**Содержание**

Введение…………………………………………………………………………...3

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Сущность и содержание………………………………………………………………………...6
2. Существенность в аудите в соответствии с федеральным стандартом №4 «Существенность в аудите». Сущность и основные понятия. Определение уровня существенности…………………………………………………………16

Ситуация 1……………………………………………………………………….26

Заключение………………………………………………………………………29

Список использованной литературы…………………………………………..32

**Введение**

Принятие нового Федерального закона "Об аудиторской деятельности" обусловлено переходом от лицензирования указанной деятельности к саморегулированию в этой области и направлено на законодательное обеспечение существенного снижения административного вмешательства в аудиторскую профессию, освобождение государства от выполнения избыточных функций по регулированию аудиторской деятельности, создание механизмов профессионального и общественного надзора за деятельностью аудиторов.

Закон предусматривает значительное расширение полномочий саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов. Законом предусматривается отмена лицензирования аудиторской деятельности с 1 января 2010 г, которое заменяется обязательным членством аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в СРО аудиторов. В законе подробно прописаны функции, права и обязанности СРО аудиторов, а также требования к ним.

Закон предусматривает передачу СРО аудиторов функций по ведению реестра аудиторов и аудиторских организаций, повышению квалификации аудиторов и контролю качества работы аудиторов, индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, являющихся членами этих саморегулируемых организаций. Вместе с тем контроль качества аудита организаций, подлежащих обязательному аудиту, в том числе со значительной долей государственной собственности, может также осуществляться уполномоченным федеральным органом. Таким образом, государственное регулирование аудиторской деятельности в основном будет сведено к выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в этой сфере, ведению госреестра саморегулируемых организаций аудиторов, анализу состояния рынка аудиторских услуг в РФ.

Государственное регулирование аудиторской деятельности в основном заключается в выработке государственной политики в сфере аудиторской деятельности, нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности, включая утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, ведении государственного реестра СРО аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, анализе состояния рынка аудиторских услуг в России. В целях общественного надзора создается Совет по аудиторской деятельности.

Принцип существенности в аудите является фундаментом, своего рода гарантией для решения многих вопросов. Этот принцип формирует логическую последовательность и взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных аудиторских доказательств и формой аудиторского заключения. Существенность определяет размер допустимой ошибки и, как следствие, форму составления аудиторского заключения.

По моему мнению, актуальность и значимость существенности в аудите объясняются несколькими причинами: во-первых, принцип существенности допускает не принимать во внимание незначительные характеристики, но вся важная информация должна быть раскрыта полностью; во-вторых, принцип существенности позволяет определить влияние стоимости определенных объектов бухгалтерского учета на сумму и структуру баланса, на финансовые результаты, следовательно, в ходе аудиторских процедур исследуются те бухгалтерские операции, которые оказывают значительное влияние на величину активов, пассивов и финансовых результатов; в-третьих, и это главное, принцип существенности требует показать всю информацию, имеющую важность для ее пользователей. Это требование касается и формулировки аудиторского заключения о представлении финансовой отчетности во всех существенных аспектах. При этом аудиторское заключение, как и сама финансовая отчетность, адресовано многочисленным пользователям, которые на основе отчетной информации принимают совершенно определенные экономические решения. В число пользователей входят руководство организации, акционеры, кредиторы, инвесторы, государственные организации. Каждый из пользователей имеет собственные интересы, которые и определяют то, что важно и существенно в бухгалтерской отчетности.

В данной роботе, рассмотрим следующие вопросы:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Сущность и содержание ;
2. Существенность в аудите в соответствии с федеральным стандартом №4 «Существенность в аудите». Сущность и основные понятия. Определение уровня существенности.

**1.Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Сущность и содержание**

Общие правовые основы аудита

Новый закон вступил в силу с 1 января 2009 года. Соответственно утратил свое действие старый Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее по тексту – старый Федеральный закон об аудиторской деятельности).

