

**МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ ИМПЕРАТОРА НИКОЛАЯ II (МИИТ)**

**Институт экономики и финансов**

Кафедра «Финансы и кредит»

**З.В. Чуприкова**

## **АУДИТ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ**

Учебное пособие

Москва – 2016

**МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ ИМПЕРАТОРА НИКОЛАЯ II  
(МИИТ)**

**Институт экономики и финансов**

Кафедра «Финансы и кредит»

З.В. Чуприкова

## АУДИТ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ

Рекомендовано редакционно-издательским советом  
университета в качестве учебного пособия для студентов  
специальности

«Финансы и кредит», магистров по направлению «Экономика»

Москва – 2016

УДК – 657.6

Ч-92

Чуприкова З.В. Аудит инвестиционных проектов. Учебное пособие. – М.: МИИТ, 2016. – 122 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного стандарта высшего образования для специальности «Финансы и кредит» по учебной дисциплине «Аудит инвестиционных проектов».

В учебном пособии рассматриваются основные понятия инвестиционной деятельности и общие вопросы организации аудиторской проверки инвестиционных проектов, нормативные акты, регулирующие аудиторскую и инвестиционную деятельность в РФ, а

также особенности проведения и документирования аудиторской проверки инвестиционных проектов.

Дополнительно в учебном пособии предложены тематические практические задания для самостоятельной работы студентов.

## **Вернуться в каталог учебников**

### **Дополнительные материалы:**

- для рефератов;
- преподавателям для повышения квалификации.

[Ручной реферат дипломных и курсовых работ](#)

[Сайт-визитка - лучший старт интернет-бизнеса](#)

[Дистанционное обучение созданию сайтов](#)

### **Содержание**

Тема I. Понятия инвестиций и инвестиционной деятельности в законодательстве Российской Федерации. Понятия аудита и аудиторской деятельности в законодательстве Российской Федерации.....5

Тема II. Согласование условий проведения аудита. Независимость аудиторских организаций, аудиторов. Аудиторская тайна.....  
...16

Тема III. План и программа аудита. Основные этапы проведения аудита инвестиционного проекта.....26

Тема IV. Существенность в аудите инвестиционного проекта.....31

Тема V. Оценка аудиторского риска. Аудиторская выборка.....40

Тема VI. Аудиторские доказательства. Процедуры, выполняемые при аудите финансовой информации инвестиционного проекта.....56

Тема VII. Документирование аудита.....64

Тема VIII. Классификация инвестиционных проектов. Особенности проведения аудита инвестиционных проектов.....71

Тема IX. Аудиторское заключение. Обобщение результатов аудиторской проверки.....	79
Тема X. Организация аудиторской деятельности в РФ. Стандарты и принципы аудита.....	89
Тема XI. Проверка прогнозной финансовой информации.....	97
Приложение 1.....	106
Приложение 2.....	111
Приложение 3.....	117
Приложение 4.....	120
Список литературы.....	121

## **I. Понятия инвестиций и инвестиционной деятельности в законодательстве Российской Федерации. Понятия аудита и аудиторской деятельности в законодательстве Российской Федерации.**

Основными нормативными актами, определяющими понятия инвестиций и инвестиционной деятельности, являются:

- Закон РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР»;
- Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ.

Вышеуказанные Законы определяют **инвестиции**, как денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Такие вложения осуществляются путем приобретения экономических активов, т.е. объектов, владение и пользование которыми приносит их владельцам экономическую выгоду в течение определенного периода времени. Ориентация на будущие доходы при вложении капитала – существенная черта, отличающая инвестиции от текущих затрат на производство товаров и услуг

исключил затрат на производство товаров и услуг.

Вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта является **инвестиционной деятельностью**.

Капитальные вложения – инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

**Инвестиционный проект** – обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, в том числе необходимая проектная документация, разработанная в соответствии с законодательством Российской Федерации и утвержденными в установленном порядке стандартами (нормами и правилами), а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план).

**Субъектами инвестиционной деятельности**, осуществляемой в форме капитальных вложений (далее – субъекты инвестиционной деятельности), являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности (далее – иностранные инвесторы).

**Заказчики** – уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**Подрядчики** – физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые

подлежат лицензированию в соответствии с федеральным законом.

Пользователи объектов капитальных вложений – физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними.

Отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Финансирование капитальных вложений осуществляется инвесторами за счет собственных и (или) привлеченных средств.

Основными нормативными актами и документами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации, являются:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ;
- Методические рекомендации, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

**Аудиторская деятельность** (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

**Аудит** – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

**Аудиторская организация** – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов и осуществляющая деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг

**Аудитор** – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

4) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

5) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

6) оценочную деятельность;

7) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

8) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

9) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудит не заменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

### **Классификация аудита**

Аудит можно классифицировать по нескольким признакам.

**По виду деятельности аудируемого экономического субъекта различают:**

- o банковский аудит;
- o страховой аудит;
- o аудит фондов, инвестиционных институтов и бирж;

о общий аудит.

**По степени обязательности** аудит подразделяется на:

- **обязательный аудит** – это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе и других федеральных законах;
- **инициативный аудит** – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, собственников экономического субъекта. Основная цель инициативного аудита - выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Под обязательным аудитом понимается ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя, отвечающих определенным критериям.

Обязательный аудит проводится в случаях:

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



внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Таким образом, обязательному аудиту подлежат, безусловно, инвестиционные фонды, биржи, банки, которые иногда выполняют функции инвесторов, и организации, имеющие форму акционерного общества. Остальные инвестиционные институты обязаны проводить ежегодный аудит в случаях превышения выручки либо предельных значений суммы активов бухгалтерского баланса.

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается с аудиторской организацией или индивидуальным аудитором, определенными путем проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок, товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (*Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»*), при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным.

**По составу и объему проверяемой документации различают:**

- аудит готовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- специальный аудит.

Целью специального аудита может являться подтверждение правомочности совершенных хозяйственных операций; правильности исчисления налогов и заполнения налоговых деклараций и т. д., в том числе возможен инициативный аудит инвестиционных проектов для повышения степени надежности реализации проекта,

Кроме того, по исполнителям аудиторских услуг аудит подразделяют на:

- внешний аудит. Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;
- внутренний аудит. Под внутренним аудитом следует понимать систему внутреннего контроля, созданную на предприятии, в связи с чем внутренний аудит не может являться независимым. Внутренний аудит осуществляется аудиторами, работающими непосредственно в данной организации.

Таким образом, в результате проведения аудита инвестиционного проекта – обязательного или специального инициативного, внешнего или внутреннего возможно достижение следующих целей:

- проверка выполнения инвестором требований законодательства РФ;
- проведение анализа эффективности инвестиционных операций, возможности получения налоговых льгот при реализации проекта;
- анализ инвестиционного проекта в целях предотвращения возможных ошибок и недобросовестных действий, а также экономии финансовых средств организации.

Проведение качественного аудита становится неотъемлемым условием реализации инвестиционного проекта с государственным участием – с 01 января 2014 года в отношении крупных инвестиционных проектов с государственным участием Постановлением Правительства РФ № 382 от 30.04.2013 предусмотрено проведение обязательного технологического и ценового аудита.

