



УЧЕБНЫЕ ИЗДАНИЯ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

Г. А. Скачко

АУДИТ

УЧЕБНИК



УДК 657.6
ББК 65.052
С55

Рецензенты:

Л. К. Никандрова — доктор экономических наук, профессор кафедры национальной экономики РАНХиГС при Президенте РФ;

А. А. Савин — доктор экономических наук, профессор департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ.

Скачко Г. А.

С55 Аудит: Учебник для бакалавров / Г. А. Скачко. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2018. — 300 с.

ISBN 978-5-394-02932-5

В учебнике раскрывается современное состояние теории и практики аудиторской деятельности в России. Он состоит из двух разделов. В первом разделе изложены теоретические основы аудита: понятие, цель, задачи, принципы, виды аудита, стандарты, нормативное регулирование аудиторской деятельности и этические нормы аудита. Второй раздел раскрывает вопросы практического аудита: методiku и технологию проведения аудиторской проверки основных разделов и счетов бухгалтерского учета.

Все материалы учебника изложены в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Для студентов бакалавриата, аспирантов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент», «Государственное и муниципальное управление», аспирантов, преподавателей вузов, слушателей программы подготовки к экзамену на получение квалификационного аттестата аудитора, а также специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

ISBN 978-5-394-02932-5

© Скачко Г. А., 2002

© Скачко Г. А., 2018, с изменениями

© ООО «ИТК «Дашков и К°», 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА	5
1. Аудиторская деятельность: сущность аудита, его содержание, цели, задачи и стандарты аудиторской деятельности	5
1.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности	5
1.2. Становление и развитие аудита в России	7
1.3. Цель, задачи и основные принципы аудита	8
1.4. Виды аудита	11
1.5. Стандарты аудиторской деятельности	13
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	21
2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в России	22
2.1. Система нормативного регулирования аудита	22
2.2. Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” — основополагающий законодательный акт, регулирующий правовые основы аудита в России	24
2.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности	34
2.4. Кодекс профессиональной этики аудиторов (краткое содержание)	124
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	127
Раздел II. ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ	129
3. Методика и организация проведения аудиторской проверки	129
3.1. Цели и этапы аудита	129
3.2. Подготовка и планирование аудиторской проверки	130
3.3. Проведение аудиторской проверки	133
3.4. Заключительный этап аудиторской проверки	135
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	137
4. Аудит учредительных документов и расчетов с учредителями	137
4.1. Аудит учредительных документов и порядка формирования уставного капитала	137
4.2. Аудит расчетов с учредителями	140
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	144
5. Аудит внеоборотных активов	145
5.1. Аудит операций с основными средствами	145
5.2. Аудит операций с нематериальными активами	157
5.3. Аудит финансовых вложений	166
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	176

6. Аудит оборотных активов	177
6.1. Аудит материально-производственных запасов	177
6.2. Аудит учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	186
6.3. Аудит денежных средств	194
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	210
7. Аудит расчетов	211
7.1. Цели и задачи аудита	211
7.2. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	213
7.3. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками	220
7.4. Аудит расчетов с подотчетными лицами	221
7.5. Аудит расчетов с разными дебиторами и кредиторами	226
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	233
8. Аудит учета капитала	234
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	244
9. Аудит учета долгосрочных и краткосрочных обязательств	244
9.1. Аудит долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов	244
9.2. Аудит расчетов по оплате труда	251
9.3. Аудит расчетов по социальному страхованию и обеспечению	258
9.4. Аудит расчетов с бюджетом	263
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	270
10. Аудит учета финансовых результатов	270
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	279
11. Аудит бухгалтерской отчетности	280
11.1. Проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего российского законодательства ...	280
11.2. Аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта	283
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	289
12. Аудит налоговых деклараций	290
12.1. Методика аудиторской проверки налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость	290
12.2. Методика аудиторской проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организации	294
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	297
ЛИТЕРАТУРА	298

Без аудита нет надежности счетов.
Без надежности счетов нет контроля.
А без контроля что стоит власть?
Р. Адамс

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА

1. Аудиторская деятельность: сущность аудита, его содержание, цели, задачи и стандарты аудиторской деятельности

1.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности

В странах с развитой рыночной экономикой, в которых аудит существует давно, понятие “аудит” трактуется весьма многообразно. Так, в Великобритании, где институт аудита существует с XIX в. (1862), под аудитом понимают независимую проверку финансовой отчетности предприятия и выражение мнения о ее достоверности. По мнению американских специалистов (в США закон об обязательном аудите вышел в 1937 г.), аудит — это сбор и оценка фактов, касающихся функционирования экономического субъекта, осуществляемые компетентным независимым лицом, которое на основании установленных критериев выносит заключение о качественной стороне этого функционирования.

