

*Международный консорциум «Электронный университет»
Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики
Евразийский открытый институт*

З.П. Архарова

Международные стандарты аудита (МСА)

Учебно-методический комплекс

Москва 2011

УДК 657.6
ББК 65.053
А 873

Архарова З. П.
А 873 **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА (МСА):**
Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ,
2011. – 104 с.

ISBN 978-5-374-00502-8

УДК 657.6
ББК 65.053

ISBN 978-5-374-00502-8

© Архарова З.П., 2011
© Оформление, Евразийский открытый
институт, 2011

Содержание

Цели и задачи дисциплины	6
Тема 1. Понятие, значение международных стандартов аудита в практике аудиторской деятельности	7
1.1. Понятие, цели и основные задачи международных стандартов аудита (МСА).....	8
1.2. Факторы, влияющие на МСА.....	10
1.3. Классификация МСА.....	11
1.4. Связь МСА с национальными стандартами аудита	12
1.5. Взаимосвязь МСА с МСФО	13
Вопросы для самооценки.....	14
Тема 2. Международные стандарты, регулирующие этапы организации аудита.....	15
2.1. Планирование аудита	16
2.2. Информация о бизнесе клиента	18
2.3. Письмо согласие на проведение аудита	20
2.4. Документирование аудиторских проверок.....	21
2.5. Существенность в аудите	22
2.6. Аудиторский риск и система внутреннего контроля	23
Вопросы для самооценки.....	26
Тема 3. Международные стандарты, регулирующие получение аудиторских доказательств	27
3.1. Понятие и виды аудиторских доказательств	28
3.2. Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.....	30
3.3. Процедуры выборочной проверки.....	31
3.4. Аналитические процедуры получения аудиторских доказательств.....	32
3.5. Использование при проведении аудита результатов работы третьих лиц	33
Вопросы для самооценки.....	35

Тема 4. Международные стандарты, регулирующие сбор и обобщение информации о ходе проверки.....	37
4.1. Аудиторские доказательства в отношении начального сальдо.....	38
на финансовую отчетность субъекта	39
4.3. Оценочные значения в ходе аудиторской проверки	39
4.4. Операции со связанными сторонами.....	40
4.5. Мошенничество и ошибка.....	41
4.6. Проверка возможности применения допущения о непрерывности деятельности субъекта.....	42
4.7. Использование разъяснений руководства субъекта.....	43
4.8. Проверка соблюдения субъектом требований законодательства	44
4.9. Информация для руководства субъекта о ходе аудита	45
Вопросы для самооценки.....	46
Тема 5. Международные стандарты составления аудиторского заключения.....	47
5.1. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности.....	48
5.2. Возможность проведения аудитором сопоставления	49
5.3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.....	51
Вопросы для самооценки.....	52
Тема 6. Международные стандарты, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг.....	53
6.1. Информация аудитора по специальному аудиторскому заданию	54
6.2. Проверка прогнозной финансовой информации.....	55
6.3. Порядок оказания сопутствующих аудиту услуг	56
Вопросы для самооценки.....	59
Тема 7. Положения о международной аудиторской практике	60
7.1. Особенности аудита малых предприятий.....	61
7.2. Порядок общения аудитора с руководством субъекта	62
Вопросы для самооценки.....	63

Тема 8. Международные стандарты, регулирующие качество работы аудиторской организации.....	64
8.1. Понятие качества аудита.....	65
8.2. Обеспечение контроля качества аудита со стороны международной федерации бухгалтеров (МФБ).....	66
8.3. Процедуры контроля качества аудита	66
Вопросы для самооценки.....	68
Задачи	69
Вопросы для подготовки к экзамену	77
Тесты	79
Глоссарий.....	84
Список литературы	90
Приложение	91

Цель и задачи дисциплины

Цели преподавания дисциплины «Международные стандарты аудита» (МСА): формировать у студентов представление о значении международных стандартов аудита; ознакомить с задачами стандартизации аудита; ознакомить с историей разработки стандартов и факторов, влияющих на их разработку; познакомить студентов со специальной терминологией, правилами и требованиями МСА; рассмотреть структуру, состав и содержание МСА.

Для достижения поставленных целей в процессе преподавания необходимо, что бы студенты умели:

- сопоставлять МСА с российскими стандартами;
- ориентироваться в МСА;
- применять основные правила и процедуры МСА при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Данная дисциплина необходима для использования в профессиональной деятельности бухгалтеров, экономистов, аудиторов, экспертов, менеджеров.

Для изучения данной дисциплины студенту необходимы знания по дисциплинам:

1. Бухгалтерский учет.
2. Аудит.
3. Налогообложение.
4. Статистика.
5. Право
6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.
7. Международные стандарты аудита и финансовой отчетности.

ТЕМА 1.

Понятие, значение международных стандартов аудита в практике аудиторской деятельности

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- основное назначение и роль МСА в практике аудиторской деятельности;
- классификацию МСА;
- какова связь МСА с национальными стандартами.

Основные вопросы темы

1. Понятие, цели и основные задачи международных стандартов аудита (МСА).
2. Факторы, влияющие на МСА.
3. Классификация МСА.
4. Связь МСА с национальными стандартами аудита.
5. Взаимосвязь МСА с МСФО.

Изучив тему 1, студенты должны знать:

- основное назначение и роль МСА в практике аудиторской деятельности;
- классификацию МСА;
- какова связь МСА с национальными стандартами.

При изучении темы 1 студенты должны прочесть лекции по теме и литературу (1, 2, 3, 4)¹.

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- цели МСА, требования и правила МСА;
- факторы, влияющие на разработку МСА;
- возможность отступления от МСА.

1.1. Понятие, цели и основные задачи международных стандартов аудита (МСА)

Международные стандарты – это документы, формирующие единые требования, при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг.

МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой информации.

МСА содержат основные принципы, необходимые процедуры, рекомендации по применению принципов и процедур.

Структура МСА включают в себя:

- введение, где отражаются цель и задачи, стоящие перед аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;
- разделы, излагающие суть стандарта;
- приложение (для некоторых стандартов).

¹ Здесь и далее см. список литературы на с. 96.

В исключительных случаях возможно аргументированное аудитором отступление от МСА. МСА применяются только в отношении существенных аспектов финансовой отчетности. Это означает, что возможны отступления от МСА в ситуациях с несущественными показателями или обстоятельствами.

Необходимость в МСА вызвана тем, что существует интеграция стран со своими национальными системами бухгалтерского учета и своей бухгалтерской отчетностью в мировую систему. МСА призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результаты аудиторской деятельности во всем мире. Однако МСА не отменяют национальные стандарты (положения, существующие в ряде стран мировой экономики).

МСА в различных странах используются многовариантно. Так, в России, Голландии и других странах МСА принимаются за базу при разработке своих национальных стандартов. В США, Англии, Канаде, Швеции существуют свои национальные положения. Однако требования МСА в этих странах все-таки принимаются к сведению в практической деятельности.

В ряде государств, таких как Нигерия, Шри-Ланка и др., МСА приняты как национальные.

Как известно МСА должны применяться только к существенным аспектам. Однако мировая практика допускает возможность отступления от них с целью достижения наибольшей эффективности аудиторских проверок. В этом случае аудитор обязан аргументировано обосновать это отступление.

Разрабатывает МСА Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который является одним из комитетов совета Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Основные цели, которые преследует данный комитет при разработке МСА:

- гармонизировать национальные правила и другие нормативные документы в области аудита с целью предоставления высококачественных услуг для всего мирового сообщества;
- поднять уровень профессионализма аудиторов в странах, где он ниже общемирового.

1.2. Факторы, влияющие на разработку МСА

Методика работы над стандартами и положениями, принятая МФБ, следующая:

1. отбор тем, предназначенных для изучения;
2. создание специальных подкомитетов;
3. изучение в подкомитетах исходной информации и подготовка проектов для рассмотрения комитетом;
4. в случае утверждения проекта представление его на рассмотрение членам МФБ и международным организациям;
5. рассмотрение комитетом комментариев и предложений для внесения изменений;
6. издание новой утвержденной редакции проекта в виде стандарта (положения).

Для ускорения работы над МСА совет МФБ одобрил выделение дополнительных ресурсов и определил первоочередные задачи:

- пересмотр отдельных МСА и положений о международной аудиторской практике;
- разработка стандартов по услугам;
- пересмотр рекомендаций в отношении аудиторских проверок коммерческих банков;
- публикация МСА по производным ценным бумагам.

Некоторые задачи уже выполнены: пересмотрен МСА «Мошенничество и ошибка», «Допущение непрерывности деятельности предприятия» и др.

Разработка МСА и дальнейшее их совершенствование осуществляется под влиянием различных факторов, как внешних, так и внутренних.

К внутренним факторам относят:

- процесс концентрации мирового капитала;
- непрерывный процесс слияния в сфере аудиторских услуг, проводимый с целью обеспечения возможности предоставления более широкого спектра услуг в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, маркетинга, финансового анализа и управленческого учета. Этот процесс ведет к единству стратегии, методологии аудита, а так же выработке единых критериев качества, т.е. общепризнанных стандартов.

Усиление интеграционного процесса стран мирового сообщества (внешний фактор) требует гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и отчетности.

Только на основе единства методических подходов, унификации применяемых моделей учета возможно формирование и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, понятной и одинаково трактуемой квалифицированными пользователями различных стран мирового сообщества.

1.3. Классификация МСА

В настоящее время разработано 39 Международных стандартов аудита. Все МСА классифицируются в 9 групп и 11 положений по международной аудиторской практике (ПМАП). Дадим их общую характеристику.

1 группа - «Введение» - включает 2 стандарта, разъясняющие основные принципы и необходимые процедуры работы аудитора и основные принципы формирования МСА.

2 группа - «Обязанности» - включает 8 стандартов, в которых приведены общие положения аудиторской деятельности, включая цель и задачи аудита, контроль качества, документирование, ответственность аудиторов, учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности, сообщение информации аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями.

3 группа - «Планирование» - посвящена организации планирования аудиторской проверки и содержит 3 стандарта.

4 группа - «Внутренний контроль» - включает 3 стандарта. В ней рассматриваются вопросы, относящиеся к оценке рисков и внутреннему контролю, проведению аудита в среде компьютерных информационных систем, ряд особенностей при проведении аудита субъектов, использующих обслуживающие организации.

5 группа - «Аудиторские доказательства» - состоит из 11 стандартов и содержит разъяснения, связанные с назначением аудиторских доказательств и методов их сбора. Эта группа стандартов используется при проведении аудиторских проверок.

6 группа - «Использование работы третьих лиц» - включает три стандарта и посвящена использованию при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг работы экспертов, других аудиторов, материалов внутренних аудиторов при проведении внешнего аудита.

7 группа – «Аудиторские выводы и заключения» – включает 4 стандарта. Она посвящена заключительному этапу аудиторской проверки – составлению аудиторского заключения.

8 группа – «Специальные области аудита» – включает 2 стандарта и посвящена составлению отчета (заключения) при проведении аудита по специальным аудиторским заданиям и исследованию ожидаемой финансовой информации.

9 группа – «Сопутствующие услуги» – включает 3 стандарта и посвящена сопутствующим услугам по аудиту финансовой отчетности.

Положения по международной аудиторской практике включают 11 пунктов, среди которых 5 посвящены компьютеризации аудиторской деятельности, 2 – особенностям аудита малых предприятий и международных коммерческих банков и другим вопросам. Главная цель этих положений – помочь разработчикам национальных стандартов, тематика которых соответствует ПМАП.

1.4. Связь МСА с национальными стандартами аудита

Международная федерация бухгалтеров признает существование национальных стандартов аудита во многих странах мира. Она стремится учесть различия и разрабатывает стандарты аудита которые могут быть приняты на международном уровне. Если национальные стандарты соответствуют МСА, то проверки и услуги, оказанные с их соблюдением, приравниваются к аудиту, проведенному в соответствии с МСА. Если национальные стандарты противоречат МСА, то организации – члены МФБ – должны приложить усилия для включения в свои национальные стандарты аудита принципов, на которых базируются МСА.

МСА используются по-разному:

- в качестве национальных аудиторских стандартов (Кипр, Нигерия и др.);
- как база для разработки собственных аудиторских стандартов (Россия, Голландия, Австрия и др.);
- принимаются к сведению и руководству в странах, где имеются национальные стандарты, при отсутствии регулирования какого-либо аспекта собственными стандартами (США и др.);

- как основа регулирования профессиональной деятельности при проведении аудита транснациональных корпораций международными аудиторскими организациями.

Российские стандарты аудиторской деятельности создавались на основе МСА. На момент принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» существовало 37 стандартов и одна методика, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, из которых 31 документ был создан на основе МСА. Остальные стандарты разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим особого рассмотрения. Такими вопросами являются особенности национального законодательства об аудиторской деятельности в РФ.

В настоящее время в России 16 федеральных стандартов.

1.5. Взаимосвязь МСА с МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности разработаны Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), входящим в состав МФБ.

Взаимосвязи международных стандартов отчетности и аудита проявляются в следующих направлениях:

1. Единство терминологии применяемой в МСФО и МСА. Общая терминология, используемая в МСФО и МСА, позволяет избежать разногласий относительно представления о целях и объектах аудита между аудиторами и аудируемыми лицами, отвечающими за подготовку финансовой отчетности.

2. Использование аудиторами МСФО в целом и в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Если аудируемое лицо составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании всех введенных в действие стандартов финансовой отчетности. В МСА встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные КМСФО.

В процессе переработки МСА все больше внимания уделяется содержанию стандартов отчетности. Так, новая редакция МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия», которая применяется начиная с отчетности за 2000 г., включает ссылки на МСФО 1 по поводу определения

допущения уместности его применения и понятия «существенная неопределенность», тогда как в прежней редакции подобные ссылки отсутствовали.

Вопросы для самооценки

1. Что представляют собой МСА?
2. Дать классификацию МСА по разделам.
3. Назвать основные внутренние факторы, влияющие на разработку МСА.
4. Назвать основные внешние факторы, влияющие на разработку МСА.
5. Какова связь МСА с национальными стандартами аудита?
6. Какова связь МСА с МСФО?

