

Ув. студенты! Ознакомьтесь с лекционным материалом и ответить на контрольные вопросы письменно. Ответы на контрольные вопросы предоставить до **28.01** на электронный адрес преподавателя vika-lnr@mail.ru

Если возникнут вопросы обращаться по телефону 072-106-54-33

ЛЕКЦИЯ

Организация и порядок проведения аудита

План

1. Понятие «выборка».
2. Основные принципы выборки в аудите.
3. Этапы проведения аудита.
4. Планирование аудита.
5. Аудиторское заключение (отчет).

Понятие «выборка». Существует специальный стандарт МСА, определяющий процедуру выборки при аудите финансовой отчетности. Целью проведения является установление аудитором соответствующих процедур необходимых для проведения аудита, по которым будет проводиться тестирование и получение аудиторских доказательств. Аудиторская выборка включает в себя применение аудиторских процедур к определению сальдо-счетов или класса операций, таким образом, чтобы все единицы выборки имели возможность участвовать в процессе выборки, что дает возможность аудитору получить и оценить аудиторское доказательство относительно некоторых характеристик статей отобранных с целью формирования, с целью аудиторского заключения. При приведении выборки возможны допущения ошибок это и есть риск выборки.

Ошибкой считается отклонение от системы контроля обнаружения при проведении тестов контроля.

Искажения – это отклонения обнаруженные при выполнении процедур. Риск выборки возникает из возможности того, что заключение аудитора основанное на одной единице выборки может отличаться заключение, которое было сделано если бы аудитору подвергалось целое совокупное значение.

Существует 2 вида выборки риска:

1. Риск, к которому перейдет аудитор при проведении теста контроля – это риск того, что риск не эффективности контроля ниже фактического, т.е. существующая ошибка не обнаружена, но она имеет место. Данный вид риска будет влиять на эффективность проведения аудиторской проверки и, скорее всего приведет к выражению не соответствующего аудиторскому мнению.

2. Риск того, что риск не эффективности контроля выше фактического, при проведении процедур проверок становится ясно, что ошибок на самом деле нет, хотя аудиторы утверждают, что фактическая ошибка существует. Данный вид риска влияет на эффективность работы аудитора, т.к. заставляют аудитора проводить дополнительные процедуры, направленные на установление того, что первоначальное мнение было ошибочно.

Помимо понятия риск выборки, в аудите есть понятие риск выборки, который возникает вследствие факторов, которые приводят формирование аудиторов ошибочного заключения по любой причине не связанной с размером выборки. Например: Большая часть аудиторских доказательств носит скорее убедительный, чем заключительный

характер, т.е. аудитор, может применять не те процедуры или может не правильно истолковать доказательства, и в результате не выявит ошибку.

Единица выборки включает отдельные статьи, составляющие совокупность. В соответствии с международными стандартами, аудиторская выборка в отношении тестов контроля обычно бывает уместна в тех случаях, когда средства контроля представляют доказательства о их существовании.

Процедурой проверок по существу связаны с проверкой размеров статей и подразделяются на 2 вида: аналитические процедуры и тестирование сальдо-счетов для получения доказательств применяется сплошной метод и выборка.

Выборка может включать в себя:

1. Выборы всех статей.
2. Выбор отдельных статей.

Решение относительно того, какой подход использовать, будет зависеть от обстоятельств, хотя решение относительно выбора принимается на основе аудиторского риска, аудитору необходимо убедиться в том, что применяемые методы являются эффективными. Аудитор может принять решение отбирать отдельные статьи из совокупности, основываясь на такие факторы, как значение бизнеса клиента, предварительную оценку риска внутреннего контроля, на характерные признаки и тесты. Отдельные статьи выборки могут включать:

* Статьи с высокой стоимостью или ключевые статьи. Аудитор может принять решение выбирать отдельные статьи из совокупного на основе того, что данные статьи имеют высокую стоимость или показывают другие характерные признаки.

Все статьи, превышающие определенный размер аудитор может принять решение исследовать статьи, стоимость которых превышает определенный размер с тем, чтобы проверить большую часть их размера общих статей или сальдо.

* Статьи для получения информации. Аудитор может принять решение исследовать статьи с тем, чтобы получить информацию по каким-либо вопросам.

* Статьи позволяющие проверить выполненные процедуры. Аудитор может использовать свое суждение с тем, чтобы выбрать и исследовать отдельные статьи, которые позволят определить: была ли выполнена какая-либо процедура.

*Отдельные статьи положения при проверке отдельных статей являются эффективным способом сбора доказательств. Аудиторская выборка может быть применена с использованием арифметических и статистических методов. Сначала аудитор рассматривает конкретные статьи, ставит определенные задачи, которые ему необходимо достичь.