### **Контрольные вопросы по теме № 1.**

1. Назовите основные правовые документы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ.
2. Назовите основные правовые документы, регулирующие инвестиционную деятельность в РФ.
3. Основные цели и задачи аудиторской деятельности.
4. Классификация аудита.
5. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
6. Особенности проведения аудита государственных предприятий.
7. Роль аудита в деятельности инвестиционных институтов.
8. Основные цели аудита инвестиционного проекта.

### **Контрольные задания по теме № 1.**

### *Задание 1.*

Определите, какие из указанных организаций подлежат обязательному аудиту и обоснуйте свой ответ:

- Коммерческий банк «Бета» (сумма активов баланса – 81 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 125 млн руб.);
- Пенсионный фонд РФ;
- Страховая компания «Надежность» (сумма активов баланса – 110 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 450 млн руб.);
- ПАО «Промышленное машиностроение» (сумма активов баланса – 100 млн руб., объем выручки от реализации продукции – 50 млн руб.);
- Акционерный инвестиционный фонд «Надежда» (сумма активов баланса – 350 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 220 млн руб.);
- ГУП «Дворник» (сумма активов баланса – 70 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 115 млн руб.).

### *Задание 2.*

НАО «Инвестиции-плюс» является одним из подрядчиков в процессе реализации крупного строительного проекта и имеет следующие показатели:

- объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) – 116 500 000 руб.;
- сумма активов баланса на конец года – 58 835 000 руб..

Определите, подлежит ли НАО «Инвестиции-плюс» обязательной ежегодной проверке по итогам отчетного года. Ответ обоснуйте.

### *Задание 3.*

Определите особенности проведения аудита ГУП «Дорожная уборка», доля государственной собственности в уставном капитале – 100%, (сумма активов баланса – 150 млн руб., объем выручки от оказания услуг – 135 млн руб.).

### *Задание 4.*

Какие виды прочих и сопутствующих аудиту видов услуг являются наиболее актуальными для компании, занимающейся инвестиционной деятельностью. Ответ обоснуйте.

## **аудиторских организации, аудиторов. Аудиторская тайна.**

Договор на проведение аудиторской проверки заключается в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации, в частности гл.39 «Договор возмездного оказания услуг», и Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита».

Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты и существенные условия, такие как:

- а) предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- б) условия оказания аудиторских услуг, порядок оказания услуги по оценке инвестиционного проекта;
- в) права и обязанности аудиторской организации;
- г) права и обязанности экономического субъекта;
- д) стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
- е) информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
- ж) аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита, порядок составления и представления отчета по сопутствующей аудиту услуге по оценке инвестиционного проекта;

з) ответственность сторон и порядок разрешения споров.

**В предмете договора на оказание аудиторских услуг** фиксируются сфера аудиторских услуг и их объем, в частности при проведении аудиторской проверки - работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период.

Необходимо отметить, что проверка финансовой информации по инвестиционному проекту проводится аудиторской организацией для того, чтобы, в первую очередь, установить:

- а) применимость принятых при ее подготовке допущений, т.е. их надежность, реалистичность и возможность использования;
- б) правильность ее подготовки на основе принятых допущений;

в) адекватность ее представления.

**В условиях оказания аудиторских услуг указываются:**

а) цель оказания аудиторских услуг, объем и объекты аудита, в частности филиалы и подразделения экономического субъекта (при их наличии);

б) сроки и этапы оказания аудиторских услуг;

в) ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.

**В правах и обязанностях аудиторской организации** отражаются необходимость или возможность:

а) неукоснительного соблюдения при оказании аудиторских услуг требований законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;

б) самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;

в) проверки любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получения разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе аудита вопросам;

г) доступа в систему компьютерной обработки данных проверяемого экономического субъекта;

д) получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;

е) отказа от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;

ж) квалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания иных аудиторских услуг, соблюдения конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;

з) обеспечения сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и неразглашения их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

**В правах и обязанностях экономического субъекта** отражаются необходимость или возможность:

а) создания аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг, предоставления им всей необходимой документации, обеспечения доступа в систему компьютерной обработки информации, а также выдачи по запросу аудиторов разъяснений и объяснений в устной и письменной формах;

б) получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов;

в) оперативного устранения выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

**В разделе о стоимости и порядке оплаты аудиторских услуг** указываются:

а) порядок определения стоимости аудиторских услуг;

б) порядок и сроки оплаты аудиторских услуг, в том числе выплаты аванса либо задатка.

**В разделе об ответственности сторон и порядке разрешения споров** предусматриваются:

а) виды и мера ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;

б) обстоятельства, исключающие ответственность за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;

в) возможность и необходимость разрешения возникших споров и разногласий путем переговоров между сторонами договора либо в судебном порядке.

Наряду с этим в договор могут быть включены другие важные для сторон положения.

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Необходимо отметить, что право осуществления аудита ограничено в части проверок отдельных экономических субъектов **критерием независимости аудитора.**

Аудит не может осуществляться (ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»):

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов учредителей (участников) аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

4) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

6) аудиторами, являющимися учредителям (участникам) аудируемого лица, его руководителям, главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов;

7) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;

8) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц,

являющихся кредитными организациями, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства, либо которыми им выдана банковская гарантия, либо с которыми такие договоры заключены руководителями этих аудиторских организаций, либо с которыми такие договоры заключены на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов руководителей этих аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам;

9) работниками аудиторских организаций, являющимися участниками аудиторских групп, аудируемыми лицами которых являются кредитные организации, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, либо получившими от этих кредитных организаций банковские гарантии, либо с которыми такие договоры заключены лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам.

Таким образом, в процессе согласования условий проведения аудита, аудитор берет на себя обязанности:

- провести проверку представленного инвестиционного проекта, определить степень его надежности;
- выдать по представленному инвестиционному проекту обоснованное и объективное заключение (отчет);
- соблюдать принцип независимости в отношении физических и/или юридических лиц, связанных с подготовкой, реализацией и проверкой представленного инвестиционного проекта;
- не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с оказанием услуги, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну.

**Аудиторскую тайну** составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании аудиторских услуг.

Установлено, какие сведения, полученные при оказании аудиторских услуг, не составляют аудиторскую тайну:

1) сведения, разглашенные самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные Федеральным законом, либо с его согласия;



2) сведения о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;

3) сведения о величине оплаты аудиторских услуг.

Остальные сведения и документы, полученные или составленные аудиторской организацией или индивидуальным предпринимателем в процессе осуществления аудита, составляют аудиторскую тайну и охраняются законодательством РФ.

Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией / индивидуальным аудитором, лицо, которому оказывались услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Следовательно, аудитор не имеет права:

- разглашать информацию о результатах проверки инвестиционного проекта, кроме лица, ее назначившего;
- вносить изменения и дополнения в инвестиционный проект, без согласования с лицом, назначившим оценку инвестиционного проекта;
- выдавать заведомо ложное заключение (отчет), т.е. без проведения аудита.

В то же время к правам аудитора относятся:

- право ознакомления со всей документацией, относящейся к разработке и реализации инвестиционного проекта;
- выдача аудиторского заключения в пределах своей компетенции;
- запрашивать и получать дополнительную информацию в устной и письменной форме, относящуюся к объекту исследования;
- самостоятельно определять критерии эффективности реализации инвестиционного проекта, методы и инструменты оценки.