Тесты

1. МСА предназначены:
 - а) для аудита финансовой отчетности;
 - б) для оказания сопутствующих услуг;
 - в) для аудита любой другой информации.
2. Возможны ли отступления аудитором от МСА?
 - а) возможны отступления от МСА в ситуациях с несущественными показателями или обстоятельствами;
 - б) не возможны.
3. Признает ли международная федерация бухгалтеров (МФБ) существование национальных стандартов аудита?
 - а) да;
 - б) нет.

ТЕМА 2.

Международные стандарты, регулирующие этапы организации аудита

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- цели и задачи планирования;
- что представляет собой программа аудита;
- что представляет собой письмо-согласие;
- содержание рабочих документов;
- для чего необходим уровень существенности;
- что представляют собой система бухгалтерского учета и система контроля.

Основные вопросы темы

1. Планирование аудита.
2. Информация о бизнесе клиента.
3. Письмо согласие на проведение аудита.
4. Документирование аудиторских проверок.
5. Существенность в аудите.
6. Аудиторский риск и система внутреннего контроля.

Изучив тему 2, студенты должны знать;

- цели и задачи планирования;
- что представляет собой программа аудита;
- что представляет собой письмо-согласие;
- содержание рабочих документов;
- для чего необходим уровень существенности;
- что представляют собой система бухгалтерского учета и система контроля.

При изучении темы 2 студенты должны прочитать лекции по теме и литературу (2, 3, 5).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- сущность планирования и программы;
- состав рабочих документов;
- существенность в аудите, как она рассчитывается;
- аудиторский риск и система внутреннего контроля.

2.1. Планирование аудита

Планирование предполагает разработку стратегии и детального подхода к проверке.

Целью планирования является эффективное и своевременное проведение аудиторской проверки.

МСА 300 «Планирование» определяет положения и рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности. Он предназначен для повторного аудита. Для проведения первоначального аудита аудитор может потребоваться расширение процесса планирования.

Процесс планирования состоит в распределении работы среди ассистентов, экспертов. На этом этапе определяется объ-

ем и тип выполняемых процедур. Объем планирования зависит от:

- размера проверяемого субъекта; характера и сложности проводимой проверки; знания аудитором бизнеса клиента; опыта работы аудитора.

На этапе планирования разрабатывается общий план аудита. При его разработке аудитор должен учитывать следующие факторы:

- Знание бизнеса клиента:
 - условия отрасли, влияющие на бизнес клиента;
 - характеристики субъекта, его бизнеса, результаты финансово-хозяйственной деятельности и требования к его отчетности;
 - общий уровень компетентности руководства.
- Понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля:
 - учетная политика клиента и ее изменения;
 - влияние новых нормативных документов бухгалтерского учета и аудита;
 - опыт аудитора в вопросе оценки этих систем.
- Риск и существенность:
 - оценка аудиторского риска;
 - установление уровней существенности для целей аудита;
 - выявление сложных областей бухгалтерского учета.
- Характер, сроки и объем процедур:
 - влияние информационных технологий на аудит;
 - смещение акцентов в отношении отдельных областей аудита;
 - использование результатов работы внутреннего аудита.
- Координация, направление работы, надзор и обзорная проверка:
 - привлечение других аудиторов к аудиту компонентов, дочерних предприятий и подразделений;
 - привлечение экспертов;
 - потребность в персонале;
 - обстоятельства, требующие особого внимания (наличие связанных сторон);

- характер и сроки подготовки отчетов и другие формы сообщения информации субъекту, предполагаемые условия аудиторского задания.

Аудитору необходимо разработать и документировать программу аудита. Она определяет характер, сроки, объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита. Программа – это набор действий, инструкций для ассистентов аудитора и средство контроля их работы. В программе могут быть указаны временные рамки выполнения процедур.

Общий план аудита и программа аудита должны пересматриваться по мере необходимости. Причины внесения значительных изменений должны документироваться.

2.2. Информация о бизнесе клиента

Под знанием бизнеса понимается общее знание экономики и отрасли, в которой субъект ведет хозяйственную деятельность.

МСА 310 «Знание бизнеса» устанавливает требования о понимании бизнеса клиента: почему это важно аудитору, почему это относится ко всем стадиями аудита, каким образом аудитор получает и применяет эти знания.

При проведении аудита аудитор должен обладать знаниями о бизнесе клиента в объеме, достаточном для выявления событий, операций и методов работы, которые могут влиять на отчетность клиента, на проверку или на аудиторское заключение. Эти знания используются аудитором при рассмотрении аудиторских доказательств, при обеспечении лучшего обслуживания клиента.

До принятия задания аудитор должен получить предварительные сведения об отрасли и структуре собственности, руководстве и деятельности субъекта и определить, можно ли обеспечить адекватный уровень знаний о бизнесе для проведения аудита. Уровень знаний аудитора, необходимых для выполнения задания обычно ниже уровня знаний руководства субъекта, поэтому аудитор не должен стремиться обладать всей информацией, доступной администрации клиента.

Приобретение знаний о бизнесе – это непрерывный процесс сбора, оценки информации и соотнесения ее с аудиторскими доказательствами и информацией на всех этапах аудита.

При повторных проверках аудитор обновляет и заново оценивает информацию, собранную ранее, выявляет значительные изменения, произошедшие после последней проверки.

Аудитор может получать сведения об отрасли и субъекте из различных источников:

- предыдущий опыт работы с этим субъектом и его отраслью;
- беседы с сотрудниками субъекта;
- беседы с внутренними аудиторами и обзор их отчетов;
- беседы с другими аудиторами, юристами, консультантами, заказчиками;
- публикации об отрасли;
- посещение зданий субъекта;
- документы хозяйственного, финансового и рекламного характера, подготовленные клиентом.

Знание бизнеса является основой для профессионального суждения аудитора. Оно помогает аудитору:

1. оценивать риски и выявлять проблемы;
2. планировать и проводить аудит;
3. оценивать аудиторские доказательства.

В приложении к стандарту имеются вопросы для рассмотрения бизнеса клиента:

- общие экономические факторы (тенденции развития – рост, спад; процентные ставки и наличие финансовых ресурсов; инфляция; политика правительства – денежные, тарифы, торговые ограничения и т. п.)
- отрасль (рынок и конкуренция; цикличность или сезонность; изменения в технологии производства; коммерческий риск и т. п.);
- субъекты;
- управление и структура собственности (собственники, корпоративная структура – частная, общественная; структура капитала, организационная структура, источники и методы финансирования);
- совет директоров (состав, деловая репутация, независимость от управляющих; периодичность заседаний и т. п.);

- оперативное руководство (опыт и репутация, текучесть кадров, укомплектованность бухгалтерии кадрами, использование прогнозов и смет, давление на руководство);
- подразделение внутреннего аудита (отношение к среде внутреннего контроля).

2.3. Письмо-согласие о соглашении на проведение аудита

Договоренность о проведении аудита согласно МСА 210 устанавливается в письме-согласии. Оно составляется как при проведении аудита так и при оказании сопутствующих аудиту услуг. В письме-согласии подтверждается согласие на проведение аудита, задание, цель и масштаб аудита, обязательства аудитора перед клиентом, формы отчетов (заключений). Оно направляется клиенту до начала проведения аудита.

Письмо-согласие включает:

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства клиента за составление и представление финансовой отчетности;
- объем аудита;
- форма и способ сообщения результатов аудита;
- предупреждения о наличии риска необнаружения существенных и несущественных искажений, ошибок;
- требования свободного доступа к информации.

В случае осуществления аудитором проверки филиалов, дочерних обществ клиента, то в адрес этих клиентов тоже может быть направлено письмо-согласие.

При повторных аудиторских проверках новое письмо-согласие составляется в следующих случаях:

- изменение в составе руководства субъекта;
- изменение характера и масштаба деятельности клиента;
- пересмотр условий договоренности;
- неправильное понимание клиентом цели и объема аудита.

МСА 210 содержит рекомендации по согласованию условий договоренности с клиентом, если последний просит изменить условия договоренности на понижающие уровень уверенности аудитора (клиент просит провести не аудит отчетности, а ее обзор). Причины, приводимые клиентом, могут быть

обоснованными (неправильное понимание клиентом характера услуги, ограничение объема договоренности и т. д.) и необоснованными (неточная, неполная и неудовлетворительная информация). Аудитор должен рассмотреть любые последствия изменения условий аудита.

При принятии аудитором условий изменения аудита составляется новое письмо-согласие и отчет в соответствии с пересмотренными условиями. При этом в отчет не включаются ссылки на первоначальную договоренность.

Если аудитор не считает просьбу клиента об изменении условий аудита разумной, он должен продолжать выполнение первоначальной договоренности. В случае невозможности продолжения работы аудитор должен отказаться от проведения проверки и доложить органам управления о причинах отказа.

2.4. Документирование аудиторских проверок

Информация, получаемая аудитором от клиента и в ходе аудита, должна быть документально оформлена. Документы могут быть представлены в любом виде (бумага, фото пленка, электронные носители и т. п.). Рабочими документами оформляются планирование и проведение аудита, действия по надзору и проверке аудиторской работы, аудиторские доказательства.

МСА 230 «Документация» регламентирует требования к форме и содержанию рабочих документов. Рабочая документация должна охватывать информацию достаточную, чтобы второй аудитор мог получить представление о проведенном аудите и причинах принятия решений аудитора, но не о деталях работы.

В соответствии с данным МСА форма и содержание документации аудита зависят от характера аудиторского задания; форм заключения; особенностей бизнеса клиента; состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; конкретных приемов и методов, используемых аудитором.

К рабочим документам аудитора относят:

- планы и программы аудита;
- информацию об отрасли субъекта;

- доказательства исследования аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценки аудиторского риска и методику определения уровня существенности;
- анализ работы внутреннего аудита;
- анализ операций и сальдо счетов;
- записи об аудиторских процедурах;
- копии переписки и протоколы субъекта;
- выводы аудитора;
- копии финансовой отчетности и аудиторского заключения.

В рабочую документацию аудитор может включать таблицы, графики и т. п. Рабочая документация является собственностью аудиторской организации. Поскольку информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна, доступ к рабочей документации возможен только с согласия клиента.

2.5. Существенность в аудите

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей.

МСА 230 «Существенность в аудите» устанавливает требования к существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудитора. Приемлемый уровень существенности устанавливается аудитором при составлении общего плана.

Аудитор обязан учесть возможность систематических искажений в отношении сравнительно небольших сумм, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Аудитор может получить различные уровни существенности по отношению к отчетности в целом, сальдо счетов и классам операций.

В соответствии с МСА уровень существенности и величина аудиторского риска обратно пропорциональные величины. Таким образом, чем выше уровень существенности, тем ниже риск необнаружения ошибок, искажений.

Оценка существенности на этапе планирования позволяет аудитору выбрать процедуры, чтобы снизить риск необнаружения до приемлемого уровня. Оценка существенности и аудиторского риска после проведения проверки может отличаться от показателей, установленных на начальной стадии планирования.

Аудитор, придя к выводу о существенности искажений, может снизить риск одним из следующих способов:

- предложить руководству внести исправления в отчетность;
- расширить круг аудиторских процедур, чтобы выявить реальную величину прогнозируемых ошибок.

В случае отказа руководства исправить искажения, аудитор имеет право рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитор должен определить, какова вероятность того, что величина необнаруженных искажений совместно с суммой неисправных ошибок превысит уровень существенности. Для этого аудитор проводит дополнительные процедуры или предлагает руководству клиента внести исправления в отчетность.

2.6. Аудиторский риск и система внутреннего контроля

Аудиторский риск – вероятность того, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение, если в отчетности содержатся существенные искажения.

Требования и правила об аудиторском риске, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля содержатся в МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля», МСА 401 «Аудит в условиях компьютерных информационных систем» и МСА 402 «Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций».

Аудиторский риск включает:

- неотъемлемый риск;
- риск системы контроля;
- риск необнаружения.

Неотъемлемый риск – подверженность сальдо счета или класса операций искажениям, которые могут быть существенными при отсутствии соответствующих средств внутреннего контроля. Неотъемлемый риск оценивается на основе профессионального суждения аудитора о следующих факторах:

- на уровне финансовой отчетности:
 - честность руководства, его опыт и знания;
 - характер бизнеса клиента;
- на уровне сальдо счетов и класса операций:
 - наличие счетов, требующих корректировки;
 - специфика операций;
 - субъективность оценки сальдо счетов;
 - подверженность активов потерям; завершение необычных и сложных операций в конце года.

Риск системы контроля – риск того, что искажения сальдо счета или класса операций, которые могут быть существенными, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения – риск того, что аудиторские процедуры не позволяют обнаружить искажение в сальдо счет или классах операций, которое может быть существенным.

Аудитор оценивает риск системы контроля только после изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Совокупность задач, процедур и бухгалтерских записей субъекта, применяющихся для идентификации сбора, анализа, расчета, классификации, регистрации, обобщения и отражения результатов хозяйственных ситуаций – это система бухгалтерского учета.

Система внутреннего контроля – это политика и процедуры, принятые руководством субъекта для содействия в реализации целей, предусматривающих упорядоченное и эффективное ведение финансово-хозяйственной деятельности.

Система внутреннего контроля включает:

- контрольную среду – это общее отношение, осведомленность и действия руководства, относящиеся к системе внутреннего контроля и ее значимости для субъекта. Контрольная среда – это «оболочка», наполненная конкретными процедурами;

- процедуры контроля – политика, процедуры и контрольная среда, созданные руководством для достижения конкретных целей субъекта. К ним относят контроль и утверждение документов, проверку арифметической точности записей, ведение и проверку аналитических счетов и оборотных ведомостей; сравнение фактических данных со сметными и т. п.

При проверке уделяется внимание только элементам систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к информации, используемой в ходе подготовки отчетности.