Вывод: Таким образом, выборка в аудите дает аудиторам возможность рассмотреть результаты выборки, степень выполнения аудиторских процедур и оценки результата выборки. В аудиторском отчете аудитор показывает, какие статьи или сальдо были проведены с применением выборки.

3. Этапы проведения аудита. Аудиторская проверка должна отвечать определенному набору требований и состоять из определенных этапов. Жестко установленных перечней, таких требований и этапов нет, хотя они определяются МСА и казахстанскими стандартами аудита.

Условно аудиторскую проверку можно разделить на три основных этапа:

1. Планирование.
2. Сбор аудиторских доказательств.
3. Завершение аудита.

На первом этапе аудитор должен:

- * предварительно знакомиться с клиентом;
- * оформляет свои отношения с клиентом контрактом и (или) письмом обязательством;
- * рассчитывает уровень существенности предстоящей проверки;

* изучает и оценивает систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации клиента;

* оценивает аудиторские риски;

* готовит общий план и программу аудита.

На основном (втором) этапе, аудитор обычно занимается сбором аудиторских доказательств, для чего выполняет аудиторские процедуры. Аудиторские процедуры включают в себя тестирование средств контроля и аудиторские процедуры по существу.

Последние в свою очередь подразделяются на детальную проверку отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам, и аналитические процедуры.

На последнем (третьем) этапе аудитор должен:

* завершить подготовку рабочей документации в виде аудиторского файла;

* подготовить письменную информацию руководству проверяемого хозяйствующего субъекта по результатам аудита;

* сформулировать по результатам аудита свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта;

* подготовить по установленной форме аудиторское заключение.

Такая схема лишь приблизительно отражает действительный ход реальной работы аудитора. Например, не все этапы выполняются последовательно, некоторые этапы идут одновременно. Так, изучение и оценка системы внутреннего контроля может проводиться, в том числе и на стадии сбора аудиторских доказательств, планирование аудита может происходить не только в начале, но и в ходе аудита, а документирование аудита – на всех его этапах, но именно на завершающем этапе аудиторский файл приобретает законченный вид.

К обязательным требованиям, которые должны соблюдаться в процессе аудита, можно отнести:

* использование принципа существенности;

* документирование аудита;

* оценка аудиторского риска;

* применение аудиторских процедур при сборе аудиторских доказательств;

* соблюдение определенных требований при проведении выборочной проверки материалов;

* надлежащее распределение полномочий между членами группы специалистов в ходе выполнения аудиторского задания;

* контроль качества работы в аудите.

4. Планирование аудита. Первым начальным этапом аудиторской проверки является *этап планирования*. Эффективное проведение всех процедур в ходе аудита базируется на их тщательном планировании и подготовке.

Общие принципы планирования аудита регламентируются казахстанским стандартом по аудиту 7 «Планирование» (МСА 4).

Планирование аудита начинается еще до написания письма-обязательства и заключения договора с хозяйствующим субъектом о проведении аудиторской проверки. Цель планирования аудита – определение его стратегии и тактики, составление общего плана аудиторской проверки, разработка аудиторской программы.

Процесс планирования аудита проходит несколько стадий:

1. Предварительное планирование;

2. Подготовка и составление общего плана;

3. Подготовка и составление программы.

В ходе планирования, аудиторские организации должны соблюдать ряд принципов:

* комплексность;

* непрерывность;

* оптимальность.

Планированию уделяется большая часть времени (при повторном аудите 5-10%

времени, при первичном аудите – 20-25% и более), которое затрачивается на аудиторскую проверку. Хотя масштабы планирования зависят в каждом конкретном случае от условий работы с клиентом.

В соответствии со стандартом 7 работа с хозяйствующим субъектом должна начинаться с предварительного планирования.

Именно стадия предварительного планирования предшествует написанию письма-обязательства и заключению договора на проведение аудиторской проверки, т.е. моменту, когда стороны выразят обоюдное согласие на проведение аудита и примут на себя связанные с этим обязательства. На этой стадии происходит знакомство аудитора с клиентом, в результате чего аудитор должен принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен изучить всю имеющуюся и доступную ему информацию об организации клиента.

Для этого, в первую очередь он использует материалы, хранящиеся в постоянном архиве аудиторской фирмы, может использовать информацию, полученную от других аудиторских фирм и организаций. Для уяснения спорных вопросов выезжает к клиенту, предварительно согласовав с ним перечень вопросов подлежащих обсуждению.