Международный комитет по аудиторской практике, в который входят представители всех основных профессиональных бухгалтерских организаций, дал такое определение: “Аудит — это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом”¹. Созданный в 1971 г. Комитет американской бухгалтерской ассоциации по основным

¹ Адамс Р. Основы аудита / Под. ред. Я. В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 1995. С. 13.

концепциям учета (American Accounting Association — Committee on Basic Auditing Concepts) дал следующее определение аудита: “Аудит — это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям”¹. Кроме того, подчеркивается, что аудит — это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска.

В соответствии с п. 2 и 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности” “аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности”, а “аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами”. Таким образом, “аудит” и “аудиторская деятельность” — разные понятия. В принципе, отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что аудиторская деятельность наряду с собственно аудитом предусматривает проведение сопутствующих аудиту мероприятий. Это постановка, восстановление и ведение учета; составление бухгалтерской отчетности; обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью; бухгалтерское, налоговое и управленческое консультирование; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций; юридическая помощь в вопросах, связанных с аудиторской деятельностью, и оказание других услуг, требующих от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа, хозяйственного права, налогообложения и т. п.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам выполненной работы. Результатом собственно аудита является аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности, отчет аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведенного аудита, т. е. выводы аудиторов о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах. Результатом оказания сопутствующих аудиту услуг являются, например, фактические и прогнозные экономические

¹ Робертсон Дж. К. Аудит. М.: Контакт, 1993. С. 4.

оценки инвестиционных проектов, качественные характеристики организационной структуры управления организацией и т. п.

Особое значение имеет тот факт, что проверку соблюдения действующего законодательства в ведении бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности предприятия осуществляет независимый аудитор.

Согласно п. 1 ст. 4 Федерального закона “Об аудиторской деятельности” “аудитор — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов”.

Следует отметить, что аудитор — это не только физическое лицо. Аудитором принято называть и аудиторскую фирму, проводящую аудит предприятия. В связи с этим нам более убедительным представляется такое определение: “Аудитор — это частное физическое лицо или аудиторская фирма, проводящие аудит предприятия и оказывающие ему сопутствующие услуги”.

1.2. Становление и развитие аудита в России

Формальное звание аудитора в России было введено Петром I, который в Воинском уставе (1716) и в “Табели о рангах” к воинским чинам причислил и аудитора. Должность аудитора, по существу, совмещала некоторые обязанности делопроизводителя, судебного секретаря и прокурора.

После проведения в России военно-судебной реформы в 1867 г. должность аудитора была упразднена.

Как отмечает известный специалист в области аудита профессор Ю. А. Данилевский, попытки создать институт аудита в России предпринимались в 1889, 1912 и 1928 гг., но по разным причинам оказывались безуспешными.

Новейшая история аудиторской деятельности в России (1987 — н. в.) может быть разделена на следующие этапы.

Первый этап (1987–1993). В 1987 г. была создана первая аудиторская организация — акционерное общество (далее — АО) “Инаудит”. Основными учредителями стали Министерство финансов СССР, Министерство внешней торговли СССР и Госбанк СССР. 1990–1993 гг. характеризуются “стихийным зарождением аудиторской деятельности”. Основной чертой первого этапа является массовое создание аудиторских организаций, в числе которых

можно назвать “Мосаудит”, “Руфаудит”, “Ленаудит”, АО “Балтийский аудит” и др. Кроме того, на российский рынок пришли международные аудиторские компании.

Второй этап (1993–2001) можно характеризовать как период становления аудита в России. В 1993 г. Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 были утверждены Временные правила аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 06.05.1994 № 482 “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности” утверждало ряд документов, регулирующих аудиторскую деятельность в России, на основании которых проводилась работа по лицензированию аудиторской деятельности, аттестации auditors. Создавались аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы. За период 1996–2000 гг. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 38 отечественных правил (стандартов) аудиторской деятельности, которые практически составили методическую основу российского аудита.