Аудитор получает представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля на основе опыта работы с клиентом и следующих процедур:

- опрос сотрудников и изучение документации об их служебных обязанностях;
- проверка документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- наблюдение за деятельностью и операциями клиента.

Объем, сроки и характер процедур зависят от размера и структуры субъекта, уровня существенности, применяемых средств контроля и документирования, оценки неотъемлемого риска.

Оценка риска системы контроля должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор уверен в эффективности средств контроля или когда он планирует свою низкую оценку риска их тестированием.

Планируя работу, аудитор принимает во внимание оценку риска системы контроля и неотъемлемого риска для определения риска необнаружения. Уровень риска необнаружения связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. С увеличением числа этих процедур достигается снижение риска до приемлемого низкого уровня. Однако, при проверке сальдо счетов или операций определенный риск необнаружения будет присутствовать. Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска системы контроля. Даже при низкой оценке риска контроля и неотъемлемого риска аудитор обязан провести проверку по существу.

Вопросы для самооценки

1. Цель планирования и от чего зависит его объем.
2. Что такое программа аудита?
3. Цель и содержание письма-согласия.
4. Могут ли быть причины изменения договоренности об аудите?
5. Содержание рабочей документации.
6. Уровень существенности и взаимосвязь его с аудиторским риском.
7. Действия аудитора при обнаружении существенных искажений.
8. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
9. Как можно снизить риск необнаружения?

Тесты

1. *От каких факторов зависит объем планирования аудиторской проверки?*
 - а) от опыта работы аудитора;
 - б) от размера субъекта, сложности субъекта, знания бизнеса субъекта, опыта работы аудитора;
 - в) от знания бизнеса клиента.
2. *Какова зависимость между уровнем существенности и аудиторским риском:*
 - а) прямая зависимость;
 - б) обратная зависимость;
 - в) косвенная зависимость.
3. *С помощью каких процедур аудитор оценивает состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля?*
 - а) определение квалификации сотрудников этих систем;
 - б) проверка документов и записей создаваемых в этих системах.
4. *Аудиторский риск включает:*
 - а) риск необнаружения;
 - б) риск системы бухгалтерского учета;
 - в) риск бухгалтерской отчетности

ТЕМА 3.

Международные стандарты, регулирующие получение аудиторских доказательств

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- источники получения аудиторских доказательств;
- для чего используются тесты контроля;
- какие доказательства являются более достоверными;
- какие формы запросов может применять аудитор;
- в чем заключается риск выборочного метода.

Основные вопросы темы

1. Понятие и виды аудиторских доказательств.
2. Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.
3. Процедуры выборочной проверки.
4. Аналитические процедуры получения аудиторских доказательств.
5. Использование при проведении аудита результатов работы третьих лиц.

Изучив тему 3, студенты должны знать:

- источники получения аудиторских доказательств;
- для чего используется тесты контроля;
- какие доказательства являются более достоверными;
- какие формы запросов может применять аудитор;
- в чем заключается риск выборочного метода.

При изучении темы 3 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 3, 4, 5).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- аудиторские доказательства;
- тесты контроля;
- процедуры проверки по существу;
- аналитические процедуры;
- аудиторская выборка;
- главный аудитор;
- другой аудитор;
- внутренний аудитор;
- эксперт.

3.1. Понятие и виды аудиторских доказательств

Информация, получаемая аудитором в ходе проверки, на которой основывается его мнение – это аудиторские доказательства.

Источниками получения аудиторских доказательства являются тесты контроля и процедуры проверки по существу.

Тесты контроля проводятся с целью получения аудиторских доказательств в отношении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу – это тесты, проводимые с целью получения доказательств для обнаружения существенных искажений в отчетности.

Аудитор, получая аудиторские доказательства, должен оценить их уместность и достаточность. Уместность – качественная мера релевантности (смысловой нагрузки) доказательств по отношению к конкретным утверждениям и их достоверности. Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств.

Тестирование средств контроля проводится для подтверждения оценки риска системы внутреннего контроля, а процедуры по существу – для проверки утверждений, на основе которых подготовлена бухгалтерская отчетность.

Доказательства собираются по каждому утверждению. Иногда одно доказательство может подтвердить несколько утверждений.

Аудиторские доказательства подразделяются на внутренние, внешние и смешанные:

Внешние, содержащие информацию от третьих лиц в письменном виде.

Внутренние, содержащие информацию от аудируемого лица, в письменном или устном виде.

Смешанные – это информация от аудируемого лица подтвержденная информацией от третьих лиц.

Среди названных доказательств более важными для аудитора являются внешние.

При этом доказательства, собранные аудитором, для него более надежны.

МСА 500 «Аудиторские доказательства» устанавливает следующие процедуры получения доказательств:

- проверка записей, документов или материальных активов – инспектирование;
- изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами – наблюдение;
- поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта – запрос и подтверждение. (Запросы могут быть в письменном или устном виде);

- проверка точности арифметических расчетов либо выполнение самостоятельных расчетов – подсчет;
- анализ значимых показателей и тенденций – аналитические процедуры.

3.2. Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности

Рассмотрим порядок получения аудиторских доказательств для некоторых статей отчетности, определенный МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей».

Инвентаризация материальных запасов. В случае существенности величины запасов для отчетности, аудитор обязан присутствовать при их инвентаризации. В случае невозможности следует провести инвентарный подсчет и проверить промежуточные операции. В зависимости от результатов выполненных процедур аудитор принимает решение о необходимости приведения оговорки об ограничении объема аудита.

Определяя перечень процедур, аудитор учитывает:

- риски и уровень существенности;
- особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- сроки проведения инвентарного подсчета;
- необходимость привлечения экспертов.

Если запасы находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить от нее подтверждение относительно этих запасов.

Подтверждение дебиторской задолженности. Если величина этой задолженности существенна и есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов, то получение прямого подтверждения планируется.

Если аудитор не рассчитывает получить ответ от дебиторов, он должен, например, изучить последующие поступления денежных средств, отраженных в записях по счетам. Запросы о подтверждении направляются дебиторам от имени аудитора вместе с разрешением руководства субъекта на раскрытие дебиторами необходимой информации.

Если руководство просит аудитора не обращаться к дебитору, ему следует проанализировать причины просьбы. Если они весомые, нужно выполнить альтернативные процедуры.

Стоимостной оценки и информации о долгосрочных инвестициях. Если величина существенна, аудитор должен:

- обсудить с клиентом его намерения по данному вопросу;
- рассмотреть отчетность;
- рассмотреть доказательства субъекта;
- в дальнейшем учитывать эти инвестиции в составе долгосрочных активов.

Информация, относящаяся к различным подразделениям, отраслевым аспектам – это информация по сегментам. Если она существенна, аудитор должен получить доказательства относительно ее раскрытия. Аудитор должен обсудить методы, используемые для составления этой информации, а так же проанализировать операции между сегментами с целью установления соответствия данным предшествующих периодов.

3.3. Процедуры выборочной проверки

МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки» содержит стандарты и рекомендации аудитору при построении выборки.

При построении выборки можно использовать как статистический, так и нестатистический подход. Статистическая выборка характеризуется случайным отбором элементов и использованием теории вероятности для оценки результатов.

При проведении процедур проверки по существу аудиторская выборка может использоваться как для одного, так и для нескольких утверждений, отражаемых в отчетности. При проведении выборки существует риск.

Если при проведении тестов контроля аудитор выявит ошибки, он должен их проанализировать и выявить их влияние на отчетность уточнив предварительную оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Если проводится проверка по существу, аудитор должен распространить выявленные ошибки на всю генеральную совокупность, после чего оценить их влияние на отчетность.

Если общая величина ошибок выше допустимой, то аудитор может заключить, что в отчетности имеются существенные искажения.

Помимо выборки аудитор может использовать следующие методы отбора элементов для проверки:

- отбор всех элементов (в случае проведения проверки по существу);
- отбор специфических статей (в соответствии с предварительной оценкой неотъемлемого риска и риска системы контроля. Для представления о бизнесе клиента могут быть отобраны следующие статьи: превышающие определенную сумму; обладающие повышенным риском; значимые для получения информации о бизнесе клиента, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Результаты, полученные с помощью этих методов не могут распространяться на всю совокупность, т. к. данные процедуры не являются статистической выборкой.

3.4. Аналитическая процедура получения аудиторских доказательств

Анализ существенных показателей, итоговое исследование взаимосвязей есть аналитические процедуры. Они применяются при планировании аудита (для получения представления о бизнесе клиента); в качестве процедур проверки по существу, при проведении общего обзора финансовой отчетности на последнем этапе аудита. Эти процедуры могут применяться к сводной отчетности, отчетности компонентов, отдельным элементам финансовой отчетности.

В соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» финансовую информацию рассматривают в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами;
- с аналогичной отраслевой информацией.

Применяя аналитические процедуры, аудитор должен рассмотреть взаимосвязи:

- между финансовой и нефинансовой информацией;
- между различными элементами финансовой информации.

Аудитор должен исследовать обнаруженные в результате проведения аналитических процедур значительные изменения или взаимосвязи. Для этого составляется запрос руководству, необходимо подтверждение.

3.5. Использование при проведении аудита результатов работы третьих лиц

В соответствии с МСА к третьим лицам относят других аудиторов, проверяющих финансовую информацию компонентов; внутренних аудиторов субъекта; экспертов.

В МСА 600 «Использование результатов работы другого аудитора» приводятся основные понятия и рекомендации по использованию работы аудиторов. Главный аудитор – лицо, отвечающее за подготовку заключения по отчетности, когда она включает информацию по компонентам; другой аудитор – лицо, проверяющее финансовую информацию, представленную компонентами и включенную в отчетность субъекта. Последний несет ответственность за подготовку заключения по отчетности компонента, включенную в отчетность и проверяемую главным аудитором.

Аудитор должен решить для себя, может ли он выполнять функции главного аудитора.

Главный аудитор обязан дать анализ компетентности другого аудитора по конкретному заданию и проинформировать его по следующим вопросам: о независимости, о требованиях учета аудита и отчетности, об использовании результатов его работы. Главный аудитор должен также принять во внимание значимые результаты работы другого аудитора.

В рабочих документах главный аудитор указывает компоненты, информация которых была проверена другими аудиторами. Другой аудитор должен сотрудничать с главным аудитором.

В соответствии с МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» внутренний аудит – деятельность внутреннего подразделения субъекта по оценке его работы.

Как правило, внутренний аудит проводит:

- обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- проверку финансовой и хозяйственной информации;
- анализ эффективности деятельности;
- проверку соблюдения внешних и внутренних нормативных актов.

Внутренний аудит не независим, так как он подчиняется руководству субъекта. Задачи внутреннего аудита определяются руководством субъекта.

Если внешний аудитор намеревается использовать результаты работы внутреннего аудита, он должен убедиться в:

- профессионализме работников внутреннего аудита;
- достаточности и уместности полученных ими доказательств;
- соответствии подготовленных отчетов результатам работы;
- тщательности рассмотрения необычных ситуаций.

Внешний аудитор может использовать при проведении проверки работу эксперта. Эксперт может быть штатным работником субъекта или аудитора либо привлекаться к работе одним из них на договорной основе. Эксперт, а задействуют в основном для оценки отдельных видов активов, определения объема выполненных работ и т. п.

Аудитор оценивает компетентность эксперта на основании его профессиональной аттестации или лицензирования. При оценке работы эксперта аудитор рассматривает:

- использованные первичные документы, методы, последовательность их применения;
- итоги работы эксперта в свете результатов, полученных аудитором при оценке бизнеса клиента.

Вопросы для самооценки

1. Источники получения аудиторских доказательств;
2. Какие процедуры получения доказательств может применять аудитор;
3. Какие доказательства являются более достоверными?
4. В чем заключаются риски выборочного метода?
5. Какие методы отбора элементов из совокупности может применять аудитор?
6. Какая информация должна быть представлена главным аудитором другому аудитору?
7. В каких направлениях проводится работа внутренних аудиторов;
8. В каких случаях необходимо привлекать к проверке эксперта?

Тесты

1. *Аудиторские доказательства делятся на:*
 - а) внутренние, внешние;
 - б) внешние, смешанные;
 - в) внутренние, внешние, смешанные.
2. *Должен ли аудитор присутствовать при проведении инвентаризации?*
 - а) по возможности;
 - б) нет;
 - в) да.
3. *Аналитические процедуры применяются:*
 - а) в качестве процедур проверки по существу; при планировании аудита; при общем обзоре финансовой отчетности на последнем этапе аудита;
 - б) при планировании аудита;
 - в) при обзоре отчетности.

4. Какие методы может использовать аудитор при построении аудиторской выборки?
- а) статистические и нестатистические;
 - б) статистические и математические;
 - в) нестатистические.
5. Внутренний аудит включает следующие элементы:
- а) проверка финансовой и хозяйственной информации, обзор системы бухгалтерского учета;
 - б) составление аудиторского заключения;
 - в) оказание сопутствующих аудиту услуг.

ТЕМА 4.

Международные стандарты, регулирующие сбор и обобщение информации о ходе проверки

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- случаи проверки начального сальдо;
- цели сбора аудитором информации о связанных сторонах;
- процедуры выявления последующих событий;
- обстоятельства, увеличивающие риск возникновения мошенничества;
- действия аудитора при выявлении мошенничества;
- действия аудитора по результатам исследования последующих событий;
- критерий оценки аудитором выводов руководства субъекта о возможности продолжения деятельности.

Основные вопросы темы

1. Аудиторские доказательства в отношении начального сальдо.
2. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность субъекта.
3. Оценочные значения в ходе аудиторской проверки.
4. Операции со связанными сторонами.
5. Мошенничество и ошибка.
6. Проверка возможности применения допущения о непрерывности деятельности субъекта.
7. Использование разъяснений руководства субъекта.
8. Проверка соблюдения субъектом требований законодательства.
9. Информация для руководства субъекта о ходе аудита.