Источниками информации могут быть устав организации; документы о его регистрации; протоколы заседаний Совета директоров и собраний акционеров; приказы об учетной политике; внутренние отчеты аудиторов; внутрифирменные инструкции; организационная структура; список филиалов и дочерних компаний; материалы судебных и арбитражных исков; статистическая отчетность; сведения полученные из бесед с руководством и персоналом предприятия, а также при осмотре организации и ее основных подразделений.

В процессе предварительного планирования аудитору следует ознакомиться:

- 1) с историей становления организации;
- 2) ее организационно-управленческой структурой;
- 3) видами деятельности;
- 4) структурой уставного капитала;
- 5) системой оплаты труда и распределения прибыли;
- 6) системой внутреннего контроля и т.п.

По окончании предварительного планирования аудитор должен владеть информацией о:

* внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, отражающих экономическую ситуацию и отраслевые особенности;

* внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, связанных с его индивидуальными особенностями;

* независимости аудиторской фирмы по отношению к организации-клиенту.

Если по итогам предварительного планирования, аудиторская организация и хозяйствующий субъект пришли к соглашению о возможности аудита и в устной форме согласовали принципиальные моменты его проведения, они должны перейти к документальному оформлению своих взаимоотношений.

Основные условия проведения аудита и связанные с ним права и обязанности сторон согласовываются в договоре на проведение аудиторской проверки. Заключению договора предшествует направление аудиторской организацией исполнительному органу хозяйствующего субъекта, письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита, целью которого является исключение возможного неправильного понимания сторонами условий договора на проведение аудиторской проверки. Таким письмом аудитор в документальной форме обобщает договоренности, достигнутые сторонами на стадии предварительного планирования.

В зависимости от конкретных условий, руководство аудиторской организации может выбрать оптимальный вариант документального оформления отношений с клиентом. Если

применяется письмо-обязательство, то необходимо придерживаться формы и содержания документа, предписанных КСА 2 (МСА 2), в котором определен перечень информации, которая в обязательном порядке должна найти отражение в письме-обязательстве:

- * условия аудиторской проверки;
- * обязательства аудиторской проверки;
- * обязательства хозяйствующего субъекта.

Дополнительно в данном документе может быть приведена другая информация.

Письмо-обязательство пока не применяется широко в деловом обороте. Свои отношения аудиторские организации с клиентами оформляют путем заключения договора на проведение аудиторской проверки.

На основе сведений, полученных в ходе предварительного планирования, аудитор приступает к разработке общего плана аудита, являющегося руководством в осуществлении программы аудита. Общий план аудитора представляет собой совокупность наиболее важной информации, которая влияет на организацию проверки и должна приниматься во внимание при определении хода и особенностей аудита бухгалтерской отчетности. Разрабатывая план, необходимо учесть информацию о деятельности клиента, системах учета и внутреннего контроля, уровня существенности и аудиторского риска.

В общем, плане аудита должны быть предусмотрены:

- * сроки и график его проведения;
- * даты подготовки и представления письменной информации аудитора руководству хозяйствующего субъекта по итогам аудита, аудиторского заключения, а также промежуточных отчетов.

В плане обязательно следует предусмотреть способ проведения аудита – сплошной или выборочный.

Заключительной частью работы над планом является формирование бригады аудиторов, распределение их в соответствии с профессиональными качествами по конкретным участкам аудита, инструктаж, ознакомление с планом и программой аудита и порядком контроля качества работы.

Общий план аудита должен быть до начала конкретной проверки или в начале такой работы. При соответствующих обстоятельствах положения общего плана могут корректироваться в ходе аудита. Изменения, вносимые в план, и их причины аудитор должен подробно документировать.

После составления плана разрабатывается *программа аудита*, предусматривающая собой перечень аудиторских процедур, необходимых для его организации. Программа является инструментом реализации плана аудита.

В соответствии с МСА программа аудита должна формироваться из тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу. Как и общий план аудита, программа аудита должна быть зафиксирована документально. При ее корректировке все изменения должны быть объяснены и зафиксированы в рабочих документах проверки. Программа составляется до начала проверки. Для удобства работы программу аудита лучше оформлять не как единый документ, а по разделам, посвященным отдельным сегментам проверки (разделам учета).

Некоторые положения общего плана и программы могут быть по усмотрению аудиторской организации согласованы с руководством хозяйствующего субъекта.

5. Аудиторское заключение (отчет). Выводы аудитора по каждому разделу плана и программы отражаются в его рабочих документах и служат основанием для составления заключения и формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех ее существенных аспектах.