Третий этап (2001–2008) начался с принятия Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ “Об аудиторской деятельности”. Принятие этого закона подтвердило окончательное становление аудита в Российской Федерации и позволило вести работу по пути интеграции отечественного аудита в международную аудиторскую систему. Были переработаны и утверждены Правительством РФ Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД).

30 декабря 2008 г. принят второй Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” № 307-ФЗ. Можно сказать, что с принятием этого закона в России начался *четвертый этап* развития аудита, который характеризуется отменой лицензирования аудиторской деятельности и созданием саморегулируемых организаций auditors.

В 2010 г. началась разработка третьей версии Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД). До настоящего времени переработано, утверждено и принято девять новых стандартов.

1.3. Цель, задачи и основные принципы аудита

Цель и общие принципы аудита в России определены ФПСАД № 1 “Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерс-

кой) отчетности”: “Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации”. Под достоверностью принято понимать степень точности данных отчетности, которая позволяет пользователю делать правильные выводы о финансово-хозяйственном и имущественном положении аудируемых лиц и принимать обоснованные решения.

Аудит обеспечивает разумную уверенность в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений. Вместе с тем аудиту присущи определенные ограничения, влияющие на возможность выявления аудитором существенных искажений отчетности: во-первых, в ходе аудита применяются выборочные методы; во-вторых, большая часть аудиторских доказательств не имеет исчерпывающего характера, а лишь представляет доводы в подтверждение того или другого вывода и т. п. Кроме того, имеют место и другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств и мнение аудитора. Это, например, наличие у клиента операций с аффилированными лицами или других обстоятельств, увеличивающих риск искажения отчетности.

Главная **цель** аудита, как было отмечено ранее, — дать объективные сведения о достоверности отчетности во всех существенных аспектах и соответствии отражения в учете финансово-хозяйственных операций действующему в России законодательству. Для достижения этой основной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- установить, соответствует ли аудируемая отчетность предъявляемым к ней требованиям нормативных документов, в частности ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”;
- определить, все ли статьи отчетности правильно оценены и подсчитаны;
- выяснить, существуют ли основания для включения в отчетность указанных в ней сумм;
- выяснить, как отражены в отчетности операции, относящиеся к тому периоду, в котором они были произведены;
- установить идентичность сумм остатков по счетам в регистрах бухгалтерского учета, в Главной книге и в отчетности и др.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы-предприниматели при выполнении своих профессиональных обязанностей должны соблюдать и использовать для принятия любых профессиональных решений следующие основные **принципы**: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

Названные принципы определены ФПСАД № 1 “Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности”. В рамках стандарта эти принципы надо понимать следующим образом.

Независимость предполагает, что аудиторы должны быть независимыми от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

Честность означает, что аудитор должен быть последовательным и честным при оказании услуг и следовать своему профессиональному долгу.

Объективность предполагает непредвзятость, беспристрастность, неподверженность аудитора какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов.

Профессиональная компетентность аудитора подразумевает обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим ему квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги.

Добросовестность предполагает, что оказание профессиональных услуг должно осуществляться с должным вниманием, тщательностью и оперативностью.

Конфиденциальность означает, что аудиторы должны обеспечивать сохранность всех документов (и получаемых от клиента, и составляемых ими самими), не передавать эти документы или их копии третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника, за исключением случаев, предусмотренных российским законодательством. Соблюдение этого принципа обязательно и не имеет ограничений во времени.

Профессиональное поведение — обязанность аудитора поддерживать высокую репутацию своей профессии, т. е. воздержание от поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг,

а также соблюдать правила этики, предусмотренные Кодексом этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

1.4. Виды аудита

В нормативных документах и в практике аудиторской деятельности различаются следующие виды аудита: внешний, внутренний, обязательный, инициативный, первоначальный, согласованный, аудит по специальным заданиям и др.

В теории виды аудита классифицируются по определенным критериям.

Так, *по отношению к пользователям информации* различают внешний и внутренний аудит.

Внешний аудит проводится аудиторской фирмой (или индивидуальным аудитором, если аудит инициативный) на основе договора с экономическим субъектом с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Назначение внешнего аудита — проверка полноты и установление достоверности отражения в бухгалтерском учете затрат, доходов, расходов, финансовых результатов, а также контроль соблюдения российского законодательства и нормативных документов, регулирующих совершение финансово-хозяйственных операций.