При изучении темы 4 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 5, 6, 7).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- начальное сальдо;
- оценочное значение;
- операции между связанными сторонами;
- последующие события;
- допущения о непрерывности деятельности;
- ошибка; мошенничество.

4.1. Аудиторские доказательства в отношении начального сальдо

В соответствии с МСА 510 «Первая аудиторская проверка – начальное сальдо» аудитор проверяет начальное сальдо, если аудит проводится впервые или предыдущий аудит проводился другим аудитором.

При этом аудитор должен получить доказательства, что:

- начальное сальдо не содержит искажений;
- остатки правильно перенесены на начало текущего периода;
- учетная политика применяется последовательно, все изменения в ней учтены и надлежащим образом раскрыты.

В случае проведения предыдущей проверки другим аудитором, действующий аудитор может ознакомиться с рабо-

чими документами предшественника, учитывая при этом его независимость и компетентность. Если заключение предыдущего аудитора не безусловно-положительное, то в текущем периоде аудитор должен уделить внимание проблемам, которые к этому привели.

4.2. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность субъекта

События, происходящие с момента окончания отчетного периода до и после даты подписания аудиторского заключения называют последующими событиями.

МСА 560 «Последующие события» требует от аудитора получения доказательств того, что все последующие события, требующие внесения корректировок в отчетность, были выявлены.

Процедурами, выполняемыми ближе к дате подписания аудиторского заключения, могут быть:

- запросы руководству;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров и исполнительных органов;
- рассмотрение промежуточной финансовой отчетности, смет, прогнозов;
- запросы юристам относительно судебных разбирательств и претензии.

При выявлении таких событий, аудитор должен проанализировать правильность их учета и адекватность раскрытия информации о них в отчетности.

После подписания аудиторского заключения аудитор не несет ответственности за изучение последующих событий. Если аудитору будет известно о таких событиях, которые могут повлиять на отчетность, он должен обсудить вопрос о внесении изменений в отчетность с руководством субъекта.

4.3. Оценочные значения в ходе аудиторской проверки

Оценочные значения – приблизительная сумма статьи при отсутствии точных способов измерения.

Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным. В российской практике, например, в роли оценочных значений выступают суммы резервов на капи-

тальный ремонт, которые могут определяться на основе соответствующих отраслевых норм.

В соответствии с МСА 540 «Аудит оценочных значений» аудитор должен определить, обосновано ли оценочное значение, раскрыта ли о нем необходимая информация.

В качестве доказательств обоснованности оценки руководства могут выступать:

- данные, обрабатываемые в системе бухгалтерского учета субъекта;
- прогнозные данные для определения оценочных значений;
- государственные и отраслевые статистические данные.

При использовании независимой экспертизы оценочных значений аудитор сравнивает полученные данные с проверяемыми.

Для определения окончательной оценки проверяемых значений аудитор использует знания о бизнесе клиента и анализ согласованности оценки с другими доказательствами. Если имеет место существенная разница между оценкой, полученной на основе доказательств аудитора, и значениями руководства, эту разницу руководство обязано обосновать. В противном случае аудитор должен просить руководство пересмотреть оценочные значения. Если руководство откажется пересмотреть эти значения, аудитор имеет полное право разницу считать искажением. Если различие завышает или занижает оценочные значения, аудитор должен определить, окажет ли этот факт влияние на отчетность.

4.4. Операции со связанными сторонами

В соответствии с МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» связанными считаются стороны, если при принятии финансовых решений одна сторона может контролировать другую или оказывать влияние на другую сторону.

МСА 550 «Связанные стороны» определяет необходимость сбора информации о связанных сторонах и операциях с ними следующими моментами:

- раскрытия этой информации могут требовать основы финансовой отчетности;

- существование связанных сторон может повлиять на финансовую отчетность субъекта;
- следует оценить убедительность получения доказательств.

Для выявления связанных сторон аудитор должен запросить у руководства сведения о их наличии, изучить порядок их определения субъектом, изучить рабочие документы за предыдущий год с целью уточнения списка известных связанных сторон или направить запрос о них предыдущему аудитору; изучить состав акционеров и т.д.

Исследуя операции со связанными сторонами, аудитор должен проанализировать информацию, предоставленную руководством.

Для выявления операций со связанными сторонами аудитору следует применить следующие процедуры:

- получить от руководства сведения о наличии связанных сторон;
- изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- изучить подтверждение по выданным или полученным кредитам;
- рассмотреть инвестиционные сделки.

Анализируя операции со связанными сторонами, аудитор должен убедиться, что они учтены и раскрыты. Если аудитор не может получить таких доказательств, он должен модифицировать аудиторское заключение.

4.5. Мошенничество и ошибка

Отличием мошенничества от ошибки является преднамеренное действие.

МСА 240 «Мошенничества и ошибки» определяют, в чем может проявляться мошенничество:

- незаконное присвоение активов;
- сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных регистрах;
- отражение в учете несуществующих операций;
- неправильное применение учетной политики.

Ошибка – это непреднамеренное действие (описка, упущение фактов и др.).

За предотвращение мошенничества или ошибок несет ответственность руководство субъекта, а не аудитор.

Проводя проверку, аудитор должен учитывать условия, увеличивающие риск появления ошибок и мошенничества:

- неблагоприятные внешние и внутренние условия;
- предпосылки для возникновения сомнения в честности и компетентности руководства;
- необычные операции;
- проблемы с получением достаточных и уместных доказательств.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитор должен пересмотреть оценку рисков.

Аудитор обязан сообщить руководству субъекта о подозрениях по поводу мошенничества, даже если оно не влияет на отчетность. Он обязан также информировать руководство о существенных ошибках.

Согласно законодательству аудитор должен сообщить в контрольные органы о факте мошенничества или ошибки. Если необходимо, он может получить юридическую консультацию.

В случае отказа руководства исправить ситуацию с мошенничеством аудитор может отказаться от проведения аудита, а также от дальнейшего сотрудничества с этим субъектом.

4.6. Проверка возможности применения допущения о непрерывности деятельности субъекта

МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия» определяет следующие условия, вызывающие у аудитора сомнения в применимости допущения о непрерывности деятельности к субъекту:

- отсутствие перспективы погашения займов и другой кредиторской задолженности; нарушение условий договоров с кредиторами;
- отрицательные операционные денежные потоки;
- значительные операционные убытки;
- утрата основного рынка лицензий, основных поставщиков и др.

Аудитор на этапе планирования должен обратить внимание на условия, вызывающие у него сомнение в способности субъекта продолжать свою деятельность, проанализировать эти условия. Аудитор вправе просить руководство субъекта оценить эти условия с точки зрения применения данного допущения. В случае отказа руководства аудитор должен рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения вследствие ограничения объема аудита.

Собрав доказательства, аудитор должен определить, существует ли неопределенность, требующая раскрытия в отчетности. Неопределенность – это ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий и может повлиять на отчетность.

Если аудитор сделал вывод о неуместности допущения о непрерывности деятельности субъекта, он должен выразить отрицательное заключение.

4.7. Использование разъяснений руководства субъекта

В соответствии, МСА 580 «Заявление руководства» аудитор может получить различные сведения у руководства по интересующим его вопросам в письменном виде, если получить аудиторские доказательства другим путем невозможно.

Получив заявление руководства, аудитор должен собрать внешние и внутренние доказательства, подтверждающие заявления руководства; оценить объективность заявлений и степень информированности лиц, их предоставивших. Если заявления руководства противоречат другим доказательствам, аудитор должен сам проанализировать вопрос о достоверности прочих заявлений руководства.

Если поступили заявления руководства в устной форме, они должны быть включены в рабочие документы в виде краткого изложения беседы.

При отказе руководства предоставить необходимые заявления, аудитор рассматривает это как ограничение объема работы. В этом случае аудитор может отказаться от выражения мнения.

4.8. Проверка соблюдения субъектом требований законодательства

МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» определяет требования законов и нормативных актов, которые должны учитывать аудируемые лица при составлении отчетности. Данный МСА применим только к аудиту финансовой отчетности и не применим для проведения правовой экспертизы.

Несоблюдение законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Руководство субъекта несет ответственность за осуществление деятельности без соблюдения законов и нормативных актов.

Аудитор несет ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства. Для этого он проводит процедуры получения доказательств соблюдения или несоблюдения законодательства:

- ознакомление с протоколами собраний учредителей;
- составление запросов руководству и юристу о судебных разбирательствах, исках, санкциях;
- выполнение процедуры по существу;
- получение подтверждения руководства, что аудитору сообщены все факты несоблюдения законодательства, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.

Если аудитору известны факты несоблюдения законодательства, ему необходимо оценить влияние их последствий на финансовую отчетность. О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор сообщает ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству.

О фактах несоблюдения законодательства финансовыми организациями аудитор должен проинформировать контрольные органы.

Если субъект не принимает действий по исправлению ситуации в связи с несоблюдением законодательства, аудитор может принять решение об отказе проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с субъектом.

4.9. Информация для руководства субъекта о ходе аудита

В соответствии с МСА «Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление» аудитор должен сообщать сведения о ходе аудита должностным лицам. При этом в письменном виде нужно раскрывать следующие вопросы:

- какая информация будет сообщаться лицам, отвечающим за управление;
- кому конкретно, в какие сроки и в какой форме будет сообщена информация.

Аудитор сообщает руководству следующие сведения, касающиеся управления:

- объем проверки;
- изменение или выбор методов бухгалтерского учета, оказывающих влияние на отчетность;
- аудиторские корректировки;
- разногласия с руководством субъекта по вопросам, существенным для отчетности или аудиторского заключения;
- сомнения в честности и объективности руководства и т. п.

До передачи сведений лицам, отвечающим за управление, аудитор обсуждает их с руководством субъекта. В случае получения исчерпывающих разъяснений аудитор может не доводить эту информацию до сведения лиц, отвечающих за управление.

Аудитор должен сообщать информацию в установленные сроки, предварительно проанализировав действия лиц, отвечающих за управление по вопросам аудита, изложенным в ходе предыдущих проверок.

Излагая информацию, аудитор должен учитывать следующие факторы:

- форму структуры субъекта;
- значимость аудиторских вопросов;
- договоренности в отношении встреч или отчетности по вопросам аудита.

Рабочая документация аудитора должна включать:

1. копии протоколов совещаний и обсуждений;
2. вопросы устных обсуждений в письменном виде;
3. переписку аудитора с лицами, отвечающими за управление.

Вопросы для самооценки

1. Каковы случаи необходимости проверки начальных сальдо?
2. Действия аудитора в зависимости от результатов проверки начальных сальдо.
3. Отличия оценочной информации от прогнозной.
4. Процедуры аудитора для выявления связанных сторон.
5. Типы последующих событий.
6. Что такое ошибка в финансовой отчетности.
7. Действия аудитора при выявлении мошенничества.
8. Мнения аудитора при наличии серьезных сомнений в уместности допущения о непрерывности деятельности.
9. Случаи отказа аудитора от проведения проверки, связанных с мошенничеством.

Тесты

1. *Связанные стороны означает, что:*
 - а) при принятии финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую;
 - б) при принятии финансовых и производственных решений обе стороны контролируют деятельность друг друга.
2. *Мошенничество – это:*
 - а) преднамеренное действие;
 - б) непреднамеренное действие или погрешности, допущенные в финансовой отчетности.
3. *Какие факторы указывают на уместность допущения о непрерывности деятельности клиента?*
 - а) прибыльность операций и доступ организации к финансовым ресурсам;
 - б) отсутствие перспективы погашения займов и другой кредиторской задолженности;
 - в) отрицательные операционные денежные потоки.
4. *В каких случаях возникает необходимость проверки начальных сальдо:*
 - а) если аудит проводится впервые;
 - б) всегда.

ТЕМА 5.

Международные стандарты составления аудиторского заключения

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- основные элементы аудиторского заключения по финансовой отчетности;
- виды мнений аудитора;
- что такое модифицированное заключение;
- случаи формирования условно-положительного мнения аудитора;
- причины отказа аудитора от выражения мнения об отчетности;
- какая информация в отношении сопоставлений должна быть проверена.

Основные вопросы темы

1. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности.
2. Возможность проведения аудитором сопоставления.
3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.

При изучении темы 5 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 3, 5, 6, 7).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- безусловно-положительное, модифицированное, отрицательное, условно-положительное мнение;
- отказ от выражения мнения;
- сопоставление;
- прочая информация.

5.1. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности

По результатам аудиторской проверки на основании полученных аудиторских доказательств аудитор первоначально определяет, подготовлена ли информация в соответствии с установленными основами финансовой отчетности, а затем формулирует мнение о достоверности финансовой отчетности.

МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» определяет основные требования к порядку составления заключения и его содержания. Основными элементами аудиторского заключения должны быть название; адресат; введение; параграф, описывающий объем проверки; параграф, в котором выражено мнение аудитора об отчетности; дата выдачи заключения; адрес аудитора и его подпись. В заключении должно содержаться подтверждение аудитора, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

Безоговорочно-положительное аудиторское заключение аудитор составляет, когда считает, что финансовая отчетность представлена объективно во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Модифицированным считается заключение, которое содержит поясняющий параграф или мнение, отличное от безоговорочно-положительного. Модифицированное заключение может быть составлено, если аудитор включает параграф, содержащий сведения о неуместности допущения непрерывности деятельности, или существует неопределенность, влияющая на отчетность.

Если имеют место ограничение объема аудита или несогласие с руководством субъекта по вопросу допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения или достаточности раскрытия информации в отчетности, аудитор не имеет возможности выразить безоговорочно-положительное заключение. Если эти обстоятельства существенно влияют на отчетность, аудитор выражает отрицательное мнение, если недостаточно существенное – он выражает условно-положительное мнение.

Аудитор может отказаться от выражения мнения в случае существенного ограничения объема аудита, т. е. недостаточности получения аудиторских доказательств.

Если заключение аудитора отличается от безоговорочно-положительного, он должен описать все существенные причины этого отклонения и дать их количественную оценку влияния на финансовую отчетность.