Аудитор несет ответственность только за мнение о подготовленном инвестиционном проекте и за разглашение данных инвестиционного проекта, ответственность за содержание инвестиционного проекта несет руководитель соответствующего экономического субъекта. Инвестиционный проект должен быть подготовлен на основе достоверной и подтвержденной информации, к

которой относятся бухгалтерская отчетность, статистическая информация, данные по отрасли, региону, филиалам и т.п.).

Выводы аудитора должны быть однозначны и обоснованны, при этом аудиторская организация не ставит целью подтвердить ожидаемый эффект от реализации инвестиционного проекта.

### **Контрольные вопросы по теме № 2.**

1. Характеристика договора на проведение аудиторской проверки.
2. Основные условия договора на проведение аудиторской проверки.
3. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора.
4. Права и обязанности аудируемого лица.
5. Независимость аудиторских организаций, аудиторов. Ограничения в осуществлении аудита.
6. Согласование условий проведения аудита при проверке инвестиционного проекта.
7. Понятие аудиторской тайны.
8. Информация, не составляющая аудиторскую тайну.
9. Ответственность сторон при проведении аудита инвестиционного проекта.

### **Контрольные задания по теме № 2.**

#### *Задание 1.*

Составить договор на проведение аудиторской проверки инвестиционного проекта (выбирается самостоятельно).

#### *Задание 2.*

Сформулируйте какие дополнительные условия могут возникнуть в договоре при проверке филиалов предприятия; при необходимости привлечения экспертов.

При выполнении задания использовать Правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита».

#### *Задание 3.*

ООО «Проверка» оказывало услуги по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Мастерок» с 2008 по 2012 год. Имеет ли право ООО «Проверка» осуществить аудит крупного инвестиционного проекта, реализуемого ПАО «Мастерок» в 2013 году. Ответ обоснуйте.

#### *Задание 4.*

Генеральный директор НАО «АудитКонсалтинг» состоит в дружеских отношениях с главным инженером проверяемой инвестиционной компании. Определите, имеет ли место нарушение законодательства. Ответ обоснуйте.

### **III. План и программа аудита. Основные этапы проведения аудита инвестиционного проекта.**

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование предполагает детальное изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

Процесс планирования включает в себя:

изучение деятельности клиента (аудируемого лица) – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности клиента, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, и информации о критических областях;

оценка возможных аудиторских рисков – определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения и что они останутся не выявленными;

организация проверки – решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с принципами:

- комплексности, т.е. обеспечение согласованности всех этапов;
- непрерывности, а именно установление взаимосвязанных заданий группе аудиторов и увязка этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам: структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним компаниям;
- оптимальности, т.е. обеспечение возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных аудиторской организацией.

Планирование аудиторской проверки проводится в три этапа:

- 1) предварительное планирование, которое проводится на этапе выбора клиента и изучения его деятельности и состоит из общего знакомства с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и определения состава специалистов и общих затрат времени для проведения аудита;
- 2) разработка общего плана аудита, с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- 3) составление программы аудита, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

**План и программа** проведения оценки эффективности инвестиционного проекта разрабатываются в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита».

План оценки проекта должен быть подробным, чтобы служить руководством при разработке программы. Форма и содержание плана и программы могут меняться в зависимости от вида инвестиционного проекта, сложности оценки и конкретных методик, применяемых аудитором. Программа может детализироваться в разрезе направлений исследования поставленных перед аудитором заданий.

Таблица 1

**Пример общего плана аудиторской проверки инвестиционного проекта**

Проверяемая организация				
Проверяемый инвестиционный проект				
Период аудита				
Количество человеко-часов				
Руководитель аудиторской группы				
Состав аудиторской группы				
Планируемый уровень существенности				
№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Формирование аудиторской группы			
	Распределение аудиторов в			

2	соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита			
3	Инструктирование всех членов аудиторской группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита			
4	Проведение аудита инвестиционного проекта согласно программы			
5	Контроль за выполнением плана и качеством работы аудиторов, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита			
6	Разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур			
7	Проведение совещаний с руководством экономического субъекта и/или соответствующих служб по результатам отдельных этапов аудита			
8	Подготовка заключения (отчета) руководству экономического субъекта по результатам аудита			
10	Проведение совещания с руководством экономического субъекта по результатам аудита			

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

На основе плана аудитор должен составить и документально оформить **программу**, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных процедур. Фактически программа является комплексом инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки качества выполнения работы.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита.

Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

**Аудит инвестиционного проекта включает следующие основные этапы:**

- 1) согласование условий проведения аудита;
- 2) составление плана и программы проведения аудиторской проверки;
- 3) установление уровня существенности и аудиторского риска исходя из целей инвестиционного проекта;
- 4) выбор методов и процедур оценки инвестиционного проекта, исходя из установленных критериев эффективности;
- 5) получение аудиторских доказательств;
- 6) формирование аудиторского заключения (отчета).

При составлении плана и программы аудита инвестиционного проекта – обязательного или специального инициативного, следует сконцентрировать внимание на данном участке, предусмотрев дополнительное время и аудиторские процедуры. Также есть участки, подробная проверка которых необходима любой организации, например, кассовые и банковские операции, расчеты по заработной плате.

### **Контрольные вопросы по теме № 3.**

1. Цели и задачи планирования аудиторской проверки.
2. Принципы планирования аудита.
3. Этапы планирования аудита.
4. Подготовка, составление и содержание общего плана аудита.
5. Подготовка, составление и содержание программы аудита.
6. Внесение изменений в общий план и программу аудита.
7. Документальное оформление результатов планирования.
8. Основные этапы аудита инвестиционного проекта.

### **Контрольные задания по теме № 3.**

#### *Задание 1.*

Опишите деятельность произвольно выбранного реального предприятия. Составьте общий план аудита указанного предприятия.

предприятия. Составьте общий план аудита указанного предприятия.

### *Задание 2*

На основании базовой информации о предприятии, полученной в результате выполнения задания 1, составить программу аудита указанного предприятия. Пример программы аудиторской проверки приведен в Приложении 2.

### *Задание 3.*

По результатам выполнения заданий 1,2 составьте программу аудита отдельного инвестиционного проекта на исследуемом предприятии.

## **IV. Существенность в аудите инвестиционного проекта.**

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать **существенность**.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается **существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый **уровень существенности** с целью выявления существенных искажений с количественной и качественной точки зрения:

- количественная составляющая существенности выражается через определение уровня существенности в числовом значении;
- качественная составляющая существенности выражается через характер (качество) искажений должны приниматься во внимание при проведении аудита, например, отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

При оценке качественной составляющей уровня существенности, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли существенный характер выявленные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. При оценке количественной составляющей аудитор должен оценить, превышают ли

(по отдельности и/или в сумме) обнаруженные отклонения количественный критерий – уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

- определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

Необходимо обратить особое внимание, что отдельные искажения могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми могут иметь существенный характер.

1. Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта по исследуемому инвестиционному проекту является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;
- качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2. Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта по исследуемому инвестиционному проекту в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;
- отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3. Используя свое профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять соответствующее решение, если выполняется одно из следующих условий:

- отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности;



величине значению уровня существенности,

имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

При нахождении значения уровня существенности аудитор может принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, так называемые **базовыми показателями бухгалтерской отчетности**.

Оценка существенности отдельного участка учета (в том числе инвестиционного проекта) является необходимой, потому что ошибки накапливаются на счетах бухгалтерского учета, а не в отчетности в целом. Следовательно, объективное суждение о существенности исследуемого участка позволяет аудитору впоследствии принять более обоснованное решение о достоверности отчетности в целом.

При определении существенности участка в отечественной экономической литературе предлагаются два подхода:

- дедуктивный – когда изначально определяется общая существенность финансовой отчетности, которая затем распределяется между значимыми статьями проверяемого бухгалтерского баланса,
- индуктивный – когда изначально исследуется существенность значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» не устанавливает четкой процедуры определения уровня существенности. Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей для проведения аудита, в том числе инвестиционного проекта, и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;

изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности.

существенности,

- изменение аудиторской специализации аудиторской организации;
- значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту (их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности).

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

Аудиторские организации обязаны вычислять **уровень существенности**, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускаются как **единый показатель уровня** существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Таблица 2

**Базовые значения показателей для определения уровня существенности при проведении аудита**

Базовые показатели	Доля, %
1	2
Балансовая прибыль до налогообложения	5
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	2
Валюта баланса	2
Капитал и резервы	10
Общие затраты предприятия	2

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

Признание существенными ошибок, не имеющих количественного выражения, является достаточно сложной процедурой, и как правило, основывается на профессиональном мнении аудитора.

#### Рис.1. Оценка существенности

Ряд операций, например, незаконные операции, возникшие в результате недобросовестных действий, признаются существенными вне зависимости от их объема и суммарного измерения. В то же время, одна ошибка может быть рассмотрена и как существенная, и как несущественная, в зависимости от обстоятельств и характера операций по счету. К примеру, ошибка, возникшая в результате мошенничества, будет признана более существенной, чем ошибка на ту же сумму, связанная с неправильной корреспонденцией счетов, т.е. существенность преднамеренной ошибки выше, чем не преднамеренной.

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

#### **Контрольные вопросы по теме №4.**

1. Понятие уровня существенности.
2. Классификация ошибок при определении уровня существенности.
3. Использование уровня существенности при определении достоверности финансовой отчетности.
4. Порядок определения уровня существенности.
5. Оценка последствий искажений, выявленных аудитором.
6. Базовые показатели для определения уровня существенности, особенности их выбора.
7. Особенности признания существенными качественных искажений.
8. Дедуктивный и индуктивный подходы при определении уровня существенности.
9. Основания для изменения порядка нахождения уровня существенности.

10. **Корректировка** определенного аудитором уровня существенности: условия и оформление.

**Контрольные задания по теме №4.**

*Задание 1.*

Определить показатель уровня существенности на основании данных, приведенных в таблице 3.

Таблица 3

Исходные данные для выполнения задания 1

Базовые показатели	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия	142 750	5	
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	745 400	2	
Валюта баланса	485 740	2	
Собственный капитал	300 350	10	
Общие затраты предприятия	570 500	2	

*Задание 2.*

Определить показатель уровня существенности на основании данных, приведенных в таблице 4.

Таблица 4

Исходные данные для выполнения задания 2

Базовые показатели	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия	250 800	5	
Выручка (нетто) без НДС, акцизов и других платежей	2 650 240	2	

Валюта баланса	2 440 170	5	
Собственный капитал	1 344 800	5	
Общие затраты предприятия	2 350 760	2	

### Задание 3.

Приведите три примера качественных искажений и проанализируйте их последствия.

### Задание 4.

Оцените приведенные ниже обстоятельства на возможность наличия недобросовестных действий. Ответ обоснуйте.

- наличие только ксерокопий или электронных копий документов, в то время как должны существовать оригиналы;
- доказательства доступа работников к информационным системам и учетным записям, которые не оправдываются производственной необходимостью;
- длительное отсутствие главного бухгалтера или других сотрудников бухгалтерии на рабочем месте;
- длительные задержки при предоставлении запрошенной у аудируемого лица информации.

## V. Оценка аудиторского риска. Аудиторская выборка.

Под **аудиторским риском** понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения, то есть субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

### **Аудиторский риск включает в себя три компонента:**

- а) неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;
- б) риск системы внутреннего контроля (риск средств контроля);
- в) риск необнаружения.

**неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск** – риск наличия существенных неточностей в представленной аудитору отчетности, при отсутствии соответствующих средств

внутреннего контроля. Причиной этого риска, как правило, является природа бизнеса клиента, окружение (среда), в которой он функционирует, и система его организации;

□ **риск средств контроля в учете у клиента** – риск того, что с помощью системы внутреннего контроля не будут предотвращены или обнаружены существенные неточности в бухгалтерской отчетности;

□ **риск необнаружения ошибок в учете у клиента** – риск того, что проведенное аудиторское тестирование и контрольные процедуры не смогли раскрыть существующие неточности бухгалтерской отчетности.

Общий аудиторский риск можно представить формулой:

$AP = NP \times PCK \times PNO$ , где:

AP – аудиторский риск;

NP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PNO – риск необнаружения.

Оценивая **неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск** при проверке инвестиционного проекта, аудитору необходимо принимать во внимание следующие факторы:

□ особенности функционирования и текущего положения отрасли, в которой осуществляет свою инвестиционную деятельность субъект (производство и реализация алкогольной продукции, доленое строительство и т.д.);

□ особенности видов деятельности субъекта; форм расчетов (операции с ценными бумагами; валютные операции; товарообменные операции; использование в расчетах векселей);

□ цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение проверяемой отчетности;

□ основные показатели инвестиционной деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;

□ опыт и квалификация работников, ответственных за ведение учета и составление отчетности; и прочее.

Оценка риска средств контроля основывается на **оценке системы внутреннего контроля**, которая является совокупностью организованных мероприятий и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, для выявления и предотвращения ошибок в учете и отчетности, для

сохранности активов, а также для своевременной подготовки бухгалтерской, налоговой отчетности.

Система внутреннего контроля, таким образом, включает в себя:

- 1) систему бухгалтерского учета;
- 2) контрольную среду, т.е. осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

**Контрольная среда** включает следующие элементы:

- а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- б) профессионализм (компетентность сотрудников);
- в) участие собственника или его представителей;
- г) компетентность и стиль работы руководства;
- д) организационная структура;
- е) наделение ответственностью и полномочиями;
- ж) кадровая политика и практика.

**Уровень риска необнаружения** зависит от эффективности и качества работы аудиторов.

На оценку этого риска влияют:

- о порядок проведения аудиторской проверки;
- о опыт и квалификация аудиторов;
- о достаточность аудиторских процедур;
- о глубина выборки информации;
- о знакомство с данным видом деятельности и конкретным аудируемым лицом.

**Допустимый риск необнаружения** определяется на основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля и означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или группы операций.