Внутренний аудит проводится в организации независимыми штатными специалистами — аудиторами. Назначение внутреннего аудита — осуществление постоянного контроля за расходами и предотвращение нерациональных потерь ресурсов, а также своевременное предупреждение финансовых трудностей. Потребность во внутреннем аудите возникает главным образом на крупных предприятиях, когда руководство не в состоянии заниматься повседневным контролем. Внутренний аудит можно определить как независимую деятельность на предприятии по проверке и оценке его работы в его же интересах.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате предприятия, ревизионные комиссии или аудиторские фирмы на договорной основе.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит в России проводится в соответствии со ст. 5 Федерального закона “Об аудиторской деятельности”, в которой определены критерии для организаций, подлежащих обязательной ежегодной аудиторской проверке. Обязательный аудит является разновидностью внешнего аудита и проводится аудиторскими организациями. Индивидуальные аудиторы не могут проводить обязательный аудит.

Инициативный аудит — это добровольный аудит, проводится по инициативе руководства экономического субъекта. Инициативный аудит проводит аудиторская фирма или индивидуальный предприниматель-аудитор. Назначение инициативного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, налогообложении, составлении отчетности и исправить их.

Инициативный аудит может быть комплексным (при этом методика его проведения не отличается от методики проведения обязательного аудита) и тематическим. При тематическом аудите проверке подвергаются отдельные разделы учета, например учет формирования финансовых результатов или учет поступления и использования материальных ресурсов и т. п. Глубина проверки также может быть различной: сплошная проверка, начиная с первичных документов; выборочная проверка данных учетных регистров и отчетности. Все зависит от условий договора.

По объектам аудита различают **общий аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж, инвестиционных институтов, внебюджетных фондов; банковский и государственный.**

Все эти виды аудита осуществляются аудиторскими фирмами в соответствии с российским законодательством. Государственный аудит проводят аудиторы Счетной палаты РФ.

В зависимости от назначения аудит подразделяется на аудит бухгалтерской отчетности, налоговый, аудит на соответствие требованиям, ценовой и др.

Аудит бухгалтерской отчетности осуществляется внешними аудиторами с целью установить ее достоверность во всех существенных аспектах, а также вынести заключение о соответствии ведения бухгалтерского учета действующему законодательству об аудите и другим нормативным правовым актам.

Налоговый аудит проводится с целью установить соблюдение налогового законодательства и налоговой политики организа-

ции, иными словами, это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов.

Аудит на соответствие требованиям — это проверка определенного участка финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целях установления его соответствия каким-либо предписанным условиям, например анализ работы инвестиционного потенциала предприятия и т. п.

Ценовой аудит представляет собой проверку правильности и обоснованности установления цены на заказ, например на конкретный оборотный заказ.

Кроме перечисленных видов аудита существует **управленческий аудит**. Это один из видов консультационных услуг, предоставляемых клиенту для повышения эффективности использования его ресурсов, а также оценка эффективности производства и финансовых вложений.

По времени осуществления различают первоначальный аудит, согласованный и оперативный.

Первоначальный аудит проводится впервые для данного предприятия, что существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают информацией об особенностях деятельности предприятия.

Согласованный аудит осуществляется повторно или регулярно и поэтому основан на знании специфики клиента, состояния его учетно-финансовой работы, на результатах сотрудничества с клиентом. Согласованный аудит иначе называют повторяющимся аудитом. Недостаток повторяющегося аудита состоит в том, что постепенно утрачивается независимость аудиторов. В этой связи Международная федерация бухгалтеров рассматривает вопрос об ограничении срока повторяющегося аудита тремя — пятью годами.

Оперативный аудит представляет собой кратковременную аудиторскую проверку для установления общей оценки состояния учета, отчетности, эффективности внутреннего контроля и т. п.

1.5. Стандарты аудиторской деятельности

Профессиональную деятельность аудиторов регулируют стандарты аудиторской деятельности.

Стандарты аудита — это документы, формирующие единые базовые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, при соблюдении которых обеспечивается надлежащий уровень качества проведения аудита и оказания сопутствующих услуг. Аудиторские стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, методологию его проведения, порядок составления аудиторского заключения, отчетов аудиторов, а также базовые принципы, которые должны соблюдать все аудиторы. Значение аудиторских стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают высокое качество проведения аудиторской проверки;
- способствуют внедрению в аудиторскую практику научных достижений;
- помогают определять действия аудитора в нестандартных ситуациях и т. п.