Аудиторское заключение датируется тем числом, когда закончена аудиторская проверка, но не ранее даты подписания или утверждения финансовой отчетности. Заключение подписывается от имени аудиторской организации и лично от имени аудитора.

5.2. Возможность проведения аудитором сопоставления

МСА 710 «Сопоставления» содержит правила и рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставлений.

Сопоставления – это суммы или иные сведения за предыдущий финансовый период.

Для сопоставления аудитором могут быть использованы следующие показатели:

- сопоставимая финансовая отчетность;
- соответствующие показатели (включаются как часть отчетности за текущий период).

Аудитор определяет, соответствуют ли сопоставления основам финансовой отчетности, относящимся к проверяемой отчетности. При этом он должен проверить:

- соответствие учетной политики текущего и предыдущего периодов, наличие необходимых корректировок и раскрытие сведений;
- согласование показателей с суммами и раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период.

Составляя аудиторское заключение, аудитор не указывает отдельно на соответствующие показатели, т. к. он пишет заключение об отчетности в целом. Исключения составляют такие случаи:

- ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период содержит мнение, отличное от безоговорочно-положительного, и вопрос, вызвавший модификацию заключения, не решен. В этом случае аудитор модифицирует заключение об отчетности текущего года в отношении соответствующих показателей;
- ранее выданное заключение является безоговорочно-положительным, но аудитор узнал об искажениях, влияющих на отчетность. В этом случае, если отчетность не пересмотрена и сведения не раскрыты, заключение за текущий период модифицируется в отношении соответствующих показателей.

В аудиторском заключении по сопоставимой отчетности аудитор указывает на сопоставления.

Если отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, то события могут развиваться таким образом:

- предыдущий аудитор может повторно составить аудиторское заключение по отчетности, а новый составляет заключение только за текущий период;
- новый аудитор составляет заключение, в котором содержится информация, что отчетность за предыдущий период проверена другим аудитором.

Если новый аудитор обнаружит незамеченное предшественником искажение, влияющее на отчетность, он должен обсудить вопрос с руководством и предложить предыдущему аудитору составить повторное заключение за предыдущий период.

5.3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность

В соответствии с МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» аудитор не должен составлять заключение по этой информации. Однако должен с ней ознакомиться для выявления существенных несоответствий.

Прочая информация – финансовая и нефинансовая информация, содержащаяся вместе с финансовой отчетностью в публикуемом документе. Эта информация должна быть получена аудитором до даты составления аудиторского заключения.

При обнаружении аудитором в прочей информации искажений, не имеющих отношения к содержанию отчетности, аудитор должен обсудить вопрос с руководством субъекта. В зависимости от результатов обсуждения следует попросить руководство:

- устранить искажение фактов;
- проконсультироваться с третьей стороной.

Если аудитор не получил доступа к прочей информации до даты составления аудиторского заключения, он должен ознакомиться с ней. В случае обнаружения несоответствий или искажений аудитор должен пересмотреть проверенную отчетность или прочую информацию.

Вопросы для самооценки

1. Каковы основные элементы аудиторского заключения о финансовой отчетности?
2. Какие виды аудиторских заключений вы знаете?
3. Что является основанием для составления модифицированного аудиторского мнения?
4. Чем может быть обоснован отказ аудитора от выражения мнения?
5. Цели ознакомления аудитора с прочей информацией, включенной в отчетность.

Тесты

1. *Виды аудиторских заключений:*
 - а) условно-положительное, отрицательное;
 - б) безусловно-положительное, модифицированное, отказ от выражения мнения;
 - в) отказ от выражения мнения;
2. *Основные элементы аудиторского заключения:*
 - а) название, адресат, вводный параграф, дата выдачи заключения, адрес аудитора, подпись аудитора;
 - б) адресат, подпись аудитора, адрес аудитора.
3. *К прочей информации относятся:*
 - а) включенные в годовой отчет данные о должностных лицах, занятости, аналитические коэффициенты;
 - б) выручка, себестоимость, расходы на продажу.
4. *Составляется ли аудиторское заключение по прочей информации:*
 - а) да;
 - б) нет.

ТЕМА 6.

Международные стандарты, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг

Изучив данную тему, студент должен:

Знать:

- основные элементы отчета аудитора по специальным заданиям;
- дополнительные элементы, включаемые в отчет аудитора о результатах проверки обобщенной финансовой отчетности;
- задачи, решаемые аудитором при проверке прогнозной информации;
- приемы и методы осуществления согласованных процедур;
- что такое негативная уверенность.

Основные вопросы темы

1. Информация аудитора по специальному аудиторскому заданию.
2. Проверка прогнозной финансовой информации.
3. Порядок оказания сопутствующих аудиту услуг.

При изучении темы 6 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 3, 6, 7).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- обобщенная финансовая отчетность, прогнозная финансовая информация, прогноз;
- перспективная оценка, обзор финансовой отчетности, согласование процедуры.

6.1. Информация аудитора по специальному аудиторскому заданию

МСА 800 «Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию» содержит стандарт и рекомендации аудитору в связи с проведением специального задания. Данный МСА не применим для проведения обзора, согласованных процедур или подготовки финансовой информации.

Не приступая к проверке, аудитор должен уточнить у субъекта его характер, форму и содержание своего предполагаемого отчета.

В аудиторском отчете о финансовой отчетности, подготовленной с основами учета, отличными от МСА или национальных стандартов, должно быть заявление, указывающее на применяемые основы или пояснения к отчетности.

Проверка по компонентам финансовой отчетности может осуществляться самостоятельно или быть частью задания по проверке отчетности в целом: уровень существенности в первом случае должен быть ниже, чем во втором. Проверка при выполнении такого специального задания должна носить более масштабный характер, чем проверка того же компонента при аудите отчетности в целом. Во мнении аудитора должно быть указано, подготовлен ли проверяемый компонент отчетности в соответствии с основами аудита.

При проверке соответствия условиям договора обычно рассматриваются:

- выплата процентов;
- обеспечение финансовых коэффициентов;
- ограничения на выплату дивидендов;
- использование доходов от продажи имущества.

Обобщенная финансовая отчетность – это подготовленная субъектом в сводной форме отчетность, в которой изложены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты, чтобы информировать пользователей.

Аудиторский отчет обобщенной информации должен содержать помимо типовых элементов:

- ссылку на дату аудиторского заключения по несокращенной отчетности и тип мнения о ней;
- мнение о соответствии информации обобщенной отчетности сведениям несокращенной отчетности.

6.2. Проверка прогнозной финансовой информации

Финансовую информацию, основанную на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, называют прогнозной финансовой информацией.

Стандарты и рекомендации в отношении заданий по проверке и составлению отчетов о прогнозной финансовой информации содержатся в МСА 810 «Проверка прогнозной финансовой информации».

Перспективная оценка – прогнозная информация, подготовленная на основании гипотетических допущений относительно будущих событий и действий.

МСА 810 не применяется для проверки информации, выраженной в общей или повествовательной форме.

Аудитор не может выразить мнение о том, сможет ли субъект достичь результатов, указанных в прогнозной информации. Его задача – получить доказательства, что оценки руководства обоснованные; что прогнозная информация подготовлена на основании тех же допущений и принципов, что и финансовая отчетность за предыдущие годы и т.д.

Если допущения не реалистичны, аудитор не должен выполнять задание. Рекомендуется составить письмо-согласие с разъяснением условий задания и предполагаемых результатов работы аудитора.

Надежность допущений находится в обратной зависимости от продолжительности периода, охватываемого прогнозной информацией.

6.3. Порядок оказания сопутствующих аудиту услуг

Уровни уверенности и виды отчетности аудитора по отдельным видам услуг изложены в МСА 120 «Концептуальная основа международных стандартов аудита».

Профессиональные обязанности аудиторов при оказании услуг раскрываются в МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности», МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур», МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации».

Услуга, при проведении которой аудитор должен определить наличие обстоятельств, указывающих, что отчетность не была составлена во всех существенных аспектах, есть обзор финансовой отчетности.

Обзор финансовой отчетности не предполагает, проверку бухгалтерских записей, оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, набора доказательств и т. п.

Состав процедур для обзора отчетности, предполагаемый МСА 910:

- процедуры общего характера (полнота и правильность отражения информации; сопоставление данных баланса с показателями главной книги и отчетности; получение сведений о раскрытии учетной политики и т. п.);
- в отношении денежных средств;
- в отношении дебиторской задолженности;
- в отношении материальных ценностей;
- в отношении инвестиций;
- в отношении амортизации;
- в отношении расходов будущих периодов;
- в отношении капитала;
- в отношении кредиторской задолженности и т.п.

При проведении обзора аудитор руководствуется теми же принципами в отношении существенности, целесообразности использования работы других лиц, рассмотрения последующих событий, что и при выражении мнения об отчетности. Аудиторское заключение почти аналогично заключению по отчетности.

В МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур» предусмотрены рекомендации по выполнению согласованных процедур.

Процедуры, по которым достигнуто соглашение между аудитором, субъектом и третьими лицами, называют согласованными. При их выполнении аудитор также должен выполнять все этические принципы.

Аудитор при определении условий задания должен обратить внимание субъекта, что выполняемые процедуры не являются аудиторской проверкой или обзором. Аудиторское заключение по результатам такой работы не составляется.

Методы, которые использует аудитор при выполнении заданий, – опрос, анализ, сравнение, проверка расчетов, наблюдение, осмотр, запрос, подтверждение.

Аудитор по согласованным процедурам, выражает только фактические выводы без выражения уверенности. Пользователи отчета самостоятельно оценивают объем проведенных процедур.

В отчете должны быть отражены аудитором:

- заявление о согласовании выполненных процедур с получателем отчета;
- перечень конкретных выполненных процедур;
- заявления, что процедуры не являются аудиторской проверкой или обзором и т. п.

МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации» содержит рекомендации сбора, классификации, обобщения и представления финансовой информации с применением знаний аудитора бухгалтерского учета. Аудитор в данном случае выступает в роли бухгалтера.

Для подготовки финансовой информации бухгалтер получает общее представление о финансово-хозяйственной деятельности субъекта, формах его бухгалтерских записей и основах финансовой отчетности. Бухгалтер может отказаться от

подготовки финансовой информации, если он узнает, что представленная информация не удовлетворяет предъявляемым требованиям.

Отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации должен содержать заявление, что аудиторская проверка или обзор не проводились.

Аудитор ответственен за содержание финансовой информации. Ответственность ограничивается уровнем уверенности, обеспечиваемым при оказании услуг.

Вопросы для самооценки

1. В каких случаях модифицируется отчет аудитора по проверке финансовой отчетности?
2. В каких случаях аудитор должен подготовить отдельный отчет по проверке компонента финансовой отчетности?
3. Чем отличается прогноз от перспективной информации?
4. Какие процедуры выполняются при проведении обзора финансовой отчетности?
5. С помощью каких методов осуществляются согласованные процедуры?

Тесты

1. *Обобщенная финансовая отчетность – это:*
 - а) финансовая отчетность в сводной форме, в которой изложены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты;
 - б) бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия.
2. *При проведении сопутствующих услуг аудитор должен:*
 - а) планировать свою работу;
 - б) направить клиенту письмо-обязательство;
 - в) планировать свою работу, направить клиенту письмо-обязательство, документировать необходимую информацию.
3. *При выполнении согласованных процедур аудитор должен:*
 - а) выполнять все этические принципы, кроме независимости;
 - б) выполнять принципы независимости.
4. *Согласованные процедуры это:*
 - а) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором и клиентом;
 - б) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором, клиентом и любыми третьими лицами;
 - в) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором и третьими лицами.

ТЕМА 7.

Положение о международной аудиторской практике

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- малое предприятие – это любой субъект, право собственности и управление которым сконцентрированы в рамках узкого круга лиц;
- для определения уровня существенности при аудите малых предприятий аудитор в случае отсутствия баланса может использовать показатели пробного баланса за текущий год или данные отчетности клиента за предыдущий период;
- при аудите малых предприятий возникают проблемы с получением достаточного объема доказательств;
- обсуждения с руководством клиента следует отражать в рабочих документах аудитора.

Основные вопросы темы

1. Особенности аудита малых предприятий.
2. Порядок общения аудитора с руководством субъекта.

При изучении темы 7 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 3, 5, 6).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- малое предприятие;
- для малых предприятий существенность в аудите;
- аналитические процедуры;
- аудиторская выборка;
- связанные стороны;
- оценка рисков и система внутреннего контроля;
- заявления руководства;
- аудиторская заключение.

7.1. Особенности аудита малых предприятий

Воздействие основных характеристик малых предприятий на применение МСА определены в Положении о международной аудиторской практике (ПМАП) 1005 «Особенности аудита малых предприятий».

В ПМАП приводятся рекомендации, дополняющие положения соответствующих МСА, но не заменяют их. (МСА 210, 220, 230, 240, 250, 300, 310, 320, 400, 401, 500, 520, 530, 550, 560, 570, 580, 700, 720).

Если аудиторам в соответствии с законодательством разрешается оказывать своим клиентам услуги в области бухгалтерского учета, то должна быть применима часть ПМАП, посвященная соблюдению МСА при проведении аудита и одновременном оказании аудиторских услуг.

Особое внимание должно быть обращено на соблюдение этических требований. Оказывая услуги в подготовке финансовой отчетности, аудиторам следует отразить в письменной форме согласие ответственности собственников-менеджеров за финансовую отчетность; отличия оказываемых услуг от аудиторской проверки, условия передачи рабочей документации аудитора по просьбе субъекта. Нужно учитывать, что это не может заменить учетную документацию малого предприятия.

Оказывая услуги в области аудита, аудиторы должны определить следующие направления:

- возможные аналитические процедуры;
- необходимые доказательства;
- особенность оценочных значений;
- связанные стороны.

Кроме прочего аудитор должен принять меры по признанию собственником-менеджером ответственности за применение допущения о непрерывности деятельности предприятия, даже если сам аудитор готовит необходимые сметы и прогнозы.