Чем выше уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем к меньшему уровню необходимо свести риск необнаружения, и наоборот, при низком значении неотъемлемого риска и риска средств контроля можно допустить сравнительно высокий риск необнаружения.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов. Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Величина общего аудиторского риска, как правило, устанавливается внутрифирменным аудиторским стандартом и стремится к минимальному риску: минимальный возможный риск - 1 % или 0,01.

При оценке рисков аудитор должен установить, какие из выявленных рисков, по профессиональному суждению аудитора, являются рисками, которые требуют специального аудиторского рассмотрения – *значимые риски*.

Вероятность возникновения значимых рисков низка при осуществлении типовых и несложных хозяйственных операций, которые являются объектом регулярной обработки, поскольку им присущи более низкие неотъемлемые риски.

Анализируя характер рисков, аудитор рассматривает ряд вопросов, оценивая значимость:

- а) указывает ли риск на недобросовестные действия;
- б) наличие связи с недавними существенными изменениями в отрасли, новыми требованиями по ведению учета и подготовке отчетности или иными подобными обстоятельствами, что требует особого внимания аудитора;
- в) сложность хозяйственных операций;
- г) взаимосвязь со связанными сторонами, которые имеют важное значение для отчетности;
- д) степень субъективности при расчете некоторых оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, связанная с рисками, которые сопутствуют оценке значений некоторых показателей, при отсутствии точных способов их определения;
- е) наличие хозяйственных операций, кажущихся необычными или нетипичными для деятельности аудируемого лица и имеющими важное значение для отчетности.

В теории и практике аудита представлены различные подходы к определению неотъемлемого риска и риска средств контроля, практически все они сводятся к процедуре тестирования.

Существуют два основных метода оценки уровня аудиторского риска:



- оценочный;
- расчетный.

Оценочный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий.

Расчетный метод предполагает количественный расчет величины аудиторского риска.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие основные факторы:

- масштаб и специфика бизнеса клиента;
- форма собственности и ее распределение в уставном капитале клиента;
- характер и сумма обязательств клиента;
- уровень (организация) внутреннего контроля клиента;
- вероятность банкротства у клиента;
- уровень компетентности аудитора и т.д.

При формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудитор, как правило, осуществляет сплошную проверку исключительно для наиболее важных объектов (операций, ситуаций).

Проверка всех иных операций проводится выборочным методом. Это обусловлено:

- 1) принципом существенности аудита;
- 2) трудоемкостью сплошной проверки.

Применяя метод выборочного контроля, аудитор формирует аудиторскую выборку.

**Аудиторская выборка** – перечень элементов проверяемой совокупности, отобранных определенным образом для того, что на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой совокупности.

Выборочная проверка – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

При этом под проверяемой совокупностью (генеральной совокупностью) понимают совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов аудита. Элементами выборки являются индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность, например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов.

Выборка может быть нестатистической (произвольной) и статистической. Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска. При использовании нестатистических методов элементы отбираются аудитором произвольно, исходя из собственного опыта, мнения, знания, квалификации.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

а) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности и что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть.

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

б) риск того, что аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности и выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует.

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

При определении объема выборки (количества отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Необходимо отметить, что также значительное влияние на оценку уровня существенности и аудиторского риска оказывают составляющие инвестиционного проекта.

Таблица 5

Взаимосвязи внутри инвестиционного проекта

--	--

Составляющие инвестиционного проекта	Варианты реализации
1	2
Направления деятельности (инвестирования)	<p>Новый вид деятельности</p> <p>Реорганизация технологических процессов</p> <p>Расширение, модернизация деятельности, реконструкция или существующих видов деятельности</p>
Объекты, в которые производятся вложения	<p>Основные средства, доходные вложения в материальные ценности</p> <p>Нематериальные активы</p> <p>Финансовые вложения</p> <p>Прочие</p>
Финансовые ресурсы (источники средств) для инвестирования	<p>Собственные (вклады собственников в уставный капитал, нераспределенная прибыль, специальные фонды)</p> <p>Заемные (кредиты, займы, прочая кредиторская задолженность)</p>
Финансовые результаты инвестиционной деятельности	<p>Прибыль или убыток от инвестиционной деятельности (доходы (увеличение заработанных экономических выгод) минус расходы (уменьшение объектов потенциальной экономической выгоды), обеспечивающий формирование дохода по поступающим объектам)</p> <p>Самофинансирование инвестиционной деятельности (использование прибыли от реализованных инвестиционных объектов)</p>

Исходя из целей и условий реализации инвестиционного проекта аудитор оценивает их влияние на уровень аудиторского риска вообще и его компонентов в частности.

### Контрольные вопросы по теме № 5.

1. Понятие риска в аудиторской деятельности.

2. Компоненты аудиторского риска и их взаимосвязь.
3. Внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск и определяющие его факторы.
4. Риск средств контроля.
5. Риск необнаружения искажений.
6. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется.
7. Значимые риски.
8. Элементы системы внутреннего контроля.
9. Оценка рисков существенного искажения информации.
10. Факторы, определяющие величину приемлемого аудиторского риска.
11. Методы оценки уровня аудиторского риска.
12. Понятие и критерии аудиторской выборки.
13. Статистический и произвольный методы аудиторской выборки.
14. Риск аудиторской выборки.
15. Влияние составляющих инвестиционного проекта на уровень аудиторского риска.

### Контрольные задания по теме № 5.

#### Задание 1.

Опишите деятельность произвольно выбранного предприятия и оцените неотъемлемый риск при проведении аудиторской проверки данного предприятия. Порядок оценки представлен в табл. 6.

Таблица 6

#### Оценка неотъемлемого риска

№ п/п	Факторы риска	Ответы: «Да» или «Нет»
1	2	3
Особенности деятельности, осуществляемой аудируемым лицом:		

1.	Аудируемое лицо осуществляет следующие виды деятельности:	
2.	- производство товаров с непрерывным циклом	
3.	- оказание услуг специфического характера, в т.ч.:	
4.	- связанных с использованием объектов, обслуживающих производств и хозяйств	
5.	- профессионального участника рынка ценных бумаг	
6.	- лизинг (сублизинг)	
7.	- выполнение строительно-монтажных работ (в т.ч. для собственных нужд)	
8.	- производство сельскохозяйственной продукции	
Аудируемое лицо осуществляет следующую инвестиционную деятельность:		
9.	- приобретение (реализация) объектов недвижимости	
10.	- осуществление строительных, монтажных, пусконаладочных работ	
11.	- осуществление НИОКР	
12.	- осуществление финансовых вложений	
13.	- реализация ценных бумаг	
14.	- осуществление совместной деятельности	
15.	- осуществление операций по уступке прав требований	
Аудируемое лицо осуществляет следующую финансовую деятельность:		
16.	- выпуск акций, облигаций, векселей	
17.	- получение (погашение) кредитов и займов	
18.	Аудируемое лицо осуществляет внешнеэкономическую деятельность	