МСА предусматривает четыре вида аудиторского заключения, которыми аудитор может выразить свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Заключения могут составляться в форме:

1. Безусловного заключения (заключения без оговорок).
2. Условного заключения (с оговорками).
3. Отказ от составления заключения.
4. Отрицательное заключение.

Согласно МСА: *«Безусловное заключение (заключение без оговорок) составляется в том случае, если аудитор делает вывод, что финансовые отчеты представляют точную и достоверную картину (или представлены во всех существенных аспектах) в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности».*

Безусловно, аудиторское заключение – это заключение именно с безусловным подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности. Его составляют при выполнении следующих условий:

- а) если бухгалтерией предприятия внесены все изменения в учет и отчетность, рекомендованные аудиторами в ходе проверки;
- б) если эти изменения внесены в отчетность проверяемого периода;
- в) если отсутствуют иные объективные обстоятельства, препятствующие безусловному подтверждению бухгалтерской отчетности.

Таким образом, безусловное аудиторское заключение имеет определенную и недвусмысленную сущность, за содержание такого документа аудитор должен нести очень высокую ответственность.

На практике иногда встречаются определенные модификации различных форм заключения аудитора, которые определяются конкретной степенью существенности тех некорректностей бухгалтерской отчетности, которые выявлены аудитором.

Согласно МСА: *«Условное заключение (заключение с оговорками) составляется в том случае, если аудитор приходит к выводу, что безусловное не может быть составлено, но влияние разногласия с руководством или ограничение масштаба аудиторской проверки не является столь существенным и значительным, чтобы составить отрицательное заключение или отказаться от составления заключения».*

Условное заключение следует, выражает с оговоркой «за исключением», и далее следует информация, к которой относится оговорка».

Данное аудиторское заключение составляется в следующих случаях:

а) если бухгалтерская отчетность за проверяемый период уже утверждена высшим органом управления предприятия и все изменения, рекомендуемые аудитором в ходе проверки, могут быть внесены бухгалтерией предприятия только в учет и отчетность текущего периода;

1) если некорректности в бухгалтерской отчетности, выявленные аудиторами в ходе проверки, являются существенными и определяющими, не нарушающими концепции действующего предприятия (не грозящее ему банкротством);

в) если администрация согласилась с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях в бухгалтерской отчетности, а также взяла на себя обязательства по корректировке соответствующих системных записей в текущем году, подписала упомянутое в заключении соответствующее приложение с перечнем этих ошибок и т.д.

Согласно МСА : *«Отрицательное заключение составляется в том случае, если аудитор считает, что финансовая отчетность до такой степени существенно искажена или может вводить в заблуждение, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое состояние компании и что составление отчета с оговоркой недостаточно».*

Данное аудиторское заключение составляется, когда имеет место один из следующих случаев:

* выявленные аудитором некорректности в бухгалтерской отчетности (иногда она даже оказывается незавершенной должным образом) являются в высшей степени существенными и определяющими (им грозит банкротство);

* администрация отказывается представлять существенную часть первичных

документов, данных бухгалтерского учета и других документов необходимых для подтверждения бухгалтерской отчетности (ограничение масштабов аудита);

* администрация настаивает, что утверждения в отчетности в основном верны, т.е. соглашаются с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях, категорически отказываются исправлять соответствующие системные записи и т.д.

Согласно МСА: *«Отказ от составления заключения выражается в том случае, если влияние ограничения масштаба аудиторской проверки является столь существенным и значительным, что аудитор не в состоянии получить достаточные и соответствующие аудиторские доказательства, а также при наличии взаимоотношений определенной зависимости между аудитором, подпадающих под положения Кодекса этики аудиторов. И, поэтому не в состоянии составить заключение по финансовым отчетам».*

Отказ от выражения мнения возникает в особых, строго регламентированных случаях. Как правило, это неординарные, из ряда вон выходящие случаи, с весьма трудным прогнозированием последствий.

Контрольные вопросы:

1. Дайте понятие «выборка в аудите».
2. Назовите процедуры выборки.
3. Перечислите принципы выборки.
4. С помощью каких методов может проводиться выборка в аудите?
5. На какие виды делятся процедуры по существу?
6. Что включает в себя выборка?
7. Что считается ошибкой?
8. Что считается искажением?
9. На какие этапы делится процесс организации планирования аудита?
10. Какие принципы должны соблюдаться в процессе планирования?
11. В чем состоит предварительное планирование?
12. В чем состоит планирование?
13. Какой документ должен составляться после планирования?
14. Какой информацией должен владеть аудитор после завершения процесса планирования?
15. В каком документе должны оговариваться условия проведения аудита?