7.2. Порядок общения аудитора с руководством субъекта

Общение аудиторской организации с субъектом должно строиться на основе юридических требований и профессиональных этических принципов, с учетом внутренних процедур и практики аудитора.

Аудитор в общении с руководством субъекта может и должен обсуждать вопросы, касающиеся его понимания бизнеса; общего плана аудита; изменений, происходящих в ходе аудита при вводе в действие новых законов; информации, на основе которой определяется аудиторский риск; информации, поступившей от субъекта и т.п.

Аудитор должен отражать в рабочих документах все обсуждения с субъектом, если они изложены в письменном виде. Неизбежной является для аудитора личная встреча с руководством субъекта. Особое внимание аудитор уделяет общению с руководством субъекта по вопросам внутреннего контроля. При этом он обязан осведомить руководство о недостатках в работе системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита и представленных в виде сообщения. Аудитор проверяет выполнение его предложений или выясняет причины их невыполнения. Субъект может ответить на замечания аудитора в письменном виде, что будет отражено в аудиторском заключении.

Общение с руководством субъекта не освобождает аудитора от учета влияния обсуждаемых вопросов на финансовую отчетность или аудиторское заключение, а также не исключает написание поясняющего параграфа или оговорок.

Вопросы для самооценки

1. Что понимается под малым предприятием в Положениях о международной аудиторской практике?
2. Какие обстоятельства учитываются при определении риска мошенничества или ошибки в малом предприятии?
3. Какие вопросы обсуждаются аудитором в ходе контактов с руководством клиента?
4. В чем заключается экологический риск?

Тесты

1. *Малое предприятие – это субъект:*
 - а) к которому применимо ограниченное число видов деятельности, упрощенная система бухгалтерского учета, ограниченные средства внутреннего контроля;
 - б) к которому применимы упрощенная система бухгалтерского учета и ограниченные средства внутреннего контроля.
2. *Аналитические процедуры на стадии планирования аудита малых предприятий могут быть ограничены ввиду:*
 - а) установленных сроков обработки данных об операциях;
 - б) установленных сроков обработки данных об операциях; отсутствия промежуточной или ежемесячной финансовой информации на момент планирования.
3. *«Допущение о непрерывности деятельности предприятия» – для малых предприятий самым важным фактором риска являются:*
 - а) риск потери крупного клиента, увольнения основного сотрудника;
 - б) риск прекращения поддержки со стороны банков;
 - в) риск потери крупного клиента, увольнения основного сотрудника, потери права осуществлять деятельность.

ТЕМА 8.

Международные стандарты, регулирующие качество работы аудиторской организации

Изучив данную тему, студент должен:

знать:

- МФБ обеспечивает контроль аудиторских услуг;
- программа МФБ предусматривает создание фирм, участвующих в оказании аудиторских услуг в международном масштабе;
- политика и процедура контроля качества аудита должна реализовываться на уровне аудиторской фирмы и на уровне отдельных проверок;
- проверка работы ассистентов осуществляется компетентным специалистом.

Основные вопросы темы

1. Понятие качества аудита.
2. Обеспечение контроля качества аудита со стороны Международной федерации бухгалтеров (МФБ).
3. Процедуры контроля качества аудита.

При изучении темы 8 студенты должны прочитать лекции и литературу (2, 3, 7).

Акцентировать внимание на следующих понятиях:

- полнота, точность, полуноситель, доступность, однозначность, оперативность.

8.1. Понятие качества аудита

Качество аудита – это обобщенный результат аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям потенциальных пользователей.

Мнение аудитора, выраженное в аудиторском заключении, должно отвечать требованиям, предъявляемым к информации:

- полнота – количество информации в заключении должно быть минимальным, но достаточным для оценки состояния субъекта и принятия решения пользователем;
- точность – выводы аудитора должны объективно отражать реальную степень соответствия отчетности фактическому наличию имущества, обязательств и финансовых результатов;
- полезность – аудиторское заключение касается только существенных вопросов финансово-хозяйственной деятельности;
- оперативность – заключение должно быть подготовлено к установленному сроку;
- доступность – мнение аудитора представляется в виде, не нуждающемся в дополнительном раскрытии.

Исходя из определения контроля качества, приведенного в глоссарии МСА, критерием контроля качества аудиторских проверок являются общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности, т. е. МСА.

8.2. Обеспечение контроля качества аудита со стороны международной федерации бухгалтеров (МФБ)

В Положении о международной бухгалтерской практике определены мероприятия по совершенствованию контроля организаций – членов МФБ за качеством деятельности аудиторских фирм.

В соответствии с этим Положением члены МФБ обязаны разработать программы соблюдения аудиторами стандартов аудиторской деятельности. Назначение этих программ:

1. контроль за соблюдением стандартов качества профессиональной деятельности;
2. наличие системы непрерывной профессиональной подготовки в области изучения методов и процедур контроля качества;
3. помощь в осуществлении программы проверки качества профессиональной деятельности.

Целью созданной программы МФБ является создание объединения аудиторских фирм по оказанию услуг в международном масштабе. Указанные фирмы должны соблюдать следующие требования:

- обеспечивать соответствие уровня услуг всеобщему стандарту качества;
- подвергать обязательному контролю качество своей работы с помощью внешних проверяющих.

8.3. Процедуры контроля качества аудита

Процедуры контроля качества аудита изложены в МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы». Они должны реализовываться на уровне аудиторской фирмы в целом и на уровне отдельных проверок в соответствии с МСА. Характер и сроки проведения процедур зависят от размера фирмы, ее расположения, организационной структуры, соотношения затрат и результатов и т. п.

Аудиторская фирма должна рассматривать цель качества, исходя из следующих требований:

- профессионализм;
- навыки и компетентность;

- делегирование полномочий;
- консультирование;
- принятие и сохранение клиентов;
- мониторинг и т. п.

Руководство аудиторской фирмы должно быть уверено, что процедуры контроля качества доведены до персонала, понятны всем и применяются на практике.

Работники аудиторской фирмы, наделенные контрольными функциями, анализируют компетентность ассистентов с уверенностью, что работа ими выполняется добросовестно и на достаточном профессиональном уровне. Руководство фирмы обязано информировать ассистентов о следующих вопросах:

- бизнес клиента;
- обязанности ассистентов;
- цели выполняемых ими процедур;
- возможные проблемы в области учета и аудита.

Аудитор с целью информирования ассистентов составляет сметы затрат времени, общий план и программы аудита.

Работа ассистентов проверяется специалистами по следующим направлениям:

- документальное оформление процедур и их результатов;
- корректировка и выполнение общего плана и программы аудита;
- достижение целей аудиторских процедур;
- внесение поправок в финансовую отчетность субъекта по результатам аудита;
- соответствие выводов результатам проверки и мнению аудитора.

Вопросы для самооценки

1. Какие меры предпринимаются МФБ для обеспечения и контроля качества аудита?
2. О каких вопросах, касающихся аудита, должны быть проинформированы ассистенты аудитора?
3. Как осуществляется контроль качества работы ассистентов?
4. Обязанности персонала аудиторской фирмы, осуществляющего надзор за качеством аудита?

Тесты

1. При изучении информационной потребности следует учитывать:
 - а) потребителя информации;
 - б) информационный массив, информационную систему;
 - в) информационный массив, информационную систему, потребителя информации.
2. Критерием качества аудиторских проверок являются:
 - а) требования аудиторской организации;
 - б) требования МСА.
3. Характер, сроки сферы изменения политики и процедур зависят от:
 - а) соотношения затрат и результатов;
 - б) размера фирмы;
 - в) расположения и размера фирмы, ее организационной структуры, соотношения затрат и результатов.

Задачи

Задача 1.

Аудиторская фирма оказывала консалтинговые услуги ЗАО «Плюс» при заключении лизингового договора с ЗАО «Лизинг». Руководство ЗАО «Плюс» обратилось к аудиторской фирме с предложением провести инициативный аудит. Может ли фирма принять это предложение?

Задача 2.

По данным баланса и отчета о прибылях и убытках определите уровень существенности искажения информации в соответствии с МСА 320 «Существенность в аудите». (Исходная информация представлена в табл. 1.)

Таблица 1

№ п/п	Показатели	Доля, %
1	Совокупные активы (итог баланса)	2
2	Основные средства	3
3	Запасы	7
4	Дебиторская задолженность со сроком погашения до 12 месяцев	5
5	Денежные средства	2
6	Кредиторская задолженность по поставщикам и подрядчикам	8
7	Выручка от продаж без НДС	5
8	Прибыль до налогообложения	6

Задача 3.

По данным баланса и отчета о прибылях и убытках определите уровень существенности искажения информации дедуктивным методом, используемым в американском аудите. (Исходная информация представлена в табл. 2 и 3.)

Таблица 2

№ п/п	Показатели	Планируемая ошибка	
		min	max
1	Совокупные активы (итог баланса)	3	6
2	Оборотные активы	5	10
3	Краткосрочные обязательства	5	8
4	Капитал и резервы	5	10
5	Выручка от продаж	3	6
6	Прибыль до налогообложения	5	8

Таблица 3

Элементы показателя	Распределение ошибок, %		Фактическая ошибка, %
	min	max	
Оборотные активы, всего	5	10	определить
в т.ч.			
1. Запасы с НДС	определить		8
2. Дебиторская задолженность	6	10	12
3. Краткосрочные финансовые вложения	4	8	4
4. Денежные средства	2	4	1

По результатам исследования составьте рабочий документ аудитора с описанием ситуации и предложениями о корректировке аудиторской программы.

Задача 4.

Фирма приглашена провести аудит компании среднего размера. Как ответственное лицо, вы должны определить, следует ли принимать приглашение, для этого:

Требуется:

- определить, какие вопросы необходимо выяснить перед окончательным решением;
- в случае согласия подготовьте контрольный лист всех вопросов, которые должны быть учтены при подписании соглашения;
- выделите направления, которые потребуют особого внимания во время первого аудита клиента.

Задача 5.

Средняя промышленная компания продает заказчикам в кредит, и она:

- пережила трудный год и в предварительном отчете показала 50 000 ф-ст. убытков до налогообложения;
- работает в отрасли, многие предприятия которой в прошлом году понесли значительные убытки;
- находится сейчас в трудном положении от нехватки ликвидных средств и ведет договоры о дополнительном овердрафте со своими кредиторами;
- имеет общие активы в размере 900 000 ф-ст., включая значительные суммы вложений в сооружения, и чистые активы в размере примерно 850 000 ф-ст.;
- в прошлом году вложила в развитие 20 000 ф-ст.

Укажите, что, по вашему мнению, требует особого внимания при планировании аудита этой компании.

Задача 6.

Вы начинаете заключительную проверку поставщика. Внутренний аудит сообщил, что уже проверил работу по получению подтверждения от дебиторов, которая включала следующее:

а) составление списка просроченных дебиторских задолженностей на 31 декабря (на сумму 376 000 ф-ст.);

б) для процедуры отобран каждый третий дебитор, и в результате получилась выборка на 30 дебиторов (на сумму 50 000 ф-ст.);

в) подготовка и отправка писем. В письме дебитору предлагается подтвердить сумму задолженности и отослать его главному бухгалтеру фирмы;

г) составить список полученных ответов для внешнего аудитора. К данному моменту получено 8 ответов из 30 (на сумму 10 500 ф-ст.). Аудитор фирмы обеспокоен намерением внешнего аудитора повторить процедуру, поскольку ему кажется, что это было бы напрасной тратой времени и что полученные ответы являются доказательствами, не вызывающими сомнений.

Требуется:

- 1) определить виды работ, которые вы намерены предпринять перед тем, как использовать данные внутреннего аудита;
- 2) объяснить аудитору фирмы, почему вы намерены повторить процедуру опроса дебиторов. Прокомментируйте уже проведенную им работу.
- 3) объяснить возможные ограничения отсылки позитивных ответов дебиторам.

Задача 7.

Если аудитор намерен использовать данные внутреннего контроля, он должен оценить степень доверия внутреннего контроля, проведя тест на соответствие данных.

Требуется:

два работника в течение нескольких лет занимались мошенничеством, которое оставалось незамеченным (начальник склада был в сговоре с водителем автомашины, в связи с тем на склад доставлялась половина груза, остальная продавалась на сторону; начальник отдела снабжения предложил одному из поставщиков за определенную сумму обеспечить постоянными заказами фирму, поскольку имеет возможность единолично распоряжаться размещением заказов).

1) Критически оценить методы, которые аудитор может использовать для оценки внутреннего контроля. 2) Определить какие следует использовать виды внутреннего контроля, чтобы устранить почву для злоупотреблений описанных выше.

Обоснуйте свой ответ.

Задача 8.

Во время аудиторской проверки вы занесли в рабочие документы следующие данные:

- таблицы движения документов, связанных с оплатой труда, подготовленные вашим помощником, подтвердились в ходе тестов на соответствие;
- устное заявление директора по производству об ожидаемом 10-летнем сроке эксплуатации завода, приобретенного 1994 г.;

- газетное сообщение о том, что применение новой технологии приведет к снижению объема продаж в размере 20% товарооборота компании;
 - письмо от управляющего банком директору компании, информирующее о намерении банка продлить действие соглашения по овердрафту на 1 год;
 - перечень объектов материально-производственных запасов, пересчитанных сотрудниками вашей фирмы, квалифицированными бухгалтерами, во время наблюдения за инвентаризацией;
 - письмо от дебитора, адресованное вашей фирме в ответ на запрос, подтверждающее сальдо по бухгалтерским книгам.
- Требуется относительно всех указанных блоков информации:
1. указать их соответствие задачам аудита в плане проверки и заверения финансовой отчетности;
 2. дать обоснованный ответ, насколько достоверны данные перечисленных потоков инфляции.

Задача 9.

На стадии планирования аудита выявлены следующие особенности, характеризующие систему внутреннего контроля фирмы-клиента:

- в отчетном году сменился главный бухгалтер. Новый главбух имеет стаж работы в другой отрасли;
- в отчетном году фирма ввела в документооборот типовые формы первичного учета;
- бухгалтерский учет полностью компьютеризирован только на участке зачетов по заработной плате;
- начальник производственного отдела выдает заказчикам годовую продукцию.

