

ТЕМА 5. ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЙ ЭТАП АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

(2 часа)

1. ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ ПЛАН АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ. ОЗНАКОМЛЕНИЕ С ОБЪЕКТОМ ПРОВЕРКИ, АУДИТОРСКИЙ РИСК ПРИ ВЫБОРЕ КЛИЕНТА

До начала проведения аудита или оказания сопутствующих услуг аудиторская организация должна ознакомиться с деятельностью экономического субъекта, чтобы понять ее и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета. При этом следует использовать правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта».

Порядок предварительного планирования аудита изложен во 2 и 3 разделах правила (стандарта) аудиторской деятельности «Планирование аудита», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 25 декабря 1996 г.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с внешними и внутренними факторами, влияющими на финансово-хозяйственную деятельность клиента, и оценить возможность проведения аудита.

Источники получения информации:

- устав, документы о регистрации, протоколы заседаний органа управления, документ об учетной политике;
- бухгалтерская и статистическая отчетность;
- планы, сметы, проекты;
- контракты, договора, соглашения;
- внутренние отчеты аудиторов, консультантов;
- внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок, судебных и арбитражных исков;

П документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;

- сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта, для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

Если аудиторская организация согласна вести работу с данным клиентом, то она оформляет письмо-обязательство о согласии на проведение аудита, договор и параллельно с этим формирует штат для проведения аудита.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, следует учитывать:

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного);
- предполагаемые сроки работы группы;
- количественный состав группы;
- должностной уровень членов группы;
- преемственность персонала группы;
- квалификационный уровень членов группы.

2. СОСТАВЛЕНИЕ ПИСЬМА-ОБЯЗАТЕЛЬСТВА АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ О СОГЛАСИИ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Комиссией по аудиторской деятельности одобрено протоколом № 6 от 25 декабря 1996 г. правило (стандарт) «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита». Оно направляется исполнительному органу клиента до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Согласно ГК РФ это письмо, если оно составляется для разовых соглашений, является офертой. Оферта — это предложение заключить договор одной из сторон и ее акцепт (принятие предложения) другой стороной. Следовательно, клиент, получив письмо-обязательство, должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией.

Если между клиентом и аудиторской организацией существует долгосрочный договор, в котором определены цель и масштаб аудита, то письмо-обязательство можно не составлять.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания:
по условиям аудиторской проверки

- об объекте, цели, порядке аудита филиалов, подразделений, дочерних компаний, о том, должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности отчетности филиалов, подразделений, дочерних компаний;
 - о законодательных актах и нормативных документах, на основе которых проводится аудит;
 - о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита;
- по обязательствам аудиторской проверки
- о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;
 - об ответственности (может быть формулировка: в порядке, определенном законодательством и договором), обязательство по соблюдению коммерческой тайны;
 - о наличии риска не обнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством СВК клиента.

По обязательствам экономического субъекта

- об ответственности за полноту и достоверность документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- об обеспечении свободного доступа к документации и информации, необходимой для проведения аудита;
- о направлении клиентом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении ими соответствующей задолженности;
- о не оказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

В письме может быть также отражен порядок обращения к руководству проверяемой организации за разъяснениями.

Кроме того, по усмотрению аудиторской организации и в соответствии с пожеланиями клиента могут быть включены в текст письма:

- общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях;
- примерный календарный план проведения аудита и состав группы аудиторов, направляемой на проверку;
- общая характеристика методов проверки;
- предложения об использовании услуг других аудиторов или независимых экспертов и т. д.

При повторном аудите письмо-обязательство направляется клиенту лишь в отдельных случаях:

- при необходимости разъяснения целей, масштабов аудита, ответственности аудитора и клиента,
- при изменении в составе руководства, в условиях проверки,
- при изменении профиля фирмы или масштабов ее деятельности,
- при изменении законодательства, влияющем на содержание письма-обязательства.

Если этих изменений не было, можно напомнить содержание прежнего письма.

3. ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРА НА АУДИТОРСКУЮ ПРОВЕРКУ

Договор на проведение аудиторской проверки — это официальный документ, который регламентирует взаимоотношения аудитора с клиентом.

При его составлении нужно четко уяснить желание клиента и помочь ему правильно сформулировать заказ. От правильного и четкого составления договора во многом зависит качество и бесконфликтность проведения аудиторской проверки.

