения

1. Состав, структура и содержание положений по международной аудиторской практике (ПМАП);
2. Проведение аудита банков.
3. Особенности применения стандартов при аудите малых предприятий.

Краткие теоретические сведения

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) разработаны, чтобы предоставить пояснительное руководство и практическую помощь профессиональным бухгалтерам при внедрении международных стандартов аудита (МСА), а также содействовать в распространении передовой практики. Положения по международной практике

соглашений по обзору (ПМПСО), Положения по международной практике соглашений по выражению уверенности (ПМПСВУ) и Положения по международной практике соглашений по сопутствующим услугам (ПМПССУ) выпущены с аналогичной целью внедрения Международного стандарта соглашений по обзору (МССО), Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ) и Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ) соответственно.

Профессиональные бухгалтеры должны ознакомиться с Положениями по практике, применимыми к конкретному соглашению, и принимать их во внимание в работе над таким соглашением. Профессиональный бухгалтер, который не учитывает и не применяет руководство, включенное в соответствующее Положение по практике, должен быть готов объяснить, как были выполнены:

- требования МСА;
- основные принципы и обязательные процедуры других стандартов и положений

Совета по международным стандартам аудита и выражения уверенности (СМСАВУ), рассматриваемые в соответствующем Положении по практике.

Рекомендации по проведению названных процедур, изложенные в ПМАП 1000 "Процедуры межбанковского подтверждения", адресованы внешним аудиторам, внутренним банковским аудиторам и инспекторам банков. Подтверждение представляет собой ответ на просьбу подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, и является ценным видом аудиторских доказательств, полученных от независимого источника. При этом источниками выступают:

- другие банки в стране, резидентом которой является проверяемый банк;
- другие банки в зарубежных странах;
- клиенты проверяемого банка.

Подтверждения могут потребоваться в отношении:

- показателей бухгалтерского баланса;
- забалансовых статей;

При составлении запроса аудитор учитывает следующие факторы, касающиеся проверяемой стороны:

- существенность размера остатков по счетам;
- объем деятельности;

При проведении процедур межбанковского подтверждения не практикуется форма запроса в виде предложения направлять ответ только в том случае, если предоставленная в письме информация является неверной или неполной; аудитору важно получить ответы на все запросы. Аудитору рекомендуется направлять запрос в головной офис банка, а не в какие-либо подразделения, которые предположительно владеют необходимой информацией, так как предположения аудитора могут оказаться неправильными. Запрос обязательно авторизуется проверяемым (запрашивающим) банком. Письма-запросы могут направляться в разное время в зависимости от степени срочности требуемой информации. Для лучшего понимания запроса в письмо включаются:

- описание характера запрашиваемой статьи, операции, информации, а также указание суммы и валюты;
- дата возникновения и погашения обязательства, условия проведения операции.

Взаимодействие внешних аудиторов с инспекторами по банковскому надзору В 1989 г. Комитетом по международной аудиторской практике (КМАП) и Базельским комитетом инспекторов, включающим представителей центральных банков и надзорных органов из стран Европы и США, было утверждено ПМАП 1004 "Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов".

Обязанности руководства банка, помимо непосредственно касающихся ведения бизнеса, заключаются в:

- организации надлежащих систем контроля;
- осмотрительности при проведении операций;

Руководство банка несет ответственность за:

- подготовку финансовой отчетности и обеспечение аудитора банка и органов надзора информацией, влияющей на содержание отчетности;
- организацию и эффективность работы подразделения внутреннего аудита, его кадровое и технические обеспечение;

Функции инспектора по банковскому надзору состоят в защите интересов банковских вкладчиков путем проверки соблюдения предъявляемых требований, таких, как:

- честность, высокая квалификация и опыт лиц, осуществляющих контроль и управление деятельностью банка;
- достаточность капитала для покрытия банковских рисков; создание резервов на покрытие возможных убытков по безнадежной и сомнительной задолженности;

Методы, применяемые для выполнения этих функций инспекторами, могут быть следующими:

- проведение регулярных интервью с руководством банка;
- периодические выездные проверки;

Инспектора могут воздействовать на банки с помощью следующих мер:

- выдача рекомендаций или издание официальных распоряжений относительно укрепления бизнеса банка и усиления его внутреннего контроля;
- отзыв лицензий у банков, нарушающих установленные требования.

В дополнение к обязательным требованиям по оформлению выводов аудитором банка рекомендуется составить для руководства письменный отчет, который будет содержать замечания о недостатках внутреннего контроля, других упущениях, не влекущих за собой модификацию аудиторского заключения. Взаимоотношения инспектора и аудитора банка складываются на основе аналогичных интересов и объектов исследования. Инспектор, используя проверенную аудитором отчетность, должен учитывать цели работы аудитора и некоторую субъективность аудиторских суждений. Информация, предоставляемая аудитором в письмах и отчетах руководству банка, может эффективно использоваться инспектором для получения более широкого представления о различных сторонах деятельности банка. Сведения, поступающие от органа надзора руководству банка, могут использоваться аудиторами в следующих целях:

- независимая оценка инспекторов подтверждает достаточность резервов для покрытия убытков по безнадежной и сомнительной задолженности;
- установленные инспектором специальные нормативы могут быть использованы при проведении аналитических процедур;

Могут возникнуть обстоятельства, при которых аудитор или инспектор сочтут необходимым довести информацию до сведения другой стороны. В частности, аудитор может выразить мнение о соблюдении:

- условий лицензирования, установленных требований и нормативов, включенных в отчеты;
- требований законодательства при проведении банком операций, проверенных аудитором;

Применение МСА при аудите международных коммерческих банков

Рекомендации по применению МСА при проверке коммерческих банков, деятельность которых выходит за национальные границы, отражены в ПМАП 1006 "Аудит международных коммерческих банков" (в настоящее время это положение носит название "Аудит финансовых отчетов банков"). При формировании условий договоренности об аудите международного коммерческого банка аудитор должен принять во внимание следующие факторы:

- наличие достаточных специальных знаний в важных для аудита областях банковского дела;
- адекватность специальных знаний в области используемых проверяемым банком компьютерных информационных систем и систем электронного перевода денежных средств;

При оценке неотъемлемого риска аудитор должен учесть, что деятельности банка присущи риски, связанные с банковскими продуктами и услугами, а также операционные риски.