В соответствии с требованиями стандарта «Существенность и аудиторский риск» определите:

- уровни внутрихозяйственного и контрольного рисков;
- уровень риска необнаружения как результат соотношения между ними.

Составьте рабочий документ аудитора с описанием ситуации и предложениями по корректировке аудиторской программы.

Задача 10.

Дайте заключение об уровне риска контроля в результате обработки вопросника внутреннего контроля: движение основных средств и учет хозяйственных операций (табл. 4).

Таблица 4.

Вопрос	Ответ
<u>Условия</u>	
1. Ведутся ли детализированные реестры для различных видов основных средств?	Да
<u>Реальность</u>	
2. Фиксирует ли бухгалтерия действия по размещению, разработке или установке производственного оборудования? Регистрируется ли сдача объекта в прокат или аренду?	Да, но неформально – через планирование производства
3. Проводится ли инвентаризация основных средств?	Да, один раз в год
<u>Полнота</u>	
4. Все ли объекты основных средств включены в перечень: а) собственные основные средства; б) арендуемые основные средства.	Да Нет ответа
5. Анализируется ли правильность расчета налога на имущество?	Да, один раз в год
<u>Разрешение</u>	
6. Подготавливаются ли счета расходов и предложения по аренде для просмотра директором фирмы?	Да
<u>Точность</u>	
7. Существует ли единая политика по вопросу определения: а) уровня амортизации оборудования; б) времени его использования; в) восстановительной стоимости.	Да Нет Нет
8. Проверяют ли начисления амортизации внутренние аудиторы?	Нет
<u>Бухгалтерский учет</u>	
9. Согласуются ли учетные данные по счетам учета основных средств с данными главной книги?	Да
10. Ведутся ли регистры по сданным или взятым в аренду основным средствам?	Нет
<u>Периодизация</u>	
11. Содержит ли учетная политика указания о регистрации поступающих основных средств на дату приобретения?	Нет

Задача 11.

При планировании аудита был рассчитан уровень существенности в размере 5000 руб. В ходе аудита были выявлены искажения в отчетности на 2850 руб.

Определите возможности выдачи аудиторского заключения по результатам проверки.

Задача 12.

При проведении аудита установлено, что фактические искажения информации составили 7560 руб., в то время как расчетный уровень существенности при планировании аудита определен в сумме 12000 руб. В ходе аудита были отмечены незначительные нарушения в оформлении трудовых контрактов.

Определите, как эти факты могут сказаться на формировании мнения аудитора.

Задача 13.

Дать оценку правильности заполнения реквизитов в формах бухгалтерской отчетности (приложения 1-5). Произведите пересчет сумм статей баланса на начало и конец года внутри разделов. Проверьте правильность суммы итога баланса, составить рабочий документ аудитора.

Задача 14.

По данным бухгалтерской деятельности отчетности (приложения 1, 2) дайте заключение о финансовой устойчивости организации, рассчитав трехкомпонентный показатель типа финансовой ситуации.

Сделайте вывод о возможности продолжения функционирования организации.

Задача 15.

По данным бухгалтерской отчетности (приложения 1, 2) дайте заключение о ликвидности баланса организации.

1. Составьте баланс ликвидности.
2. Рассчитайте значение общей функции ликвидности.
3. Рассчитайте показатели абсолютной ликвидности, промежуточный и общий коэффициенты покрытия обязательств.

Сделайте вывод о финансовой стабильности организации.

Задача 16.

Дайте заключение о деловой активности организации в отчетном периоде: рассчитайте показатели оборачиваемости текущих активов (средние периоды оборота, частоту оборота, коэффициенты закрепления оборотных активов).

Сделайте вывод о необычных колебаниях, разработайте план дальнейшей работы по достижению понимания деятельности организации. Данные представлены в приложениях 1, 2.

Задача 17.

Проанализируйте прямым методом движение денежных потоков. Сделайте вывод о динамике и структуре денежных потоков. Выявите необычные колебания, сделайте вывод, наметить направление дальнейших аналитических процедур.

Исходная информация представлена в приложении 4.

Задача 18.

Проанализируйте динамику и структуру прибыли организации. Выявите влияние факторов на прибыль от продажи. Рассчитайте показатели рентабельности продаж, рентабельности капитала, рентабельности вложений в имущество.

Сделайте вывод о возможностях дальнейшего функционирования организации.

Исходная информация представлена в приложениях 1, 2.

Задача 19.

Для достижения понимания деятельности организации проанализируйте состояние дебиторской и кредиторской задолженностей организации за период (приложение 1, 2).

1. Дайте оценку динамики и структуры дебиторской задолженности.

2. Дайте оценку динамики и структуры кредиторской задолженности.

3. Исследуйте наличие просроченной задолженности.

4. Исследуйте соотношение дебиторской и кредиторской задолженностей, выявите тенденции их изменения.

Сделайте выводы по результатам проведения аналитических процедур, дайте оценку аудиторского риска по необычным колебаниям.

Вопросы для подготовки к экзамену

1. Понятие назначения и классификация МСА.
2. Факторы, влияющие на разработку и совершенствование МСА.
3. Концептуальная основа МСА (МСА 120).
4. Цель и общие причины аудита финансовой отчетности (МСА 200).
5. Условия договоренностей об аудите (МСА 210).
6. Контроль качества работы аудита (МСА 220).
7. Документация аудита (МСА 230).
8. Обязанности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности (МСА 240).
9. Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности (МСА 250).
10. Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление (МСА 260).
11. Планирование (МСА 300).
12. Знание бизнеса (МСА 310).
13. Существенность в аудите (МСА 320).
14. Оценка рисков и система внутреннего контроля (МСА 400).
15. Аудит в условиях компьютерных информационных систем (МСА 401).
16. Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организации (МСА 402).
17. Аудиторские доказательства (МСА 500).
18. Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей (МСА 501).
19. Внешние подтверждения (МСА 505).
20. Первая аудиторская проверка – начальное сальдо (МСА 510).
21. Аналитические процедуры (МСА 520).
22. Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки (МСА 530).
23. Аудит оценочных значений (МСА 540).
24. Связанные стороны (МСА 550).
25. Последующие события (МСА 560).

26. Допущение о непрерывности деятельности предприятия (МСА 570).
27. Заявления руководства (МСА 580).
28. Использование результатов работы другого аудитора (МСА 600).
29. Рассмотрение работы внутреннего аудита (МСА 610).
30. Использование работы эксперта (МСА 620).
31. Аудиторское заключение по финансовой отчетности (МСА 700).
32. Сопоставления (МСА 710).
33. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность (МСА 720).
34. Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию (МСА 800).
35. Проверка прогнозной финансовой информации (МСА 810).
36. Задания по обзору финансовой информации (МСА 910).
37. Задания по выполнению согласованных процедур (МСА 920).
38. Задания по подготовке финансовой информации (МСА 930).

Тесты

1. МСА предназначены:
 - а) для аудита финансовой отчетности;
 - б) для оказания сопутствующих услуг;
 - в) для аудита любой другой информации.
2. Возможно ли отступление аудита от МСА:
 - а) возможно в ситуациях с несущественными показателями или обстоятельствами;
 - в) невозможно.
3. Признает ли Международная федерация бухгалтеров существование национальных стандартов аудита:
 - а) да;
 - б) нет.
4. От каких факторов зависит объем планирования аудиторской проверки:
 - а) от опыта работы аудитора;
 - б) от размера субъекта, сложности аудита, знания бизнеса субъекта, опыта работы аудитора;
 - в) знания бизнеса клиента.
5. Какова зависимость между уровнем существенности и аудиторским риском:
 - а) прямая;
 - б) обратная;
 - в) косвенная.
6. С помощью каких процедур аудитор оценивает состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля:
 - а) определение квалификации сотрудников этих систем;
 - б) проверка документов и записей, создаваемых в этих системах.
7. Аудиторский риск включает:
 - а) риск необнаружения;
 - б) риск системы бухгалтерского учета;
 - в) риск бухгалтерской отчетности.

8. *Аудиторские доказательства делятся на:*
 - а) внутренние, внешние;
 - б) внешние, смешанные;
 - в) внутренние, внешние, смешанные.

9. *Должен ли аудитор присутствовать при поведении инвентаризации:*
 - а) по возможности;
 - б) нет;
 - в) да.

10. *Аналитические процедуры применяются:*
 - а) в качестве процедур проверки по существу; при планировании аудита; при общем обзоре финансовой отчетности на последнем этапе аудита;
 - б) при планировании аудита;
 - в) при обзоре отчетности.

11. *Связанные стороны:*
 - а) когда при принятии финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую;
 - б) когда при принятии финансовых и производственных решений обе стороны контролируют деятельность друг друга.

12. *Мошенничество – это:*
 - а) преднамеренное действие;
 - б) непреднамеренное действие или погрешности, допущенные в финансовой отчетности.

13. *Какие факторы указывают на уместность допущения о непрерывности деятельности клиента:*
 - а) прибыльность операций и доступ организации к финансовым ресурсам;
 - б) отсутствие перспективы погашения займов и другой кредиторской задолженности;
 - в) отрицательные операционные денежные потоки.

14. В каких случаях возникает необходимость проверки начальных сальдо:
- если аудит проводится впервые;
 - всегда.
15. Виды аудиторских заключений:
- условно-положительное, отрицательное;
 - безусловно-положительное, модифицированное, отказ от выражения мнения;
 - отказ от выражения мнения.
16. Основные элементы аудиторского заключения:
- название, адресат, вводный параграф, дата выдачи заключения, адрес аудитора, подпись аудитора;
 - адресат, подпись аудитора, адрес аудитора.
17. К прочей информации относят:
- включенные в годовой отчет данные о должностных лицах, занятости; аналитические коэффициенты и другую информацию;
 - выручку себестоимость, расходы на продажу.
18. Составляется ли аудиторское заключение по прочей информации:
- да;
 - нет.
19. Обобщенная финансовая отчетность – это:
- финансовая отчетность в сводной форме, в которой изложены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты;
 - бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия.
20. При проведении сопутствующих услуг аудитор должен:
- планировать свою работу;
 - направить клиенту письмо-согласие;
 - планировать свою работу, направить клиенту письмо-согласие, документировать необходимую информацию.

21. При выполнении согласованных процедур аудитор должен:
- а) выполнить все этические принципы, кроме независимости;
 - б) выполнить принцип независимости.
22. *Согласованные процедуры – это:*
- а) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором и клиентом;
 - б) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором, клиентом и любыми третьими лицами;
 - в) действия, по которым достигнуто согласие между аудитором и третьими лицами.
23. *Малое предприятие – это субъект:*
- а) к которому применимо ограниченное число видов деятельности, упрощенная система бухгалтерского учета, ограниченные средства внутреннего контроля;
 - б) к которому применимы упрощенная система бухгалтерского учета и ограниченные средства внутреннего контроля.
24. *Аналитические процедуры на стадии планирования аудита малых предприятий могут быть ограничены ввиду:*
- а) установленных сроков обработки данных об операциях;
 - б) установленных сроков обработки данных об операциях; отсутствия промежуточной или еще месячной финансовой информации на момент планирования.
25. *«Допущения о непрерывности деятельности предприятия» – для малых предприятий самыми важными факторами риска являются:*
- а) риск потери крупного клиента; увольнение основного сотрудника;
 - б) риск прекращения поддержки со стороны банка;
 - в) риск потери крупного клиента, увольнения основного сотрудника, потери права осуществления деятельности.

26. При изучении информационной потребности следует учитывать:
- а) потребителя информации;
 - б) информационный массив, информационную систему, потребителя информации.
27. Критерием качества аудиторских проверок являются:
- а) требования аудиторской организации;
 - б) требования МСА.
28. Характер, сроки и сферы применения политики и процедур зависят от:
- а) соотношения затрат и результатов;
 - б) размера фирмы;
 - в) расположения и размера фирмы, ее организационной структуры, соотношения затрат и результатов.

Глоссарий

- Аудитор** – лицо, несущее окончательную ответственность за проведение аудита. Термин может применяться в отношении аудиторской фирмы.
- Аналитические процедуры** – действия аудитора, связанные с анализом существенных коэффициентов и последующим изучением отклонений от прогнозируемых сумм и взаимосвязи, не согласующихся с другой значимой информацией.
- Ассистент аудитора** – сотрудники, не являющиеся аудиторами, привлекаемые для выполнения отдельных аудиторских процедур.
- Аудит** – процесс, в ходе которого аудитору представляется возможность выразить мнение, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленными основами отчетности.
- Аудиторская выборка** – применение аудиторских процедур менее чем к 100% генеральной совокупности в пределах сальдо счетов или класса операции с целью дать возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства относительно некоторых характеристик генеральной совокупности.
- Аудиторская фирма** – организация или субъект, предоставляющие аудиторские услуги.
- Аудиторский риск** – риск выражения аудитором несоответствующего аудиторского мнения в случаях, когда в отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторское доказательство	– информация, полученная аудитором при формулировании выводов, на которых основывается мнение аудитора.
Безусловно-положительное мнение	– мнение аудитора, когда он приходит к выводу, что финансовая отчетность дает достоверное и объективное представление в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.
Внутренний аудит	– деятельность по оценке финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемая внутри субъекта одним из его подразделений.
Годовой отчет	– ежегодно составляемая документация, включающая в себя финансовую отчетность и аудиторское заключение.
Документация	– материал, подготовленный аудитором или проверяемым субъектом для аудитора, получаемый и сохраняемый аудитором в связи с выполнением аудиторской проверки (рабочие документы).
Допущение о непрерывности деятельности предприятия	– допущение о том, что предприятие будет продолжать вести хозяйственную деятельность в обозримом будущем и что оно не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сократить масштаб деятельности.
Достаточность	– количественная мера аудиторских доказательств.
Задание по выполнению согласованных процедур	– договоренность о выполнении согласованных процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом и любыми третьими сторонами.

