

Тема 2. Организация аудиторской деятельности (2 часа)

1. Сущность и значение аудиторской деятельности

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в РФ аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Слово «аудит» происходит от латинского «audio», что означает «он слышит», «слушатель». Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудитора со своими клиентами, внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору. Задача аудитора — проверить состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период, сформулировать объективные выводы, дать необходимые рекомендации.

Аудит, по мнению зарубежных специалистов, — это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта, осуществляемый компетентным независимым лицом. Он направлен на снижение до приемлемого уровня информационного риска, то есть вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные и неточные сведения для их пользователей. Вместе с тем аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку рекомендаций по повышению эффективности хозяйственной деятельности экономического субъекта. Поэтому нередко аудит определяют как своеобразную экспертизу бизнеса.

- Основным принципом, регулирующим аудит, является совокупность определенных этических и профессиональных норм: независимость,

честность и объективность аудитора, его профессионализм, компетентность и добросовестность, конфиденциальность информации, ответственность.

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

В частности, целями аудита могут быть: оценка состояния бухгалтерского учета, проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, подтверждение проспекта эмиссии ценных бумаг, проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности и подготовка рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента, оптимизация затрат, консультирование по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права и др. Например, аудит финансовой отчетности проводится с целью определения правильности ее составления в соответствии с установленными правилами, полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности показателей деятельности предприятия за проверяемый период; контроля за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности.

Одна из функций аудита — деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска пользователей финансовых отчетов. Исходя из этого первоочередной задачей аудиторов является высококачественное проведение аудиторских проверок. В ходе проверки должна быть установлена достоверность показателей отчетов клиента, правильность их составления, реальность приведенных в них данных. При этом используются показатели таких форм отчетности, как баланс, отчет о прибылях и убытках, расчеты (налоговые декларации) по отдельным налогам, учетная политика, пояснительная записка к отчету и др.

Задачами аудитора в процессе проверки являются:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля,

квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности совершения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность предприятия и ее конечные результаты;

- оказание помощи администрации предприятия путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;
- на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел на предприятии ориентирование его администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа);
- предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг и касающимся организации бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, хозяйственного права, финансового анализа и пр.

Методика осуществления аудиторских проверок создается в процессе самих проверок и постепенного накопления опыта их проведения. В зависимости от условий договора проверка может быть комплексной или тематической, когда контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета.

Различной может быть и глубина проверки: полная и сплошная проверка учетных данных начиная с первичных документов, проведение инвентаризации имущества и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или изучение только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Аудиторская деятельность, как правило, не ограничивается только проверкой

финансовой отчетности предприятия, но предполагает и оказание аудиторами (аудиторскими фирмами) своим клиентам на договорной основе различных дополнительных услуг.

К таким услугам относятся:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской отчетности и ее защита в налоговой инспекции;
- совершенствование действующей системы учета;
- автоматизация учетного процесса; проведение экономического и финансового анализа; разработка финансовых прогнозов;
- планирование налогообложения; оценка активов и пассивов;
- консультирование по широкому кругу финансовых и юридических вопросов, маркетингу, менеджменту; разработка учредительных документов;
- обучение и повышение квалификации бухгалтерского персонала;
- информационное обслуживание и др.

Аудит отличается от таких видов контроля, как ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза по своей сущности, подходу к проверке документации, взаимоотношениям между проверяющим и клиентом, выводам, сделанным по результатам проверки, и т. д.

Так, целью *ревизии* является выявление недостатков для их устранения и наказания виновных. Она выполняется на основе инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов и предназначена для обеспечения сохранности активов, пресечения и профилактики злоупотреблений. Акт ревизии — внутриведомственный документ, в котором фиксируются все выявленные, даже незначительные, недостатки. Акт и другая информация передаются вышестоящему и другим контролирующим органам для принятия организационных выводов, взысканий. Ревизию проводят работники

ревизионного аппарата, ее оплачивает вышестоящая организация или государственный орган.

Судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов в процессуально правовой форме, обеспечивающей получение доказательств и применение экспертных знаний в области бухгалтерского учета при изучении совершенных хозяйственных операций. Поэтому такая экспертиза имеет ряд отличительных особенностей:

- проведение проверки в большинстве случаев связано с возбуждением уголовного дела по факту причинения материального ущерба организации или государству;
- проверка проводится не в организации, а непосредственно в помещении экспертного учреждения;
- все документы, подлежащие экспертизе, изымаются из организации в установленном порядке;
- все бухгалтерские документы (первичные, сводные, отчетные и т. п.), относящиеся к изучаемым вопросам, тщательно проверяются на предмет правильности и законности оформления хозяйственных операций;
- в ходе проверки используются сведения, содержащиеся в актах документальных ревизий и проверок других контролирующих органов, заключениях экспертов, показаниях обвиняемых, свидетелей и других материалах, относящихся к конкретному делу.