Риски, связанные с банковскими продуктами и услугами:

Кредитный риск это - риск невыполнения клиентом или партнером обязательств в полной сумме в установленный срок или когда-либо в будущем.

Страновой(трансфертный) риск это - риск того, что иностранный контрагент или клиент не покроет свое обязательство из-за различных внешних факторов, присущих иностранному государству.

Риск замещения это - риск возникновения убытков в результате замещения операции по невыполненному клиентом или контрагентом контракту другой операцией по рыночной цене

Риск расчетов — это риск потери основной суммы долга в полном объеме при погашении операции без получения суммы от клиента или контрагента.

Риск процентной ставки это - риск убытка, возникающий в результате зависимости прибыли от будущих изменений процентных ставок

Риск ликвидности это- риск убытка, возникающего в результате отсутствия достаточных средств для погашения своих обязательств

Валютный риск это- риск убытка, возникающего в результате изменений в курсах валюты, в которой исчисляются активы и обязательства

Рыночный риск это- риск убытка вследствие изменения рыночных цен инвестиций

Фидуциарный риск это -риск убытка, возникающего в результате неспособности обеспечить сохранность собственных активов или доходность доверенного другой стороной имущества

Организационная структура это- персонал, занимающийся обработкой данных, может иметь неограниченный и неконтролируемый доступ к программному обеспечению, вносить несанкционированные изменения в программы и данные учета.

Отсутствие первичных документов - это данные могут вводиться без сопроводительных документов и письменного разрешения на проведение операции.

Отсутствие визуальных следов операций - это данные существуют только в компьютерных файлах; невозможно проследить этапы проведения операции.

Отсутствие визуального результата - это результаты обработки не всегда распечатываются, что затрудняет контроль правильности оформления операции в учете.

Последовательность выполнения - это большая надежность результатов обработки данных в случае введения в систему всех операций и обстоятельств; отрицательное воздействие, оказываемое недостаточно отлаженной программой, допускающей систематические ошибки.

При выражении мнения о финансовой отчетности международного коммерческого банка аудитор должен учитывать необходимость:

- следования специальным формам и терминологии, определенным законодательством;

- корректировки счетов иностранных филиалов и дочерних компаний в соответствии с принципами учета, применяемыми головным банком;

ПМАП 1005 "Особенности аудита малых предприятий" определяет степень воздействия основных характеристик малых предприятий на применение Международных стандартов аудита. Под малым предприятием здесь понимается любой субъект, право собственности и управление которым сконцентрированы в рамках узкого круга лиц и к которому применимы одна или несколько следующих характеристик:

- ограниченное число видов деятельности и источников дохода;

- упрощенная система ведения бухгалтерского учета;

Аудит малого предприятия отличается от аудита крупной организации упрощенной документацией и менее сложным характером аудита, что позволяет использовать в проверках ограниченное число сотрудников.

Контрольные вопросы

1. Для чего разрабатываются Положения по международной аудиторской практике?
2. Сколько разработано Положений по международной аудиторской практике в международном и национальном аудите?
3. В отношении чего требуются межбанковские подтверждения?
4. Назовите обязанности руководства банка.
5. Охарактеризуйте функции инспектора по банковскому надзору.
6. Охарактеризуйте методы, применяемые инспекторами.
7. Чем обусловлена специфика проверки банков?

Задания для самоконтроля

1. Межбанковские подтверждения могут потребоваться в отношении:

- A. Забалансовых статей;
- B. Объем деятельности;
- C. Расшифровки сумм остатков.

2. Функции инспектора по банковскому надзору

- A. Периодические выездные проверки
- B. Защита интересов банковских вкладчиков
- C. Анализ оценки активов банка

3. Методы, применяемые инспекторами по банковскому надзору

- A. Применение специально разработанных систем оценки рисков
- B. Отзыв лицензий у банков
- C. Децентрализация руководства

4. Методы, применяемые инспекторами по банковскому надзору

- A. Государственное регулирование деятельности банков
- B. Выражение мнения о достоверности отчетности
- C. Проведение регулярных интервью с руководством банка

5. Риски, связанные с банковскими продуктами и услугами

- A. Риск ликвидности
- B. Риск, вызванный использованием систем электронного перевода денежных средств
- C. Риск, вызванный необходимостью соблюдения законов и нормативных актов

6. Риски, связанные с банковскими продуктами и услугами - это

- A. Риск, вызванный необходимостью осуществлять мониторинг
- B. Риски, связанные с географической диверсификацией деятельности банка
- C. Фидуциарный риск

7. Операционные риски-это

- A. Риск, зависящий от нерационального соотношения заемных и собственных средств
- B. Рыночный риск
- C. Риск ликвидности

Темы докладов

1. Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов.
2. Аудит производственных финансовых инструментов.

3.РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

3.1. ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ

1. Роль постулатов для развития теории и стандартизации в сфере аудита.
2. Основные элементы углубленного аудита.
3. Система нормативного регулирования и управления аудиторской деятельностью в РБ.
4. Стандартизация аудита.
5. Регулирование аудита в международной практике.
6. Внутренние стандарты аудиторских фирм.
7. Республиканские стандарты аудиторской деятельности.
8. Виды функций аудиторской работы.
9. Основные факторы, определяющие качество и эффективность аудита.
10. Общая характеристика аудиторских методов.
11. Методология аудиторского анализа.
12. Собственные (специфические) методы аудита.
13. Общенаучные и эмпирические методы аудита.
14. Аудиторские аналитические процедуры.
15. Выборочные методы аудита.
16. Методы диагностики.
17. Процедуры аудиторской деятельности.
18. Методы и порядок сбора информации.
19. Разработка программы проверки, ее основные этапы.
20. Анализ юридических и финансовых рисков клиента.
21. Классификация ошибок.
22. Подтверждающий аудит.
23. Подготовка заказа на аудиторские услуги.
24. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки.
25. Последовательность и оформление результатов аудита.
26. Особенности оформления результатов, подтверждающей аудиторской проверки.
27. Аудиторские доказательства достоверности отчетности.
28. Организация внутренней аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов.
29. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации.
30. Положение по международной практике аудита 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения».
31. Положение по международной практике аудита ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов».
32. Положение по международной практике аудита ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий».
33. Положение по международной практике аудита ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков».
34. Планирование аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов компании.