19.	Для деятельности аудируемого лица имеются отраслевые методические рекомендации, имеющие свою специфику и отличия от общепринятых нормативных документов	
20.	Аудируемое лицо осуществляет продажу прочего имущества (основных средств, материалов и т.п.)	
21.	Аудируемое лицо пользуется льготами по налогам	
22.	Аудируемое лицо осуществляет мероприятия за счет средств, имеющих целевой характер (бюджетное финансирование, прочие источники)	
23.	Доля расчетов неденежными средствами в общем объеме расчетов составляет более 15%	
24.	Оценка и инвентаризация запасов и НЗП сложны и специфичны	
Структура организации		
25.	У аудируемого лица имеются обособленные подразделения и филиалы	
26.	У аудируемого лица имеются территориально удаленные подразделения	
27.	У аудируемого лица имеются обособленные подразделения и филиалы за пределами РФ	
Информационная обеспеченность организации по изменениям законодательства		
28.	У аудируемого лица нет в наличии специальной периодической литературы	
29.	У аудируемого лица нет в наличии регулярно обновляемых справочно-информационных электронных баз	
Опыт и квалификация работников, ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета и составление отчетности		
30.	Главный бухгалтер не имеет высшее или среднее специальное образование	
31.	Стаж работы главного бухгалтера в данной должности менее 2 лет	
	Стаж работы главного бухгалтера в проверяемой	

32.	Стаж работы главного бухгалтера в проверяемой организации менее 1 года	
33.	Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, имеющих высшее и среднее экономическое образование, менее 30%	
34.	Текущность кадров бухгалтерии и налоговой службы высокая (свыше 40%)	
Наличие информации о нарушениях налогового законодательства		
35.	Проверки со стороны налоговых органов не производились более 3 лет	
Наличие обстоятельств, влияющих на возможность искажения показателей финансовой и налоговой отчетности		
36.	Нет уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем	
37.	Производится реорганизация аудируемого лица	
38.	В наличии внешнее давление на руководителей и персонал (со стороны собственников, проверяющих органов, вышестоящих организаций)	
Роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности		
39.	Применяемая система обработки данных разработана специально для данной организации	
40.	У аудируемого лица нет разработанной единой внутренней отчетности и единой системы свода данных для структурных подразделений	
Итого оценок:		
«Да» шт.		
«Нет» шт.		
Итоговая оценка неотъемлемого риска		

Оценка неотъемлемого риска производится на основе профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения уровня неотъемлемого риска, как «низкий», «средний», «высокий». По итогам результатов тестирования и на основании

внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень неотъемлемого риска аудируемого лица в целом.

*Задание 2.*

Оцените риск средств контроля при проведении аудиторской проверки предприятия в продолжение Задания 1. Порядок оценки представлен в табл. 7.

Таблица 7

Оценка риска средств контроля аудируемого лица

№ п/п	Факторы риска	Ответы: «Да» или «Нет»
1	2	3
I. Учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского и налогового учета		
1.	Учетная политика применяется последовательно от одного отчетного периода к другому	
2.	Изменения в учетную политику вносятся в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету	
3.	Учетная политика применяется всеми структурными подразделениями организации	
4.	В учетной политике направления хозяйственной деятельности и способы их учета раскрыты достаточно полно	
5.	Учетная политика не содержит противоречивых положений	
6.	Учетная политика не содержит методов учета, отличных от установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством	
II. Структура и характеристика финансово-бухгалтерской и налоговой служб		
7.	В структуре организации имеется обособленная налоговая служба, отвечающая за ведение налогового учета и составление налоговой отчетности	
8.	График документооборота имеется в наличии и соблюдается	



9.	Имеются должностные инструкции на работников финансово- бухгалтерской и налоговой службы	
10.	Имеется отдел внутреннего контроля (аудита)	
III. Формы и методы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете		
11.	Применяется единый рабочий план счетов бухгалтерского учета (в том числе всеми филиалами и структурными подразделениями)	
12.	Разработана система налогового учета	
13.	В организации разработаны регистры налогового учета доходов и расходов от реализации и внереализационных доходов, расходов	
14.	В организации разработаны регистры налогового учета наиболее сложных операций (на ремонт, НИОКР, по определению финансового результата при реализации основных средств, ценных бумаг, уступки прав требования и т.д.), по которым налоговым законодательством определен особый порядок учета	
15.	Финансово-хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете только на основании первичных документов	
16.	Исправления в бухгалтерском и налоговом учете всегда обоснованы	
17.	Ошибки при переносе из одного учетного регистра в другой отсутствуют	
IV. Компьютерная обработка данных		
18.	Ведение бухгалтерского и налогового учета автоматизировано	
19.	Система компьютерной обработки данных охватывает всю деятельность организации (полностью интегрированная система)	
20.	Разработанные при помощи системы компьютерной обработки данных формы документов и регистров соответствуют требованиям унифицированных и утвержденных форм	
21.	Алгоритмы обработки данных соответствуют действующему законодательству	

	действующему законодательству	
V. Составление бухгалтерской и налоговой отчетности		
22.	Бухгалтерская и налоговая отчетность составляется с соблюдением требований законодательства	
23.	В случае обнаружения ошибок изменения в бухгалтерскую и налоговую отчетность вносятся с соблюдением установленного с соблюдением установленного	
VI. Осуществление контроля		
24.	На предприятии действует служба внутреннего аудита	
25.	На предприятии действует ревизионная комиссия (ревизионный отдел)	
26.	Утверждена руководителем и действует инвентаризационная комиссия	
27.	Утверждена руководителем и действует комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств	
28.	Утверждена и действует служба по контролю за выполнением обязательств по заключенным договорам, предъявлением претензий и выполнением обязательств по предъявленным организации претензиям	
29.	Имеется в наличии приказ о проведении инвентаризаций имущества и финансовых обязательств	
30.	Документы по проведению инвентаризации составляются с соблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету	
VII. Кадровая политика		
31.	Прием на работу специалистов производится на конкурсной основе, по результатам собеседования (тестирования)	
32.	Проводятся мероприятия по обучению и повышению квалификации кадров	
Итого оценок:		
«Да» шт.		

«Нет» шт.
Оценка надежности системы бухгалтерского учета
Итоговая оценка риска средств контроля

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса с точки зрения их уровня, как «низкий», «средний», «высокий». По итогам результатов тестирования и на основании внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица.

### *Задание 3.*

На основании проведенной в Задании 1 и 2 оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, произвести оценку риска необнаружения при проведении аудиторской проверки. Ответ обоснуйте.

### *Задание 4.*

Аудиторской организацией была дана оценка неотъемлемого риска на уровне 70%, а риска средств контроля – на уровне 30%. Определите допустимое значение риска необнаружения, если аудиторский риск, определенный стандартом аудиторской организации составляет 5%.

## **VI. Аудиторские доказательства. Процедуры, выполняемые при аудите финансовой информации инвестиционного проекта.**

**Аудиторские доказательства** – информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников. В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.

Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. ***Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.*** При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. **Достаточность** представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. **Надлежащий характер** является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

Аудиторские доказательства могут быть:

- внутренними – то есть полученными от аудируемого лица в устной или письменной форме (например, объяснения должностных лиц, копии внутренних документов, внутренняя отчетность и т.д.);
- внешними – то есть полученными от третьих лиц (чаще всего, путем встречных проверок документов (копий договоров и т.д.);
- смешанными – полученными от аудируемого лица, но подтвержденными третьими лицами (акт сверки взаиморасчетов и т.д.).