При проведении таких экспертиз устанавливается соответствие (или несоответствие) имеющихся бухгалтерских документов, отражающих сущность хозяйственных операций, требованиям действующих нормативных документов. Проверяющий должен дать четкие ответы на конкретно поставленные вопросы: определить документальную обоснованность суммы предъявленного иска, выяснить круг должностных или, ответственных за сохранность товарно-материальных ценностей и денежных средств, ставших объектом хищений.

Подлежит также установлению круг должностных лиц, которые по действующему законодательству были обязаны обеспечить выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых явилось одной из причин вскрытых злоупотреблений.

Аудит заключается в выражении мнения о достоверности финансовой отчетности, а также оказании услуги, помощи клиенту. Это предпринимательская деятельность, осуществляемая на основе договора между аудитором и клиентом. Аудит проводится независимым экспертом, носит добровольный характер, предполагает равноправные отношения сторон, сотрудничество между ними. Он направлен на выявление причин искажения финансовой отчетности, факторов, ухудшающих финансовое положение клиента. По результатам проверки формулируются аудиторское заключение и рекомендации для клиента, обеспечивается конфиденциальность информации.

Несмотря на существенные различия между аудитом и ревизией, целый ряд ревизорских методов, приемов, подходов к проверке рационально используется в аудите. В свою очередь, аудитор может быть привлечен по поручению государственного органа в качестве эксперта-бухгалтера для проведения ревизии или судебно-бухгалтерской экспертизы. При этом он как высококвалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов.

2. Виды аудита

С точки зрения классификационных признаков различают следующие виды аудита.

Внешний аудит проводится независимой аудиторской фирмой (аудитором) на договорной основе с экономическим субъектом главным образом с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой

отчетности, а также оказания консультационных услуг администрации.

Внутренний аудит выступает неотъемлемой частью системы управленческого контроля на предприятии. Его цель — оценка эффективности функционирования системы управления предприятием. Она достигается в процессе контроля со стороны специального органа, создаваемого на предприятии (службы внутреннего аудита), за достоверностью бухгалтерской отчетности, исполнением смет расходов, сохранностью имущества, а также путем разработки предложений по совершенствованию методов организации производства, взаимодействия различных подразделений.

В то же время внутренний аудит по содержанию и методам проведения имеет много общего с внешним аудитом и в значительной мере является информационной базой для последнего. При должной организации внутреннего аудита на предприятии существенно сокращаются объем и содержание внешнего аудита, проводимого в предусмотренных законодательством случаях.

Однако между внутренним и внешним аудитом имеются и существенные различия. Это прежде всего различия в уровнях независимости. Органы внутреннего аудита создаются на самом предприятии, подчиняются его руководству и находятся полностью на его содержании. В связи с этим независимая деятельность органов внутреннего аудита возможна, как правило, только в отношении структурных подразделений предприятия, деятельность которых подвергается проверке. Что касается органов внешнего аудита, то они полностью как материально, так и организационно независимы от аудиторского предприятия и осуществляют свою деятельность на договорной основе.

Очень важно, чтобы деятельность органов (служб) внутреннего аудита на предприятии была четко регламентирована соответствующим Положением (внутрифирменным стандартом), предусматривающим их права и обязанности, а также гарантии руководства предприятий по обеспечению их эффективной работы.

Различия между внутренним и внешним аудитом вытекают также из их основных задач и из времени выполнения работы. Если основной задачей внутреннего аудита является подготовка информационных материалов о финансово-экономическом состоянии данного предприятия для руководства, то главная задача внешнего аудита — подготовка соответствующего заключения для внешних заинтересованных пользователей: акционеров, инвесторов, налоговой службы, банков, партнеров по бизнесу, органов власти и т. д.

Внутренний аудит, являясь составной частью внутрихозяйственного контроля на предприятии, осуществляется непрерывно. Периодичность внешнего аудита, как правило, — один раз в год.

Аудит экономического субъекта может быть инициативным (добровольным) или обязательным. **Инициативный аудит** обычно проводится по решению администрации предприятия или его учредителей. Его цель — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния предприятия, разработать рекомендации по повышению эффективности его деятельности. Заказчиками проверки могут выступать также партнеры предприятия по бизнесу (поставщики, банки, потенциальные инвесторы и др.).

Обязательный аудит осуществляется в случаях, предусмотренных законодательством РФ. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 07.12.94 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» (с изм. от 25.04.95 г.) **обязательную проверку своей годовой бухгалтерской отчетности проводят:**

- **открытые акционерные общества;**
- **банки и другие кредитные учреждения;**
- **страховые организации и общества взаимного страхования;**

- — товарные и фондовые биржи;

- — инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);