3.2 КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

10 баллов – десять:

- систематизированные, глубокие и полные знания по всем разделам учебной программы дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике», а также по основным вопросам, выходящим за ее пределы;
- точное использование научной терминологии (в том числе на иностранном языке), стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- безупречное владение инструментарием учебной дисциплины, умение его эффективно использовать в постановке и решении научных и профессиональных задач;
- выраженная способность самостоятельно и творчески решать сложные проблемы в нестандартной ситуации;
- полное и глубокое усвоение основной и дополнительной литературы, рекомендованной учебной программой;
- умение ориентироваться в теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине и давать им критическую оценку, использовать научные достижения других дисциплин;
- творческая самостоятельная работа на практических, лабораторных занятиях, активное участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий по дисциплине.

9 баллов – девять:

- систематизированные, глубокие и полные знания по всем разделам учебной программы дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»;
- точное использование научной терминологии (в том числе на иностранном языке), стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- владение инструментарием учебной дисциплины, умение его эффективно использовать в постановке и решении научных и профессиональных задач;
- способность самостоятельно и творчески решать сложные проблемы в нестандартной ситуации в рамках учебной программы;
- полное и глубокое усвоение основной и дополнительной литературы, рекомендованной учебной программой;
- умение ориентироваться в основных теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине и давать им критическую оценку;
- самостоятельная работа на практических, лабораторных занятиях, активное участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий по дисциплине.

8 баллов – восемь:

- систематизированные, глубокие и полные знания по всем поставленным вопросам в объеме учебной программы;
- использование научной терминологии, стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- владение инструментарием учебной дисциплины, умение его эффективно использовать в постановке и решении научных и профессиональных задач;
- способность самостоятельно решать сложные проблемы в нестандартной ситуации в рамках учебной программы;
- усвоение основной и дополнительной литературы, рекомендованной учебной программой;
- умение ориентироваться в основных теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине и давать им критическую оценку с позиций государственной идеологии (по дисциплинам социально-гуманитарного цикла);
- активная работа на практических, лабораторных занятиях, систематическое участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий.

7 баллов – семь:

- систематизированные, глубокие и полные знания по всем поставленным вопросам в объеме учебной программы;
- использование научной терминологии, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- владение инструментарием учебной дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике», умение его использовать в постановке и решении научных и профессиональных задач;
- способность самостоятельно решать проблемы в нестандартной ситуации в рамках учебной программы;
- усвоение основной и дополнительной литературы, рекомендованной учебной программой;
- умение ориентироваться в основных теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине и давать им критическую оценку;
- активная работа на практических, лабораторных занятиях, систематическое участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий.

6 баллов – шесть:

- достаточно полные и систематизированные знания в объеме учебной программы;
- использование научной терминологии, стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- владение инструментарием учебной дисциплины, умение его использовать в постановке и решении учебных и профессиональных задач;
- способность самостоятельно применять типовые решения в рамках учебной программы;
- усвоение основной литературы, рекомендованной учебной программой;
- умение ориентироваться в базовых теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине и давать им сравнительную оценку;
- активная работа на практических, лабораторных занятиях, периодическое участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий.

5 баллов – пять:

- достаточные знания в объеме учебной программы;
- использование необходимой научной терминологии, стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы по дисциплине;
- владение инструментарием учебной дисциплины, умение его использовать в решении учебных и профессиональных задач;
- способность самостоятельно применять типовые решения в рамках учебной программы;
- усвоение основной литературы, рекомендованной учебной программой дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике»;
- умение ориентироваться в базовых теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» и давать им сравнительную оценку;
- активная работа на практических, лабораторных занятиях, участие в групповых обсуждениях, высокий уровень культуры исполнения заданий.

4 балла – четыре:

- достаточный объем знаний в рамках образовательного стандарта;
- усвоение основной литературы, рекомендованной учебной программой;
- использование научной терминологии, стилистически грамотное, логически правильное изложение ответа на вопросы, умение делать выводы без существенных ошибок;
- владение инструментарием учебной дисциплины, умение его использовать в решении стандартных (типовых) задач;
- умение под руководством преподавателя решать стандартные (типовые) задачи;

- работа под руководством преподавателя на практических, лабораторных занятиях, допустимый уровень культуры исполнения заданий.

3 балла – три:

- недостаточно полный объем знаний в рамках образовательного стандарта;
- знание части основной литературы, рекомендованной учебной программой;
- использование научной терминологии, изложение ответа на вопросы с существенными лингвистическими и логическими ошибками;
- слабое владение инструментарием учебной дисциплины, некомпетентность в решении стандартных (типовых) задач;
- неумение ориентироваться в базовых теориях, концепциях и направлениях по изучаемой дисциплине;
- пассивность на практических, лабораторных занятиях, низкий уровень культуры исполнения заданий.

2 балла – два:

- фрагментарные знания в рамках образовательного стандарта;
- знание отдельных литературных источников, рекомендованных учебной программой;
- неумение использовать научную терминологию дисциплины, наличие в ответе грубых стилистических и логических ошибок;
- пассивность на практических, лабораторных занятиях, низкий уровень культуры исполнения заданий.

1 балл – один:

- отсутствие знаний и компетенций в рамках образовательного стандарта или отказ от ответа.

4. ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

4.1 УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ
РЕВОЛЮЦИИ И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

УТВЕРЖДАЮ

Первый проректор академии

 А. В. Колмыков

2023 г.