**Надежность аудиторских доказательств** зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные косвенным путем или на основании логических заключений;
- аудиторские доказательства в форме документов (на бумажном носителе или в электронном виде) и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме;
- аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения тестов средств контроля и следующих процедур проверки по существу:

инспектирование;

наблюдение;

запрос;

подтверждение;

пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);

повторное проведение;

аналитические процедуры.

В дополнение к данным процедурам в практике аудита применяют следующие способы получения аудиторских доказательств: инвентаризация, устный опрос персонала, прослеживание, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

При выборе процедур проверки и определении их объема аудиторская организация должна опираться на свое профессиональное суждение.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, как правило, определяются:

а) вероятностью наличия в финансовой информации существенных искажений;

б) знанием аудиторской организацией финансово - хозяйственной деятельности экономического субъекта, например полученным при оказании ему каких-либо услуг в предыдущие периоды;

в) степенью использования профессионального суждения при подготовке финансовой информации;

г) другими факторами.

При определении вероятности наличия в проверяемой финансовой

при определении вероятности наличия в проверяемой финансовой информации существенных искажений аудиторской организации следует рассмотреть:

а) особенности процесса подготовки финансовой информации по инвестиционному проекту;

б) наличие оговорок в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период;

в) возможность использования данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта за предыдущий период, аудит которой не проводился;

г) другие обстоятельства.

Таблица 8

Приемы (процедуры) получения аудиторских доказательств

Наименование приема (процедуры) получения аудиторских доказательств	Содержание аудиторской процедуры (правило (стандарт) № 7/2011 «Аудиторские доказательства»)
1	2
Пересчет (или проверка арифметических расчетов)	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов
Инспектирование	Проверка записей, документов или материальных активов
Наблюдение	Отслеживание аудитором процесса, выполняемого другими лицами (например, присутствие аудитора при пересчете материальных ценностей; наблюдение за выполнением процедур внутреннего контроля)
Запрос	Получение информации у осведомленных лиц в пределах и за пределами аудируемого лица. Запрос может быть как официальным письменным, так и неформальным устным вопросом

Подтверждение	Ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях
Повторное проведение	Аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица
Аналитические процедуры	Анализ и оценка полученной аудитором информации; исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления неправильного отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций; выявление причин ошибок и искажений

В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

При проведении аудита инвестиционного проекта применяются следующие виды аудиторских процедур в зависимости от этапа проведения работ.

Таблица 9

Процедура получения аудиторского доказательства в зависимости от этапа проведения аудита инвестиционного проекта

Этап проведения аудита	Наименование аудиторской процедуры
1	2
Ознакомление с деятельностью экономического субъекта	Инспектирование, наблюдение, запрос, аналитические процедуры
Оценка организационно-распорядительных документов	

субъекта. Исследование круга лиц, участвующих в разработке и реализации инвестиционного проекта.	Инспектирование, запрос.
Анализ инвестиционного проекта	Инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры
Оценка критериев реализации инвестиционного проекта	Инспектирование, запрос, подтверждение, аналитические процедуры
Общая оценка и анализ проекта	Инспектирование, запрос, подтверждение, аналитические процедуры, пересчет, повторное проведение

К аудиторским доказательствам, получаемым при аудите инвестиционных проектов, относятся: первичные документы, бухгалтерские записи и регистры, документы, содержащие технико-экономическое и финансовое обоснование осуществляемых инвестиций, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников, в том числе от третьих лиц (статистическая информация, данные по отрасли, региону).

Необходимо отметить, что аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации, в то же время сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры. Результаты применения процедур получения аудиторских доказательств должны быть отражены в рабочей документации аудитора.

### **Контрольные вопросы по теме № 6.**

1. Понятие и классификация аудиторских доказательств.
2. Источники получения аудиторских доказательств.
3. Понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств.
4. Виды аудиторских доказательств.
5. Оценка надежности аудиторских доказательств.
6. Инспектирование и наблюдение как приемы получения



6. Инспектирование и последствие как приемы получения аудиторских доказательств.

7. Запрос и подтверждение как приемы получения аудиторских доказательств.

8. Пересчет и аналитические процедуры как приемы получения аудиторских доказательств.

9. Назовите процедуры получения аудиторских доказательств на этапе ознакомления с деятельностью организации при аудите инвестиционного проекта.

10. Какими факторами определяются характер и объем аудиторских процедур при проверке инвестиционного проекта.

### **Контрольные задания по теме № 6.**

#### *Задание 1.*

Приведите по два практических примера выполнения каждого приема получения аудиторских доказательств при аудите инвестиционного проекта.

#### *Задание 2.*

Оцените результаты проведенных аудиторских процедур из Задания 1, исходя из источника получения и степени надежности.

#### *Задание 3.*

Оцените инвентаризацию как процедуру получения аудиторских доказательств.

#### *Задание 4.*

Опишите процедуры получения аудиторских доказательств на этапе анализа инвестиционного проекта при его аудите. Ответ обоснуйте.

#### *Задание 5.*

Оцените надежность следующих аудиторских доказательств:

- отчет независимого эксперта;
- устные пояснения бухгалтера;
- копия кассовой книги;
- расчетно-аналитическая таблица, составленная аудитором;
- оригиналы актов сверки расчетов, заверенные руководством организации-контрагента.

Документацией аудитора являются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита, обоснованные требованиями действующего законодательства в области аудита, его практического применения. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фото пленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Требования к рабочей документации установлены федеральным стандартом № 2 «Документирование аудита» и являются общими для проверки всех сегментов аудита.

В зависимости от источника информации, фиксируемой в рабочем документе, рабочую документацию аудитора можно подразделить на:

- полученную от проверяемого субъекта и третьих лиц (копии документов, ответы на запросы);
- составленную аудитором в ходе проверки.

В свою очередь, рабочая документация, составленная аудитором, подразделяется на:

- документацию, составляемую в ходе планирования;
- документацию, составляемую в процессе осуществления проверки;
- документацию, составляемую по завершении проверки.

Федеральный стандарт «Документирование аудита» устанавливает обязательность рабочего документирования и указывает, что формы рабочих документов должны самостоятельно разрабатываться аудиторскими организациями (во внутрифирменных стандартах).

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;

- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем, объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Желательно, чтобы рабочие документы, составляемые аудитором, имели свою систему реквизитов, установленную внутрифирменным стандартом: наименование документа, наименование проверяемого субъекта, ИНН, проверяемый период, дату составления документа, содержание документа, подписи.

Таблица 10

Пример рабочего документа аудитора

Аудиторская фирма						
Предприятие						
Период проверки						
Проверяемый сегмент/совокупность						
Аудиторская процедура						
№№	Первичный документ, учетный регистр	№№ документа	Дата	Сумма, тыс. руб.	Характер нарушения	Ошибка, тыс. руб.

Выполнил:

Рабочая документация, составляемая в ходе осуществления проверки, в соответствии с требованиями федерального стандарта должна содержать записи аудитора о характере, времени, объеме и результатах проведения аудиторских процедур, предусмотренных программой.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат следующую информацию:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

- подробную информацию о процедурах, которые применялись в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверившихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица; выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Дополнительно, в качестве рабочих документов для оформления результатов оценки инвестиционного проекта могут быть использованы, таблицы, графики и прочие аналитические материалы, характеризующие:

- имущественное состояние аудируемого экономического субъекта;
- ликвидность (платежеспособность);
- срок окупаемости (дисконтированный срок окупаемости);
- оборотный капитал;
- чистый (приведенный) доход и т.п.