В настоящее время различают три группы стандартов: национальные (отечественные), международные, внутрифирменные.

Принято считать, что **национальные** (отечественные) стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В России также согласно Федеральному закону “Об аудиторской деятельности” разрабатываются федеральные стандарты аудиторской деятельности. Их разрабатывает федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности. С 2009 г. федеральные стандарты утверждаются Министерством финансов РФ.

Федеральные (отечественные) стандарты аудиторской деятельности разрабатываются на основе международных стандартов аудита (МСА) и в значительной мере соответствуют им.

Российским ФПСАД присвоены номера в порядковой последовательности их утверждения.

С мая 2010 г. была начата разработка новой версии федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), предусмотренных Федеральным законом “Об аудиторской деятельности”. До настоящего времени разработано, утверждено и принято к исполнению девять ФСАД. До полной разработки ФСАД будут действовать федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые по мере утверждения ФСАД будут отменяться как утратившие силу (см. табл. 1).

**Федеральные правила (стандарты)
аудиторской деятельности**

№ правила (стандарта)	Правило (стандарт) аудиторской деятельности	Документ, утвердивший правило (стандарт)
1	2	3
Федеральные стандарты аудиторской деятельности, предусмотренные Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности”		
ФСАД 1/2010	Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 2/2010	Модифицированное мнение в аудиторском заключении	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 3/2010	Дополнительная информация в аудиторском заключении	Приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н
ФСАД 4/2010 Утратил силу	Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля Положение “О принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля”	Приказ Минфина России от 20.02.2010 № 16н Приказ Минфина России от 18.12.2015 № 203н
ФСАД 5/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	Приказ Минфина России от 17.08.2010 № 90н
ФСАД 6/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита	Приказ Минфина России от 17.08.2010 № 90н (в ред. от 16.08.2011 № 99)
ФСАД 7/2011	Аудиторские доказательства	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н
ФСАД 8/2011	Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н
ФСАД 9/2011	Особенности аудита отдельной части отчетности	Приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н

1	2	3
Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности"		
ФПСАД № 1	Цель и основные принципы аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
ФПСАД № 2	Документирование аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
ФПСАД № 3	Планирование аудита	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
ФПСАД № 4	Существенность в аудите	Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696
ФПСАД № 5	Утратило силу	
ФПСАД № 6	Утратило силу	
ФПСАД № 7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Постановление Правительства РФ от 19.11.2008 № 863
ФПСАД № 8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 19.11.2008 № 863, от 27.01.2011 № 30
ФПСАД № 9	Связанные стороны	Постановление Правительства РФ от 19.11.2008 № 863
ФПСАД № 10	События после отчетной даты	Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 № 405
ФПСАД № 11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 № 405
ФПСАД № 12	Согласование условий проведения аудита	Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532
ФПСАД № 13	Утратило силу	
ФПСАД № 14	Утратило силу	
ФПСАД № 15	Утратило силу	
ФПСАД № 16	Аудиторская выборка	Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532
ФПСАД № 17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228

1	2	3
ФПСАД № 18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228
ФПСАД № 19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228
ФПСАД № 20	Аналитические процедуры	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228
ФПСАД № 21	Особенности аудита оценочных значений	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228
ФПСАД № 22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, от 02.08.2010 № 586
ФПСАД № 23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228
ФПСАД № 24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 28	Использование результатов работы другого аудитора	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523

1	2	3
ФПСАД № 29	Рассмотрение работы внутренне-го аудита	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 30	Выполнение согласованных про-цедур в отношении финансовой информации	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 31	Компиляция финансовой инфор-мации	Постановление Правительства РФ от 25.08.2006 № 523
ФПСАД № 32	Использование аудитором ре-зультатов работы эксперта	Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 557
ФПСАД № 33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 557
ФПСАД № 34	Контроль качества услуг в ауди-торских организациях	Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 557

Международные стандарты аудита. На международном уровне профессиональные требования к аудиту разрабатывает Международная федерация бухгалтеров (IFAC). В рамках IFAC международные стандарты аудита выпускает Международный комитет по аудиторской практике (IAPC). Цель международных стандартов состоит в следующем: во-первых — способствовать развитию аудиторской профессии в тех странах, в кото-рых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и во-вторых — унифицировать работу аудита в международном масштабе.