Регистрационный № УД- 02-001-034/уч.



МЕТОДЫ И СТАНДАРТЫ АУДИТА В МЕЖДУНАРОДНОЙ И НАЦИОНАЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ

Учебная программа учреждения высшего образования
по учебной дисциплине для специальности:

7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

2023 г.

Учебная программа составлена в соответствии с учебными планами МД-0411-01-8-23у от 29.03.2023, МЗ-0411-01-8-23у от 29.03.2023, углубленного высшего образования по специальности 7-06-0411-01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

СОСТАВИТЕЛИ:

Н.М. Коробова, ст. преподаватель кафедры финансов и контроля в сельском хозяйстве учреждения образования «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Е.А. Гудкова, доцент кафедры бухгалтерского учета учреждения образования «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», кандидат экономических наук, доцент;

И.И. Лобан, заведующий кафедрой экономического анализа и прикладной информатики учреждения образования «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», кандидат экономических наук, доцент.

РЕКОМЕНДОВАНА К УТВЕРЖДЕНИЮ:

Кафедрой финансов и контроля в сельском хозяйстве УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

(протокол № 11 от 23 июня 2023 г.);

Методической комиссией факультета бухгалтерского учета УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

(протокол № 12 от 26 июня 2023 г.);

Научно-методическим советом УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

(протокол № 10 от 28 июня 2023 г.)

Ответственный за редакцию: Коробова Н.М.

Ответственный за выпуск: Коробова Н.М.

1. ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебная программа учебной дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» предназначена для высших учебных заведений, осуществляющих подготовку специалистов по экономическим специальностям.

Цель преподавания учебной дисциплины Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике - формирование профессиональных знаний в области методики и методологии применения стандартов аудита в аудиторской деятельности, мирового профессионального сообщества, приобретение практических навыков основ построения, принципов и содержания аудита хозяйствующих субъектов, а также – при оказании сопутствующих аудиту услуг на основе анализа взаимосвязи международных стандартов аудита и национальных правил регулирующих аудиторскую деятельность.

Задачи учебной дисциплины Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике:

- удовлетворение требований, установленных государственным стандартом высшего профессионального образования при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту;

- изучение форм и методов использования стандартов аудита в процессе осуществления аудиторской практики;

- ознакомление с инструментарием использования международной и национальной практики аудита;

- овладение навыками использования стандартов при определении особенностей осуществления аудиторской деятельности в международной и национальной практике;

- формирование специалиста высокой квалификации, обладающего специальными бухгалтерскими, экономическими знаниями в области аудита в целях их использования в финансово-хозяйственной деятельности.

Учебная дисциплина относится к компоненту учреждения высшего образования модулю «Учетно-аналитическое обслуживание и аудиторское сопровождение агробизнеса».

Учебная дисциплина «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» является неотъемлемой частью современных экономических знаний и связана с рядом других дисциплин: «Современные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита», «Состояние и инновации в бухгалтерском учете», и др. Учебная дисциплина «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» базируется на общенаучных методах познания количественных закономерностей массовых социально-экономических явлений.

Требования к освоению учебной дисциплины

Структура учебной программы и методика преподавания учебной дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» учитывают последние достижения в области международного и национального аудита, ориентируя обучающихся на приобретение соответствующий специализированной компетенции:

Владеть методологией и методикой аудита на продвинутом уровне, использовать новейшие методы исследования в сфере профессиональной деятельности, выявлять проблемы и обосновывать предложения их решения.

Изучение курса предполагает выполнение магистрантами аудиторных и самостоятельных заданий, что обеспечивает закрепление их знаний по дисциплине «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике».

В рамках образовательного процесса студент должен приобрести не только теоретические и практические знания, умения и навыки по специальности, но и развить свой ценностно-личностный, духовный потенциал, сформировать качества патриота и гражданина, готового к активному участию в экономической, производственной и социально-культурной жизни страны.

В результате освоения учебной дисциплины обучающийся должен:

знать:

- цели и задачи разработки стандартов аудита в международной и национальной практике аудита;
- состав и классификацию международных и национальных стандартов аудита;
- терминологию и сущность основных методов, используемых в международных и национальных стандартах аудита;
- сферы применения основных стандартов аудита международной и национальной практике аудита;

Кроме того, студент должен **уметь:**

- применять методы и стандарты в международной и национальной практике аудита;
- классифицировать стандарт по принадлежности к соответствующей группе;
- применять соответствующий стандарт при проведении аудита и сопутствующей ему работы;

владеть:

- специальной терминологией в области международных и национальных стандартов аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- навыками работы с международными и национальными стандартами;
- международными и национальными подходами к обобщению и оформлению итоговых документов аудита.

В качестве методов обучения используются деловые игры, решение задач и тестов, выполнение контрольных заданий на практических занятиях, самостоятельная работа и контроль за ее выполнением.

На изучение учебной дисциплины «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» на дневной форме получения углубленного высшего образования в соответствии с учебными планами отводится всего 120 часов, из них аудиторных - 48 часов (в том числе 16 часов лекционных и 32 часа практических занятий), на самостоятельную работу – 72 часа. Рекомендуемая форма промежуточной аттестации – экзамен. Учебная дисциплина преподается магистрантам на 1 курсе в 1-м семестре.

На заочной форме получения углубленного высшего образования в соответствии с учебным планом, для изучения учебной дисциплины предусмотрено 120 часов, из них аудиторных 12 часов (в том числе лекции- 6 часов, практические занятия – 6 часа), на самостоятельную работу – 108 часов. Форма промежуточной аттестации – экзамен. Учебная дисциплина преподается магистрантам на 2 курсе.

2. СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

Тема 1. Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита.

Роль постулатов для развития теории и стандартизации в сфере аудита. Основные элементы углубленного аудита. Постулаты, стандарты и нормы внешнего контроля.

Тема 2. Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью.

Система нормативного регулирования и управления аудиторской деятельностью в РФ. Стандартизация аудита. Цели и задачи стандартизации. Регулирование аудита в международной практике. Республиканские стандарты аудиторской деятельности. Внутренние стандарты аудиторских фирм.