Между заказчиком и аудитором возникают особые отношения по поводу

аудиторской проверки. Раньше договор на аудиторскую проверку заключался как договор подряда. В новом Гражданском кодексе отражен новый вид договора: договор на возмездное оказание услуг. В качестве одного из видов договоров указаны аудиторские услуги. Особенности этого договора приведем пока в общем виде. Это:

1. Понятие безвозмездного оказания услуг.
2. Порядок исполнения договора.
3. Оплата услуг.
4. Определение последствий невозможности достижения результатов работы.
5. Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

В остальном договор на возмездное оказание услуг (ДВОУ) может содержать те же положения, что и договор подряда. Так, подрядчик обязуется своевременно и с надлежащим качеством выполнить для заказчика определенные работы. Заказчик же обязуется своевременно принять выполненные работы и оплатить их.

Рассмотрим подробнее особенности ДВОУ.

1. В отличие от договора подряда предметом ДВОУ является действие, а не результат. Поэтому по выполнению договора подряда оформляют акт о приемке-сдаче работ, которые являются результатом договора, по окончании аудиторской проверки составляется иной документ — аудиторское заключение.

2. В отличие от договора подряда исполнитель ДВОУ обязан выполнить услуги лично. Привлечение «субподрядчиков» возможно только с согласия клиента. Кроме того, при выполнении договора подряда качество выполненной работы оценивает заказчик, а при выполнении договора на аудиторскую проверку право оценивать ее качество заказчику не предоставлено. Такие права имеют орган, выдавший лицензию, после соответствующей перепроверки, а также арбитражный или третейский суд. Это одно из основных условий независимости аудиторской проверки.

3. Договор на аудиторскую проверку должен содержать обязательство заказчика об оплате работ вне зависимости от содержания аудиторского заключения. Аудитор должен обратить на это внимание клиента, при необходимости разъяснить ему, в каких формах может быть приведено аудиторское заключение, и в договоре целесообразно отразить возможность предоставления аудиторского заключения в любой из форм, предусмотренных во Временных правилах.

Кроме того, при решении вопроса об оплате надо предусмотреть распределение риска. Риск случайной невозможности исполнения договора, возникший по вине заказчика, несет заказчик. А услуги аудитора должны быть оплачены в полном объеме. (Например, гибель документов во время проверки от пожара или их утеря, кража). В этом тоже отличие от договора подряда, при котором риск случайного повреждения результатов работы несет подрядчик.

4. Суть в том, что если возникли обстоятельства, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает аудитору все расходы. Чтобы конкретизировать этот момент, надо согласовать возможную оплату исходя из количества и состава группы аудиторов и их почасовой оплаты.

5. В обычном договоре подряда одностороннее расторжение договора недопустимо. В ДВОУ и заказчик, и исполнитель могут это сделать. Но условием со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных расходов, а со стороны исполнителя — полное возмещение заказчику убытков.

Действие других пунктов договора, хотя формально не отличается от договора подряда, но все же имеет свою специфику.

Как показывает опыт, клиент часто приглашает аудитора, когда его работа по учету не завершена, в результате не все документы представляются аудитору в нужные сроки, что осложняет и тормозит проверку. В результате аудитор не укладывается в отведенный ему для проверки срок. Поэтому в договоре следует определить сроки представления документов, оговорить возможность отказа от выражения мнения о достоверности отчетности в случае непредставления необходимых для проверки документов или увеличения времени проведения проверки и, соответственно, увеличения оплаты.

В договоре желательно предусмотреть предоплату (обычно от 50 до 100%), хотя за рубежом это считается неэтичным. У нас же в силу отсутствия урегулирования многих вопросов законодательным или инструктивным путем и в силу отсутствия этики бизнеса непредставление предоплаты может нанести ущерб деятельности аудитора. Например, группа аудиторов начинает работу, выясняет, что нарушения у клиента столь серьезны, что невозможно выразить мнение о достоверности отчетности, но при сообщении об этом клиенту последний отказывается от оплаты уже выполненной аудиторами работы.

Желательно предусмотреть в договоре выделение клиентом отдельного помещения для работы аудиторов, поскольку находиться в общей комнате, где ведется оперативное управление фирмой, и при этом проводить кропотливую, требующую предельного внимания аудиторскую работу просто невозможно.

В договоре может быть предусмотрено при необходимости предоставление в распоряжение аудиторской группы работников фирмы-клиента для оказания помощи в отдельных участках работы, например, в проведении инвентаризации, в подборке договоров.

В договоре может быть предусмотрен также порядок обращения к руководству проверяемой организации за разъяснениями.

В стоимость аудиторских услуг, если они выполняются юридическим лицом, включается НДС, что также надо отразить в договоре.

В договоре может быть отражена необходимость привлечения специалистов — физических и юридических лиц.