Полученные результаты сравниваются с установленными критериями, соответствующие отклонения также приводятся в рабочих документах.

В соответствии с Законом РФ «Об аудиторской деятельности» (ст. 9) сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

**Контрольные вопросы по теме № 7.**

1. Понятие рабочей документации аудитора.
2. Классификация рабочей документации аудитора.
3. Форма рабочих документов.
4. Реквизиты и заполнение рабочей документации.
5. Определение объема рабочей документации аудитора.
6. Содержание (состав) рабочей документации аудитора.
7. Конфиденциальность рабочей документации.
8. Организация хранения рабочей документации аудитора.

### **Контрольные задания по теме № 7.**

#### *Задание 1.*

Заполните рабочий документ аудитора по следующим выявленным нарушениям. Оцените последствия выявленных нарушений для предприятия.

- 1) Отсутствует государственная регистрация права собственности на недвижимое имущество, а именно здание цеха, приобретенное по договору купли-продажи 29.07.2015, эксплуатируемое с 01.08.2015, стоимостью по договору 250 000 000 руб.;
- 2) Некорректно определена первоначальная стоимость поступившего основного средства, а именно, в первоначальную стоимость приобретенного станка – 140 000 руб. - (инвентарный номер 1235) не включена стоимость монтажных работ в сумме 25 000 руб., оплаченная НАО «Альфа» по акту приемки-сдачи выполненных работ от 10.07.2015, станок был введен в эксплуатацию 13.07.2015, срок полезного использования – 4 года;
- 3) В отдельных операциях по учету основных средств, приобретенных в процессе реализации инвестиционного проекта, исправления в первичных учетных документах не подтверждены подписями лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

#### *Задание 2.*

Заполните рабочий документ аудитора по следующим выявленным нарушениям. Оцените последствия выявленных нарушений для предприятия.

- В ходе проверки кассовых операций были выявлены случаи превышения лимита остатка денежных средств в кассе на конец рабочего дня: лимит остатка наличных денежных средств в кассе установлен в сумме 100 000 руб., а согласно отчету кассира за

30.07.2015 остаток на конец дня наличных денежных средств составил 259 000 руб.

- Отсутствует расходный кассовый ордер на выдачу денежных средств подотчетному лицу Глухареву С.С. в размере 7 500 руб., при этом указанный расходный кассовый ордер № 3 от 01.08.2015 зарегистрирован в кассовой книге и отчете кассира.

### **VIII. Классификация инвестиционных проектов. Особенности проведения аудита инвестиционных проектов.**

Классификация инвестиционных проектов может быть проведена по нескольким признакам, каждый из которых оказывает значительное влияние на порядок и методику проведения аудиторской проверки, в том числе на оценку уровня существенности и аудиторского риска.

#### **1. По степени взаимного влияния:**

**Независимые проекты**, в случае, если решение о принятии одного проекта не влияет на решение о принятии другого. Для того чтобы один инвестиционный проект был независим от другого проекта должны выполняться два условия:

- наличие возможностей (технических, технологических) осуществить один проект независимо от принятия/не принятия другого проекта;
- отсутствие влияния денежных потоков, связанных с одним проектом на принятие или отказ от другого проекта.

**Альтернативные** (взаимоисключающие), в случае, если два или более анализируемых проектов не могут быть реализованы одновременно, и принятие одного из них автоматически означает, что оставшиеся проекты не могут быть реализованы.

**Взаимодополняющие**, в случае, если реализация нескольких проектов может происходить лишь совместно. При этом взаимодополняющие проекты можно подразделить на:

- комплиментарные, когда принятие одного инвестиционного проекта приводит к росту доходов по другим проектам;
- проекты, связанные между собой отношениями замещения, когда принятие нового проекта приводит к некоторому снижению доходов по одному или нескольким действующим проектам.

#### **2. По срокам реализации проекта:**

По срокам создания и функционирования инвестиционные проекты можно разделить на:

- краткосрочные (до 3 лет);

- среднесрочные (3-5 лет);
- долгосрочные (свыше 5 лет).

### **3. По масштабу проекта:**

При классификации проектов по их масштабам следует учитывать, что масштаб проекта характеризует в том числе его общественную значимость, которая определяется влиянием результатов реализации проекта на хотя бы один из внутренних или внешних рынков (финансовых, товаров и услуг, ресурсов), а также на экологическую и социальную обстановку:

- глобальные проекты, реализация которых существенно влияет на экономическую, социальную или экологическую ситуацию на планете;
- народнохозяйственные, оказывающие влияние на всю страну в целом или ее крупные регионы;
- крупномасштабные, охватывающие отдельные отрасли или крупные территориальные образования (субъект Федерации, города, районы);
- локальные, действие которых ограничивается рамками предприятия, реализующего инвестиционный проект, эти проекты не оказывают существенного влияния на экономическую, социальную и экологическую ситуацию в регионе.

### **4. По направленности проекта:**

По основной направленности инвестиционные проекты можно разделить на:

- коммерческие, основной целью которых является получение прибыли;
- социальные, ориентированные на решение определенных проблем в городе, регионе;
- экологические, основная направленность которых – улучшение среды обитания людей, а также флоры и фауны.

### **5. По степени связи с операционным циклом:**

- независимая инвестиционная деятельность, которая осуществляется с целью извлечения экономической выгоды (дохода) от вложения временно свободных средств в самостоятельные объекты;
- связанная инвестиционная деятельность, которая необходима для поддержания текущего функционирования организации, например, приобретение оборудования, получение патентов для основного производства.



**Аудит инвестиционных проектов** может осуществляться как один из этапов обязательной аудиторской проверки или как инициативный аудит. Необходимо отметить, что инвестиционные операции являются весьма сложным участком бухгалтерского учета, но при их классификации по конкретным направлениям и инвестиционным проектам они достаточно немногочисленны.

При проведении аудиторской проверки инвестиционного проекта аудитор должен также руководствоваться **Правил**ом (стандартом) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации». В рассматриваемой ситуации под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово - хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверяемая прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для:

- а) внутренних управленческих нужд, например для оценки величины необходимых финансовых вложений;
- б) предоставления третьим лицам, например потенциальным инвесторам, кредиторам.

В зависимости от целей подготовки прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде отдельных показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Последовательность процедур аудита зависит от особенностей проверяемой организации (аудируемого лица), сложности инвестиционного проекта, его составляющих, порядка, установленного в аудиторской фирме. В то же время можно выделить основные направления аудита, которые необходимо охватить в рамках проверки (таблица 11). Указанные этапы могут быть основой для составления плана и программы аудита или оказания прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг,

**Материалы по менеджменту и экономике:**  
- для самообразования топ-менеджеров;  
- для повышения квалификации преподавателей;  
- для рефератов и контрольных.

[В каталог бесплатных учебников](#)

[Ручной рерайт дипломных и курсовых работ](#)

[Сайт-визитка - лучший старт интернет-бизнеса](#)

[Дистанционное обучение созданию сайтов](#)