Тема 3. Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности.

Понятие о функциях аудиторской деятельности. Виды важнейших функций аудиторской работы: экспертно-оценочная, подтверждающая (идентифицирующая), корректирующая и прогнозирующая. Опрос с целью перепроверки учетных данных, предоставленных службами клиента. Основные факторы, определяющие качество и эффективность аудита.

Тема 4. Существующие методы аудита.

Общая характеристика аудиторских методов. Методы аудита, методология аудиторского анализа. Собственные (специфические) методы аудита. Общенаучные и эмпирические методы аудита. Аудиторские аналитические процедуры. Выборочные методы, применяемые аудиторами. Методы диагностики.

Тема 5. Формирование методики аудиторской проверки.

Подготовка заказа на аудиторские услуги. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки. Разработка программы проверки, ее основные этапы. Процедуры аудиторской деятельности. Состав группы аудиторов и распределение обязанностей. Методы и порядок сбора информации. Обобщение полученной информации и формирование выводов и рекомендаций по результатам проверки. Анализ юридических и финансовых рисков клиента. Классификация ошибок.

Тема 6. Методика и технология проведения подтверждающего аудита.

Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка. Основные направления аудиторской проверки: аудит учредительных документов, аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудит учетной политики, аудит правильности учета активов организации, аудит учета обязательств, аудит расчетов. Последовательность и оформление результатов аудита. Аудиторские доказательства достоверности отчетности. Особенности оформления результатов, подтверждающей аудиторской проверки.

Тема 7. Методика проведения внутренней аудиторской проверки.

Общие понятия о системе внутреннего контроля в организации. Организация внутренней аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации. Планирование аудиторской проверки эффективности СВК бизнес-процессов компании.

Тема 8. Положения по международной практике аудита.

Положение по международной практике аудита 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения», ПМАП 1004 «Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов», ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий», ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков».

3. УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ
Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике
 Форма получения углубленного высшего образования дневная
 Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

наименование тем	Всего аудитор- ных часов	В том числе		Кол-во часов СР	Форма контроля знаний	Иное
		лекции	практические занятия			
1. Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	2	-	2	8	Устный опрос, реферат, тест	
2. Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью.	2	-	2	8	Устный опрос, реферат, тест	
3. Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности.	4	2	2	8	Устный опрос, реферат, тест	
4. Существующие методы аудита.	8	4	4	8	Устный опрос, реферат, тест	
5.Формирование методики аудиторской проверки.	10	4	6	10	Устный опрос, реферат, тест	
6. Методика и технология проведения подтверждающего аудита.	8	2	6	10	Устный опрос, реферат, тест	
7.Методика проведения внутренней аудиторской проверки	8	2	6	10	Устный опрос, реферат, тест	
8 Положения по международной практике аудита	6	2	4	10	Устный опрос, реферат, тест	
ИТОГО	48	16	32	72	Экзамен	

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ
Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике
 Форма получения углубленного высшего образования заочная
 Специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

наименование тем	Всего аудитор- ных часов	В том числе		Кол-во часов СР	Форма контроля знаний	Иное
		лекции	практические занятия			
1. Компоненты, принципы и концепции углубленного аудита	0,5	0,5	-	10	Устный опрос, реферат, тест	
2. Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью.	0,5	0,5	-	10	Устный опрос, реферат, тест	
3. Общие понятия о формах и функциях аудиторской деятельности.	1,5	0,5	1	10	Устный опрос, реферат, тест	
4. Существующие методы аудита.	2	1	1	20	Устный опрос, реферат, тест	
5.Формирование методики аудиторской проверки.	2	1	1	15	Устный опрос, контрольная работа	
6. Методика и технология проведения подтверждающего аудита.	2	1	1	15	Устный опрос, контрольная работа	
7.Методика проведения внутренней аудиторской проверки	2	1	1	10	Устный опрос, реферат, тест	
8 Положения по международной практике аудита	1,5	0,5	1	20	Устный опрос, реферат, тест	
ИТОГО	12	6	6	108	Экзамен	

4. ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

ЛИТЕРАТУРА

Основная

1. Лемеш, В.Н. Аудит : практикум / В.Н. Лемеш, О.В. Малиновская. – Минск: БГЭУ, 2022. – 203 с.
2. Булыга, Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» / Р. П. Булыга. - М. : ЮНИТИ, 2020. - 215 с.

Дополнительная

1. Коробова Н.М. Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике : курс лекций для магистрантов, обучающихся по специальности 1-25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит / Н. М. Коробова ; Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Главное управление образования, науки и кадровой политики, Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия. - Горки : [б. и.], 2021
2. Коробова, Н.М. Электронный учебно-методический комплекс для самостоятельной работы студентов по дисциплине «Международные стандарты аудита» специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» регистрационное свидетельство № 7681917389 от 16.01.2019
3. Коробова, Н.М. Международные стандарты аудита 600-899: методические указания для практических занятий и самостоятельной работы /Н.М. Коробова, Н. Н. Давидович, А. В. Васюк. – Горки : БГСХА, 2018. – 36 с.
4. Коробова, Н.М., Давидович Н.Н., Васюк А.В. Международные стандарты 500-599: методические указания для практических занятий/Н.М. Коробова, Н.Н. Давидович, А.В. Васюк.- Горки: БГСХА, 2016. – 36с.
5. Королев, Ю.Ю. Ревизия и аудит: учебно-методический комплекс для студентов экономических специальностей/ Ю.Ю. Королев – Минск : ООО «ФУА-информ», 2015. – 216с.
6. Лемеш, В.Н. Аудит: пособие/ В.Н. Лемеш. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2017. –292с.
7. Лемеш, В.Н. Международные стандарты аудита : учебное пособие/ В.Н. Лемеш. – Минск: Вышэйш. Школа, 2014. –191с
8. Международные стандарты аудита и контроля качества. Ч.1: сборник: в 3 т. / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). — Киров: ООО «Кировская типография», 2012. –1616 с.
9. Панков, Д.А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Изд-во Гревцова, 2008. – 120 с.
10. Панкова, С.В., Панкова, Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. / С.В. Панкова, Н.И. Панкова - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр, 2008
11. Парушина, Н.В. Аудит : учебник / Н.В. Парушина. - М.: ИД «Форум»: Инфра – М, 2008. –288 с.
12. Суворова, С.П., Парушина, Н.В., Галкина, Е.В. Международные стандарты аудита: учебное пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД «Форум»: Инфра – М, 2014.- 304с
13. International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards [Электронный ресурс] // Доступ: www.ifac.org