Знание бизнеса	– общее знание экономики и особенностей отрасли, к которой принадлежит проверяемый субъект, и более конкретное знание того, каким образом он осуществляет свою деятельность.
Информация по сегментам	– информация в финансовой отчетности субъекта, относящаяся к его различным подразделениям, а также отраслевым и иным аспектам деятельности.
Компонент	– подразделение, филиал, дочерняя организация, совместное предприятие или другой субъект, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.
Контроль качества	– политика и процедуры, принятые аудиторской фирмой для обеспечения достаточной уверенности, что все аудиторские проверки осуществлялись в соответствии с задачами и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности.
Контрольная среда	– общее отношение, осведомленность и действия директоров и руководства, относящиеся к системе внутреннего контроля.
Модифицированное аудиторское заключение	– аудиторское заключение, в котором имеется поясняющий параграф или в котором аудитор не выражает безусловно-положительного мнения.
Мошенничество	– преднамеренное действие одного или нескольких лиц среди руководящего состава субъекта, его персонала или третьих сторон, которое приводит к искажению отчетности.

Наблюдение	- присутствие аудитора при выполнении другими лицами контрольных или технологических процедур.
Национальные стандарты	- набор стандартов по проведению аудита, определенных законом, нормативными актами или уполномоченным органом на уровне страны и обычно применяемых аудиторами при выполнении аудиторской проверки или предоставления сопутствующих услуг.
Объем аудита	- совокупность аудиторских процедур, которые необходимы для достижения цели аудита при определенных обстоятельствах.
Операция между связанными сторонами	- передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон другой на возмездной или безвозмездной основе.
Отказ от выражения мнения	- заключение, которое выдается в случае, если возможное влияние ограничения объема работ не позволяет аудитору получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, и, следовательно, выразить мнение об отчетности.
Отрицательное мнение	- мнение аудитора, которое выражается, когда последствия искажений являются существенными для отчетности, и аудитор делает вывод, что отчетность может ввести в заблуждение или имеет незавершенный характер.
Отчет аудитора по специальному заданию	- отчет, составленный в связи с независимой аудиторской проверкой финансовой информации и отличный от заключения аудитора по финансовой отчетности.

Оценочное значение	- приблизительное определение суммы статьи отчетности при отсутствии точных способов измерения.
Письмо-согласие	- документ, подтверждающий принятие аудитором задания, цель и масштаб аудита, его обязательства перед клиентом и формы отчетов.
Планирование	- разработка общей стратегии и детального подхода применительно к ожидаемому характеру, срокам и масштабам аудиторской проверки.
Последующие события	- происходящие после окончания отчетного периода события, которые либо обеспечивают дополнительные доказательства условий, существовавших на конец периода, либо указывают на условия, возникшие после завершения периода.
Программа аудита	- документ, определяющий характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана аудиторской проверки и контроля ее качества.
Процедуры контроля	- процедуры и контрольная среда, созданные руководством для достижения конкретных задач субъекта.
Связанные стороны	- форма отношений, когда в процессе принятия финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую или оказывает значительное влияние на нее.
Сопутствующие услуги	- в МСА под сопутствующими услугами подразумеваются обзоры, согласованные процедуры и подготовка финансовой информации.

Условно-положительное мнение	- мнение аудитора в случае, если он приходит к выводу о невозможности выражения безусловно-положительного мнения, но не считает последствия разногласий с руководством или ограничения объема работы аудитора столь существенными, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.
Финансовая отчетность	- бухгалтерские балансы, отчеты о прибылях и убытках, отчеты об изменениях в финансовом положении, примечания и иные формы, а также пояснительные материалы, составляющие часть финансовой отчетности.
Обобщенная отчетность	- подготовленная в сводной форме отчетность, в которой обобщены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты для информирования заинтересованных пользователей только об основных результатах финансовой деятельности и финансовом положении.
Эксперт	- физическое лицо или организация, обладающие специальными навыками, знаниями, опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Список литературы

1. Гутцайт Е. М. Аудит: Концепция, проблемы, эффективность, стандарты. – М.: Элит-2000; ЮНИТИ – ДАНА, 2002.
2. Материалы бюллетеней МЦРСБУ «Accounting Report».
3. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М.: МЦРСБУ, 2000.
4. Новые стандарты аудиторской деятельности. – М.: Гелиос АРВ, 2004.
5. Панкова С. В. Взаимосвязь международных стандартов финансовой отчетности и аудита. // Международный бухгалтерский учет. – 2002, №1.
6. Панкова С. В. Об организации внешнего контроля качества аудита. Аудиторские ведомости. – 2000, №2.
7. Подольский В.И. и др. Стандарты аудиторской деятельности: (Учеб. пособие. – М.: Юнити-Дана, 2004)
8. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

Бухгалтерский баланс

за _____ г.

Организация <u>ЗАО «Монолит»</u>	Форма № 1 по ОКУД	Коды
Идентификационный номер налогоплательщика	Дата (год, месяц, число)	0710001
Вид деятельности <u>производство</u>	по ОКПО	2004 12 31
Организационно-правовая форма / форма собственности _____	ИНН	59828361
<u>Закрытое акционерное общество</u>	по ОКВЭД	7723885542
Единица измерения: тыс. руб. / млн. руб. (ненужное зачеркнуть)	по ОКОПФ/ОКФС	67 17
Местонахождение (адрес) _____	по ОКЕИ	384/385

Дата утверждения _____
Дата отправки (принятия) _____

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	-	9
Основные средства	120	488	374
Незавершенное строительство	130	-	141
Доходные вложения в материальные ценности	135	-	
Долгосрочные финансовые вложения	140		28
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190	488	552
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	48	40
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	31	30
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		6
готовая продукция и товары для перепродажи	214	17.	5
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		

Международные стандарты аудита (МСА)

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	1	49
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики			
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	28	56
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260	81	905
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290	158	1050
БАЛАНС	300	646	1602

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	500	500
Собственные акции, выкупленные у акционеров		()	()
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430	50	50
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством			
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами			
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	61	215
Итого по разделу III	490	611	765
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты			
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590	-	362
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		56
Кредиторская задолженность	620	35	403
в том числе:			
поставщики и подрядчики		34	323

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
задолженность перед персоналом организации			4
задолженность перед государственными внебюджетными фондами			
задолженность по налогам и сборам		1	76
прочие кредиторы			
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		16
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690	35	475
БАЛАНС	700	646	1602
СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства			
в том числе по лизингу			
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение			
Товары, принятые на комиссию			
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов			
Обеспечения обязательств и платежей полученные			
Обеспечения обязательств и платежей выданные			
Износ жилищного фонда			
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов			
Нематериальные активы, полученные в пользование			

Руководитель _____
(подпись)

И.С Вэлчев _____
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

О.П. Кучински _____
(расшифровка подписи)

« ____ » _____ 200 ____ г.

Отчет о прибылях и убытках
за _____ 200 ____ г.

Организация <u>ЗАО «Монолит»</u>	Форма № 2 по ОКУД	КОДЫ
Идентификационный номер налогоплательщика	Дата (год, месяц, число)	0710002
Вид деятельности <u>производство</u>	по ОКПО	2004 12 31
Организационно-правовая форма / форма собственности _____	ИНН	59828361
Закрытое акционерное общество	по ОКВЭД	7723885542
Единица измерения: <u>тыс. руб. / млн. руб.</u>	по ОКФС	67 17
(ненужное зачеркнуть)	по ОКЕИ	384/385

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)		943	
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг		-498	()
Валовая прибыль		445	
Коммерческие расходы		-84	()
Управленческие расходы		-161	()
Прибыль (убыток) от продаж		200	
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению			
Проценты к уплате		-6	()
Доходы от участия в других организациях			
Прочие операционные доходы		79	
Прочие операционные расходы		-74	()
Внереализационные доходы			
Внереализационные расходы			()
Прибыль (убыток) до налогообложения		199	
Отложенные налоговые активы			
Отложенные налоговые обязательства			

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Текущий налог на прибыль		-45	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		154	
СПРАВОЧНО.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	КОД	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		X		X	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____
(подпись)

И.С Вэлчев _____
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

О.П. Кучински _____
(расшифровка подписи)

«10» января 2005 г.

Приложение 3

Отчет об изменениях капитала

	Форма № 3 по ОКУД	Коды		
	Дата (год, месяц, число)	0710003		
Организация <u>ЗАО «Монолит»</u>	по ОКПО	2004	12	31
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	59828361		
Вид деятельности <u>производство</u>	по ОКВЭД	772388542		
Организационно-правовая форма / форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС	67	17	
<u>Закрытое акционерное общество</u>	по ОКЕИ	384/385		
Единица измерения: <u>тыс. руб.</u>				

Наименование показателя	Код	Остаток на начало	Поступило	Израсходовано	Остаток на конец
1	2	3	4	5	6
I. Капитал	010	500	0	0	500
Уставный (складочный) капитал					
Добавочный капитал	020	0	0	0	0
Резервный фонд	030	50	0	0	50
	040	0	0		0
Нераспределенная прибыль прошлых лет – всего	050	61	154	0	215
в том числе:					
	051	0	0	0	0
	052	0	0	0	0
	053	0	0	0	0
	054	0	0	0	0
	055	0	0	0	0
Фонд социальной сферы	060	0	0	0	0
Целевые финансирование и поступления – всего	070	0	0	0	0
в том числе:					
из бюджета	071	0	0	0	0
	072	0	0	0	0
	073	0	0	0	0
ИТОГО по разделу I	079	611	154	0	765
II. Резервы предстоящих расходов – всего	080	0	16	0	16
в том числе: на ремонт офисного помещения					
	081	0	16	0	16
	082	0	0	0	0
	083	0	0	0	0
	084	0	0	0	0
	085	0	0	0	0
	086	0	0	0	0
ИТОГО по разделу II	089	0	16	0	16
III. Оценочные резервы – всего	090	0	0	0	0
в том числе:					
	091	0	0	0	0
	092	0	0	0	0
ИТОГО по разделу III	099	0	0	0	0

IV. Изменение капитала *

Наименование показателя	Код строки	За отчетный год	За предыдущий год
1	2	3	4
Величина капитала на начало отчетного периода	100		
Увеличение капитала - всего	110		
в том числе:			
за счет дополнительного выпуска акций	111		
за счет переоценки активов	112		
за счет прироста имущества	113		
за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение)	114		
за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерии и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала	115		
Уменьшение капитала - всего	120		
в том числе:			
за счет уменьшения номинала акций	121		
за счет уменьшения количества акций	122		
за счет реорганизации юридического лица (разделение, выде;	123,		
за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерии и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала	124		
Величина капитала на конец отчетного периода	130		

* Заполняют и представляют в составе бухгалтерской отчетности только хозяйственные товарищества и общества.

СПРАВКИ

Наименование показателя	Код	Остаток на начало отчетного года		Остаток на конец отчетного года	
1	2	3		4	
1) Чистые активы	150				
		Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за предыдущий год	за отчетный год	за предыдущий год
		3	4	5	6
2) Получено на: расходы по обычным видам деятельности – всего	160				
в том числе:					
Себестоимость продукции	161				
Коммерческие расходы	162				
Управленческие расходы	163				
капитальные вложения во внеоборотные активы	170				
в том числе:	171				
	172				
	173				

Руководитель _____
(подпись)

И.С Вэлчев _____
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

О.П. Кучински _____
(расшифровка подписи)

«10» января 2005 г.

Отчет о движении денежных средств

	Форма № 4 по ОКУД	Коды	
	Дата (год, месяц, число)	0710004	
Организация <u>ЗАО «Монолит»</u>	по ОКПО	2004	12 31
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	59828361	
Вид деятельности <u>производство</u>	по ОКВЭД		
Организационно-правовая форма / форма собственности _____			
<u>Закрытое акционерное общество</u>	по ОКОПФ/ОКФС	67	17
Единица измерения: <u>тыс. руб.</u>	по ОКЕИ	384/385	

Наименование показателя	Код строки	Сумма	из нее		
			по текущей	по инвестиционной	по финансовой
1	2	3	4	5	6
1. Остаток денежных средств на начало года	010	81	Х	Х	Х
2. Поступило денежных средств - всего	020	1576	1114	62	400
в том числе: выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг	030	1114	1114	Х	Х
выручка от продажи основных средств и иного имущества	040	62		62	
авансы, полученные от покупателей заказчиков)	050			Х	Х
бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование	060				
безвозмездно	070				
кредиты полученные	080				
займы полученные	085	400			400
дивиденды, проценты по финансовым вложениям	090		Х		
прочие поступления	110				
3. Направлено денежных средств - всего	120	752	534		
в том числе: на оплату приобретенных товаров, работ, услуг	130	408	408		
на оплату труда	140	154	Х	Х	Х
отчисления в государственные внебюджетные фонды	150	64	Х	Х	Х
на выдачу подотчетных сумм	160				
на выдачу авансов	170				
на оплату долевого участия в строительстве	180		Х		Х
на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190		Х		Х

Наименование показателя	Код строки	Сумма	из нее		
			по текущей	по инвестиционной	по финансовой
1	2	3	4	5	6
на финансовые вложения	200				
на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам	210		X		
на расчеты с бюджетом	220	126	126	X	
на оплату процентов и основной суммы по полученным кредитам, займам	230				
прочие выплаты, перечисления и т.п.	250				
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	260	905	X	X	X

Наименование показателя	Код строки	Сумма
1	2	3
СПРАВОЧНО		
Из строки 020 поступило по наличному расчету (кроме данных по строке 100) – всего	270	
в том числе по расчетам: с юридическими лицами	280	
с физическими лицами	290	
из них с применением: контрольно-кассовых аппаратов	291	
бланков строгой отчетности	292	
Наличные денежные средства:		
поступило из банка в кассу организации	295	
сдано в банк из кассы организации	296	

Руководитель _____
(подпись)

И.С. Вэлчев _____
(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

О.П. Кучински _____
(расшифровка подписи)

«10» января 2005 г.