В постсоветском пространстве на русский язык МСА пере-водились несколько раз: первое официальное издание МСА было представлено в 2000 г., второе — в 2002 г., имеются также неофициальные переводы. Работа над совершенствованием МСА ведется постоянно.

В табл. 2 приводится классификация разделов и стандартов МСА и ПМАП (Положения по международной аудиторской прак-тике) применительно ко второму официальному изданию.

Классификация МСА и ПМАП

Номер МСА	Наименование разделов и стандартов
1	2
<i>Вводные аспекты (100–199)</i>	
100	Задания, обеспечивающие уверенность
120	Основные принципы Международных стандартов аудита
<i>Обязанности (200–299)</i>	
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности
210	Условия аудиторских заданий
220	Контроль качества работы в аудите
230	Документирование
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности
240A	Мошенничество и ошибка
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности
260	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями
<i>Планирование (300–399)</i>	
300	Планирование
310	Знание бизнеса
320	Существенность в аудите
<i>Внутренний контроль (400–499)</i>	
400	Оценка рисков и внутренний контроль
401	Аудит в среде компьютерных информационных систем
402	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации
<i>Аудиторские доказательства (500–599)</i>	
500	Аудиторские доказательства
501	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей
505	Внешние подтверждения
510	Первичные задания — начальное сальдо
520	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования

1	2
540	Аудит оценочных значений
550	Связанные стороны
560	Последующие события
570	Непрерывность деятельности
580	Заявления руководства
<i>Использование работы третьих лиц (600–699)</i>	
600	Использование работы другого аудитора
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита
620	Использование работы эксперта
<i>Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений) (700–799)</i>	
700	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности
700A	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности
710	Сопоставимые значения
720	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность
<i>Специализированные области (800–899)</i>	
800	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей
810	Исследование ожидаемой финансовой информации
<i>Сопутствующие услуги (900–999)</i>	
910	Задание по обзорной проверке финансовой отчетности
920	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации
930	Задания по компиляции финансовой информации
<i>Положения по международной аудиторской практике (1000–1100)</i>	
1000	Процедуры межбанковского подтверждения
<i>Дополнения 1–3 к предмету 400</i>	
1001	Среда ИТ — Автономные персональные компьютеры
1002	Среда ИТ — Онлайновые компьютерные системы
1003	Среда ИТ — Система баз данных
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами
1005	Особенности аудита малых предприятий
1006	Аудит международных коммерческих банков
1008	Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы
1009	Методы аудита с помощью компьютеров
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности
1012	Аудит производственных финансовых инструментов

До настоящего времени указанный выше вариант перевода на русский язык международных стандартов аудита в России остается официальным.

Следует сказать, что более поздние переводы МСА на русский язык были сделаны в странах СНГ (в Республике Казахстан и на Украине). Но в России официально признается выше представленный перевод МСА и ПМАП.

Внутрифирменные стандарты аудита, как отмечено в Федеральном законе “Об аудиторской деятельности”, могут разрабатывать сами аудиторские организации для своей работы.

Внутрифирменные стандарты представляют собой набор внутрифирменных правил, инструкций, которые детализируют требования общепринятых стандартов и доводят их до уровня конкретных методик и указаний, позволяющих предметно проверять, например, специфические аспекты отрасли и другие вопросы.

Основные требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудита, состоят в том, что они должны:

- не противоречить федеральным правилам (стандартам);
- быть утверждены и приняты аудиторской организацией;
- содержать такие реквизиты, как порядковый номер, название стандарта, сфера применения, дата ввода в действие и т. п.

Целесообразность применения внутрифирменных стандартов состоит в том, что они обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в конкретной аудиторской организации.

Применение внутрифирменных стандартов способствует уменьшению трудоемкости и увеличению объема оказываемых услуг и, как следствие, сокращению сроков проверки.

Наличие внутрифирменных стандартов и их методического сопровождения является своеобразным показателем профессионализма работы фирмы. Содержание этих стандартов представляет собой закрытую информацию. Практически это интеллектуальная собственность аудиторской организации.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение аудита и аудиторской деятельности.
2. Назовите основную цель и задачи аудиторской деятельности.

3. Какие основные принципы должны соблюдать аудиторы при выполнении своих профессиональных обязанностей?