Примерная тематика практических занятий

31. Стандартизация аудита.
32. Развитие аудита в мировой практике и в Республике Беларусь
33. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка
34. Последовательность и оформление результатов аудита
35. Функции аудиторской деятельности.
36. Методы диагностики.
37. Анализ юридических и финансовых рисков клиентов.
38. Процедуры аудиторской деятельности.
39. Основные направления аудиторской проверки.
40. Этапы процесса углубленного аудита финансовой отчетности.
41. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми документами, регламентирующими аудиторскую деятельность
42. Разработка программы проверки, ее основные этапы.
43. Классификация ошибок
44. Процедуры аудиторской деятельности.
45. Международные положения по аудиторской практике.

Контроль знаний студентов осуществляется в результате опроса, решения производственных ситуаций, проведения промежуточных контрольных работ и сдачи экзамена.

Методы (технологии) обучения

В числе эффективных педагогических методик и технологий преподавания учебной дисциплины, способствующих вовлечению студентов в поиск и управление знаниями, приобретению опыта самостоятельного решения разнообразных задач, следует выделить:

- технологии проблемно-модульного обучения;

- Технологии учебно-исследовательской деятельности;

- Коммуникативные технологии (дискуссия, пресс-конференция, «мозговой штурм», учебные дебаты и другие активные формы и методы);

- Игровые технологии, в рамках которых студенты участвуют в деловых, ролевых, имитационных играх и др.

Методические рекомендации по организации самостоятельной работы студентов

При изучении учебной дисциплины используются следующие формы самостоятельной работы:

- самостоятельная работа в виде решения индивидуальных заданий в аудитории, во время проведения практических занятий под контролем преподавателя в соответствии с расписанием;
- самостоятельная работа, в том числе в виде выполнения индивидуальных заданий с консультациями преподавателя;
- подготовка рефератов по индивидуальным темам.

Перечень рекомендуемых средств диагностики

Основным средством диагностики усвоения знаний и овладения необходимыми умениями и навыками по дисциплине «Методы и стандарты аудита в международной и национальной практике» является проверка заданий разнообразного типа (репродуктивных, реконструктивных, вариативных), выполняемых в рамках часов, отводимых на контрольные работы, компьютерное тестирование.

Для контроля качества образования могут использоваться следующие средства диагностики:

- оценка решений типовых заданий;
- тестовые задания по отдельным разделам дисциплины;
- письменная работа (реферат, эссе);
- фронтальный опрос на лекциях;
- письменные контрольные работы;
- устный опрос на практических занятиях;
- составление рефератов по отдельным разделам дисциплины;
- выступление студентов на практических занятиях по разработанным ими темам;
- устный экзамен.

4.3.МАТЕРИАЛЫ ДЛЯ ПЕДАГОГИЧЕСКИХ РАБОТНИКОВ ПО МЕТОДИКЕ ПРЕПОДАВАНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

ЧАСТНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПРЕПОДАВАТЕЛЬСКОМУ СОСТАВУ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

Практические занятия являются и самостоятельной формой обучения студентов. Они углубляют их знания, приобретенные на лекциях, и способствуют самостоятельной работе с нормативным материалом, специальной учебной и юридической литературой, опубликованной судебной практикой. Именно на практическом занятии раскрываются сильные и слабые стороны в подготовке слушателей. Здесь преподаватель имеет возможность систематически анализировать и оценивать уровень работы группы в целом и каждого студента, соответствующим образом реагируя на негативные стороны процесса освоения дисциплины и добиваясь тем самым систематической работы студентов над первоисточниками, повышения их внимания к лекционному курсу.

Поэтому лектор должен проводить практические занятия хотя бы с одной группой, где читает лекции. Это нужно для контроля усвоения студентами лекционного курса; таким образом, обеспечивается возможность внесения необходимых коррективов в содержание и методику чтения лекций.

Методические рекомендации подготовки практического занятия

Успех практического занятия зависит от качества подготовки к нему как со стороны кафедры, преподавателя, так и со стороны студентов и во многом определяется следующими, факторами:

- основательная теоретическая подготовка преподавателя;
- наличие соответствующего опыта педагогической работы;
- постоянное стремление к совершенствованию организации и методики проведения занятий;
- наличие практического опыта работы;
- систематическая подготовка студентов к занятиям и т. д.

Подготовка к занятию включает комплекс следующих мероприятий:

- составление тщательно продуманных и утвержденных на кафедре планов с указанием рекомендуемой литературы;
- письменные и устные методические указания студентам к каждому занятию;
- анализ итогов проведенных практических занятий в предыдущих семестрах и выработка мер по их совершенствованию;
- подготовка преподавателем личного развернутого плана-проспекта (рабочего плана) практического занятия;
- просмотр литературы и подбор наглядных пособий к очередному занятию;
- систематическая помощь студентам в организации самостоятельной работы, в частности проведение консультаций;
- обсуждение на кафедре или методической секции вопросов методики проведения практических занятий в целом и отдельных тем, в частности;
- организация учебно-методическим кабинетом кафедры выставок литературы, наглядных пособий, лучших конспектов и рефератов студентов.

Планы практических занятий служат основным методическим документом при самостоятельной работе студентов. Составление планов должно поручаться наиболее опытным преподавателям. Планы занятий в последующие годы в основном сохраняются, но ежегодно должны пересматриваться с учетом новых изданий и изменений текущего законодательства. План каждого занятия включает точные формулировки вопросов, отражающих содержание темы, а также перечень обязательной и дополнительной литературы и рекомендации по подготовке.

При составлении планов необходимо учитывать следующее: рассмотрение наиболее актуальных и трудных вопросов учебной программы, связь с практикой, факультетской специализацией и т. д.

Непосредственно перед каждым практическим занятием преподаватель еще раз просматривает литературу, рекомендуемую студентам, нормативные акты, а также новые издания, которые будут использоваться на занятии.

Методика проведения практического занятия

По своей структуре каждое практическое занятие можно разделить на четыре части:

- вступительное слово преподавателя;
- обсуждение студентами вопросов темы практического занятия;
- заключительное слово преподавателя;
- задание студентам на будущее занятие.

Вступительное слово преподавателя должно быть кратким, не более 5—6 минут. Во вступительном слове следует указать на научное и практическое значение обсуждаемой темы, выделить ведущую идею, которую должны обсудить, разработать и глубоко усвоить студенты, т. е. разъяснить студентам дидактическую цель занятия.

Вводное слово должно отвечать определенным требованиям.

По содержанию:

- связь с предшествующей темой, целевая установка;
- глубина и широта мысли, охватывающая основные, существенные контуры проблемы;
- наличие «жизненной значимости» для данной аудитории выносимых на обсуждение вопросов.

По форме:

- предельный лаконизм и логическая стройность;
- эмоционально-психологическая действенность.

Обсуждение студентами темы практического занятия — главная его часть. Обсуждение обычно проходит по плану занятия, который утвержден кафедрой. План носит характер общей ориентировки, рекомендации.

Преподаватель обязан оперативно руководить ходом обсуждения темы, ставить вопросы, которые обойдены вниманием выступавших. От студентов требуются развернутые, аргументированные ответы, относящиеся к рассматриваемой проблеме, со ссылками на соответствующие законы и другие нормативные акты, на теоретические положения, руководящие разъяснения.

Порядок обсуждения вопросов может быть разнообразным: он зависит от формы занятия и его цели. Можно придерживаться следующей схемы:

- выступления по основному вопросу;
- вопросы к выступающему;
- анализ теоретических и методических достоинств и недостатков выступления, дополнения и замечания по нему;
- заключительное слово выступающего в связи с замечаниями и дополнениями студентов;
- заключение преподавателя.

В заключительном слове преподаватель дает оценку практического занятия в целом, общей подготовленности группы к занятию, достигнутой цели, указывает на положительные и отрицательные моменты в ответах студентов, дает аргументированную оценку ответам, называет лучшие из них, отвечает на поступившие вопросы и дает задание к следующему занятию.

4.4. МАТЕРИАЛЫ ДЛЯ ПЕДАГОГИЧЕСКИХ РАБОТНИКОВ ПО ОРГАНИЗАЦИИ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

ЧАСТНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ СТУДЕНТАМ ПО ПОДГОТОВКЕ К ЛЕКЦИЯМ И ПРАКТИЧЕСКИМ ЗАНЯТИЯМ

Основная задача организации самостоятельной работы студентов (СРС) заключается в создании психолого-дидактических условий развития интеллектуальной инициативы и мышления на занятиях любой формы.

Формы самостоятельной работы студентов разнообразны. Они включают в себя:

- изучение и систематизацию официальных государственных документов - законов, постановлений, указов, нормативно-инструкционных и справочных материалов с использованием информационно-поисковых систем "Консультант-плюс", "Бизнес-Инфо", компьютерной сети "Интернет";
- изучение учебной, научной и методической литературы, материалов периодических изданий с привлечением электронных средств официальной, статистической, периодической и научной информации;
- подготовку докладов и рефератов, написание курсовых и выпускных квалификационных работ;
- участие в работе студенческих конференций, комплексных научных исследованиях. Самостоятельная работа приобщает студентов к научному творчеству, поиску и решению актуальных современных проблем.

Самостоятельная работа включает следующие виды деятельности:

- проработку лекционного материала;
- изучение по учебникам программного материала, не изложенного на лекциях;
- подготовку к практическим занятиям, лабораторным работам, коллоквиумам;
- подготовку докладов, статей, рефератов;
- выполнение курсовых работ и проектов;
- рецензирование/оппонирование тезисов/статей и др.

На старших курсах, как правило, основной формой самостоятельной работы является научно-исследовательская работа студентов (НИРС). Самостоятельная работа реализуется:

1. Непосредственно в процессе аудиторных занятий - на лекциях, практических и семинарских занятиях, при выполнении лабораторных работ.
2. В контакте с преподавателем вне рамок расписания - на консультациях по учебным вопросам, в ходе творческих контактов, при ликвидации задолженностей, при выполнении индивидуальных заданий и т.д.
3. В библиотеке, дома, в общежитии, на кафедре при выполнении студентом учебных и творческих задач.

В ходе лекционных занятий вести конспектирование учебного материала. Обращать внимание на категории, формулировки, раскрывающие содержание тех или иных явлений и процессов, научные выводы и практические рекомендации, положительный опыт в ораторском искусстве. Желательно оставить в рабочих конспектах поля, на которых делать пометки из рекомендованной литературы, дополняющие материал прослушанной лекции, а также подчеркивающие особую важность тех или иных теоретических положений. Задавать преподавателю уточняющие вопросы с целью уяснения теоретических положений, разрешения спорных ситуаций.

В ходе подготовки к практическим занятиям изучить основную литературу, ознакомиться с дополнительной литературой, новыми публикациями в периодических изданиях: журналах, газетах и т.д. При этом учесть рекомендации преподавателя и требования учебной программы. Дорабатывать свой конспект лекции, делая в нем соответствующие записи из литературы, рекомендованной преподавателем и предусмотренной учебной

программой. Подготовить тезисы для выступлений по всем учебным вопросам, выносимым на семинар. Готовясь к докладу или реферативному сообщению, обращаться за методической помощью к преподавателю. Составить план-конспект своего выступления. Продумать примеры с целью обеспечения тесной связи изучаемой теории с реальной жизнью.