4. Приведите виды сопутствующих аудиту услуг и охарактеризуйте их.

5. Охарактеризуйте виды аудита по классификационным признакам.

6. Дайте определение стандартов аудита. Каково их значение в развитии аудита?

7. На какие группы подразделяются аудиторские стандарты? Охарактеризуйте их.

8. Как проходило становление аудита в России?

9. Дайте характеристику обязательного аудита. В каком законодательном акте определены критерии для организаций, подлежащих обязательной ежегодной аудиторской проверке?

2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в России

2.1. Система нормативного регулирования аудита

Аудиторская деятельность в России регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными правовыми документами, функции контроля за их исполнением возложены на систему государственных органов и профессиональных общественных институтов. Ряд методических функций и функций по контролю за соблюдением аудиторами требований российского законодательства были переданы саморегулируемым организациям (СРО).

Аудиторскую деятельность в России регулируют следующие нормативные акты:

- федеральные законы от 30.12.2008 № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности”, от 01.12.2007 № 315-ФЗ “О саморегулируемых организациях” и другие законодательные акты, не противоречащие Федеральному закону “Об аудиторской деятельности”;
- Федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- Кодекс этики аудиторов России;

- отраслевые нормативные акты (внутрифирменные стандарты СРО; внутрифирменные правила (стандарты), разработанные и действующие в аудиторской организации).

К государственным органам регулирования аудиторской деятельности относятся:

- уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ);

- Совет по аудиторской деятельности при Минфине России.

Общие требования к деятельности СРО определены Федеральным законом “О саморегулируемых организациях”. Дополнительные положения установлены Федеральным законом “Об аудиторской деятельности” (ст. 17).

Аудиторская деятельность в России организуется и регулируется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. В нашей стране функционирует многоуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. В эту систему входят четыре основных уровня.

Первый уровень регулирования — законодательный. Он включает кодексы (Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ), федеральные законы, основным из которых является Федеральный закон “Об аудиторской деятельности”. Этот закон определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе страны.

Второй уровень — нормативный. На этом уровне представлены федеральные стандарты аудиторской деятельности, которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения, а также устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг.

Третий уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен методическими документами министерств и ведомств, которые устанавливают правила проведения аудиторской проверки в отдельных отраслях, по конкретным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета и др. Это различные методические указания, документы, регулирующие специфические особенности по видам аудита (например, общий, страховой, банковский, инвестиционных институтов).

Этот уровень регулирования аудиторской деятельности представлен также внутренними стандартами СРО, которые и разрабатываются ими. Эти стандарты должны осуществлять регулирование специфических вопросов на уровне СРО и не должны противоречить требованиям федеральных стандартов.

Четвертый уровень — внутрифирменный. Он включает внутренние регламенты (стандарты) аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации на основе федеральных стандартов и практики аудита. Применяются внутрифирменные стандарты при проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг. Содержание этих стандартов представляет собой закрытую информацию, является прерогативой аудиторских фирм, их ноу-хау. Практически это интеллектуальная собственность аудиторской организации.

2.2. Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” — основополагающий законодательный акт, регулирующий правовые основы аудита в России

Необходимость совершенствования законодательного обеспечения аудиторской деятельности в России вызвана тем, что Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” от 07.09.2001 № 119-ФЗ, сыграв важную роль в становлении аудита в стране, уже не в полной мере отражал условия, сложившиеся на рынке аудиторских услуг. И 30 декабря 2008 г. был принят новый Федеральный закон “Об аудиторской деятельности” № 307-ФЗ.

В ст. 1 дается определение аудиторской деятельности как независимой проверки бухгалтерской отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности этой отчетности, а также деятельности по оказанию организациям сопутствующих аудиту услуг. К таким услугам закон относит:

- постановку и ведение бухгалтерского учета, консультирование по вопросам бухгалтерского учета;
- постановку и ведение налогового учета, налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности и инвестиционных проектов;

- оценочную деятельность;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- проведение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- составление бизнес-планов;
- обучение в областях бухгалтерского учета и аудита.

Статьи 3 и 4 дают понятие аудиторской организации и аудитора. Аудиторская организация — это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Аудитор — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых аудиторских организаций.

Статья 5 “Обязательный аудит”. Обязательный аудит проводится в случаях:

- если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;
- если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;
- если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;
- в иных случаях, установленных федеральными законами.