Своевременное и качественное выполнение самостоятельной работы базируется на соблюдении настоящих рекомендаций и изучении рекомендованной литературы. Студент может дополнить список использованной литературы современными источниками, не представленными в списке рекомендованной литературы, и в дальнейшем использовать собственные подготовленные учебные материалы при написании курсовых и дипломных работ.

Практические занятия строятся на системе докладов (сообщений), которые готовятся студентами по заранее выбранной ими теме.

При подготовке доклада (сообщения) к семинарскому занятию целью является проведение сравнительного анализа проблемных ситуаций, а также способы и специфика решения перечисленных проблем, где основная задача для студента – самостоятельный анализ.

Перечень требований к выступлению студента на практическом занятии:

- связь выступления с предшествующей темой или вопросом; раскрытие сущности проблемы;
- методологическое значение для научной, профессиональной и практической деятельности.

Важнейшие требования к выступлениям студентов - самостоятельность в подборе фактического материала и аналитическом отношении к нему, умение рассматривать примеры и факты во взаимосвязи и взаимообусловленности, отбирать наиболее существенные из них. Приводимые участником семинара примеры и факты должны быть существенными, по возможности перекликаться с профилем обучения.

Выступление студента должно соответствовать требованиям логики. Четкое вычленение излагаемой проблемы, ее точная формулировка, неукоснительная последовательность аргументации именно данной проблемы, без неоправданных отступлений от нее в процессе обоснования, безусловная доказательность, непротиворечивость и полнота аргументации, правильное и содержательное использование понятий и терминов.

При оценке докладов используются наиболее существенные критерии: глубина и самостоятельность проведенного студентом анализа проблемных ситуаций отечественной и зарубежной управленческой практики.

Доклад должен иметь четкую структуру. Именно с целью выявления этой структуры всякое выступление на занятии должно начинаться с изложения его плана.

Изложение выводов, полученных студентом в результате анализа, должно соответствовать требованиям логики, быть последовательным и доказательным, аргументация – полной и непротиворечивой. Выступление должно исключать неоправданные отступления от темы.

Завершением выступления студентов на практическом занятии являются ответы на вопросы, которые группа готовит по предложенным учебно-методическим комплексом вопросам. Вопросно-ответный прием публичных выступлений входит в критерий оценки выступлений студентов. Важным критерием при оценке выступления студента на практическом занятии является соблюдение регламента. Продолжительность выступления не может превышать 10-15 минут.

Доклад на занятии может включать сопровождение компьютерной презентацией. Содержание презентации должно включать название темы доклада, его план, реферативное изложение его содержания, основные выводы. Презентация может включать демонстрацию схем, таблиц и др. слайдов, служащих для иллюстрации тех или иных положений доклада.

При подготовке к практическому занятию можно выделить два этапа:

1. организационный;

2. закрепление и углубление теоретических знаний.

На первом этапе студент планирует свою самостоятельную работу. Для этого следует внимательно изучить задание, определить круг вопросов, выносимых на семинар. Далее следует определить список необходимой литературы и источников, используя список, предложенный в рабочей программе дисциплины.

Второй этап включает непосредственную подготовку студента к занятию. Начинать надо с изучения рекомендованной литературы. Необходимо помнить, что на лекции обычно рассматривается не весь материал, а только его часть. Остальная его часть восполняется в процессе самостоятельной работы. В связи с этим работа с рекомендованной литературой обязательна.

Большое значение имеет совершенствование навыков конспектирования у студентов. Преподаватель может рекомендовать студентам следующие основные формы записи: план (простой и развернутый), выписки, тезисы.

Результаты конспектирования могут быть представлены в различных формах.

План – это схема прочитанного материала, краткий (или подробный) перечень вопросов, отражающих структуру и последовательность материала. Подробно составленный план вполне заменяет конспект.

Конспект – это систематизированное, логичное изложение материала источника. Различаются четыре типа конспектов:

- *План-конспект* – это развернутый детализированный план, в котором достаточно подробные записи приводятся по тем пунктам плана, которые нуждаются в пояснении

- *Текстуальный конспект* – это воспроизведение наиболее важных положений и фактов источника.

- *Свободный конспект* – это четко и кратко сформулированные (изложенные) основные положения в результате глубокого осмысливания материала. В нем могут присутствовать выписки, цитаты, тезисы; часть материала может быть представлена планом.

- *Тематический конспект* – составляется на основе изучения ряда источников и дает более или менее исчерпывающий ответ по какой-то схеме (вопросу).

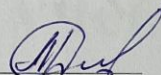
В процессе этой работы студент должен стремиться понять и запомнить основные положения рассматриваемого материала, примеры, поясняющие его, а также разобраться в иллюстративном материале. Заканчивать подготовку следует составлением плана и конспекта по изучаемому материалу (вопросу).

ДОПОЛНЕНИЯ И ИЗМЕНЕНИЯ К УЧЕБНОЙ ПРОГРАММЕ
на 2024/2025 учебный год

№№ п.п.	Дополнения и изменения	Основание
1.	Дополнен список дополнительной литературы	1. Арзуманова, Л.Л. Международные стандарты аудита : учебное пособие для магистратуры / Л.Л. Арзуманова. – СПб : Норма, 2024. – 185 с.
2	Дополнены темы лекционных занятий	Внесены изменения: - в тему 8 «Нормативное регулирование и управление аудиторской деятельностью»

Учебная программа пересмотрена и одобрена на заседании кафедры
Финансов и контроля в сельском хозяйстве (протокол № 9 от 25 мая 2024 г.)
(название кафедры)

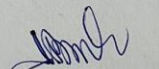
Заведующий кафедрой
к.э.н., доцент
(ученая степень, ученое звание)


(подпись)

Е.Н. Гридюшко
(И.О. Фамилия)

УТВЕРЖДАЮ:

Декан факультета
к.э.н., доцент
(ученая степень, ученое звание)


(подпись)

И.В. Лобанова
(И.О. Фамилия)