Исключение составляют несколько положений нового закона, а именно - части 1 - 8 статьи 11, часть 9 статьи 11, статьи 12 и 16, вступающие в силу в период 2010 – 2011 г.г. До этого времени, в части данных положений будут действовать аналогичные статьи старого Федерального закона об аудиторской деятельности. Поскольку указанные положения в большинстве касаются аудиторских общественных организаций и контролирующих функций Минфина России, в настоящей статье они будут рассматриваться только косвенно.

Основные определения аудита остались практически без изменений.

Согласно пункту 3 статьи 1 нового Федерального закона об аудиторской деятельности под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (называемых далее аудируемыми лицами) в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. [1, с.1]

Аудиторской деятельностью могут заниматься аудиторские организации и частные аудиторы (далее по тексту – аудиторы).

Сам аудит может быть обязательным или инициативным.

Обязательный аудит проводится только в случаях, предусмотренных пунктом 1 статьи 5 нового Федерального закона об аудиторской деятельности, на которых мы остановимся подробнее в следующем разделе данной статьи.

Понятие инициативного аудита законом не определено, но подразумевается, что это все иные аудиторские проверки с выдачей аудиторского заключения (например, по инициативе руководства аудируемого лица, его учредителей и т.п.).

Аудиторские компании и частные аудиторы не имеют права заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных законодательством об аудите.

В этой связи следует рассмотреть одно из отличий нового Федерального закона об аудиторской деятельности от старого. Так новым законодательством об аудите введены целых два перечня услуг, которые могут оказывать аудиторы:

1) сопутствующие услуги. Перечень таких услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. В настоящее время действует Правило (стандарт) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», в соответствии с которым к сопутствующим услугам относятся: обзорные проверки; согласованные процедуры; компиляция финансовой информации. [1, с.2]

Насколько можно понять из несколько туманных и обобщенных определений вышеуказанного Правила (стандарта) № 24 первые две услуги представляют собой проверки состояния учета и отчетности заказчика без предоставления аудиторского заключения (например, по требованию учредителя).

Под компиляцией финансовой информации понимается сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация (к примеру, трансформация бухгалтерской отчетности, составленной по российским положениям, в отчетность по правилам МСФО);

2) к прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью, относятся все те услуги, что прежде относились к сопутствующим согласно старому Федеральному закону об аудиторской деятельности (восстановление и ведение бухучета, налоговый аудит, оценочная деятельность, управленческий консалтинг и пр.).

Практически не изменились положения, касающиеся независимости аудиторов, аудиторской тайны и выдачи ими аудиторского заключения по результатам проверки.

В тоже время, претерпел некоторые изменения перечень стандартов аудиторской деятельности. Если раннее (с учетом того, что членство в общественных аудиторских организациях было добровольным) аудиторы должны были руководствоваться только федеральными правилами (стандартами), то сейчас обязательны к исполнению: федеральные правила (стандарты); стандарты саморегулируемой организации аудиторов (далее по тексту – СРО).

Кроме того, к стандартам фактически приравнен Кодекс этики аудиторов России, одобренный Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.), а также кодексы этики, разработанные СРО. [1, с.3]

Теперь рассмотрим, какие кардинальные изменения внесены в аудиторское законодательство.

Остановимся подробнее на основных изменениях, внесенных новым Федеральным законом об аудиторской деятельности.

1. В соответствии с пунктом 1 статьи 5 нового Федерального закона об аудиторской деятельности Обязательный аудит проводится в следующих случаях:

1) когда организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества (ОАО);

2) если организация является кредитной, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) если объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

В редакции нового закона добавлены слова «за предшествующий отчетному год». В соответствии с бухгалтерским законодательством отчетным является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Применительно к нашей теме, отчетный год – это год, за который предоставляется годовая отчетность. Следовательно, согласно новому закону об аудиторской деятельности предприятие попадает под обязательный аудит по своим показателям не за отчетный, а за предшествующий ему год. Этот момент очень важен организациям, у которых подобного рода основания появились впервые. Получается, что по новому закону они обязаны проводить обязательную аудиторскую проверку не за тот период, когда показатели выручки или активов баланса у них превысят установленный норматив, а за следующий год. [1, с.3]

Следует заметить, что такого рода законодательная норма введена впервые в российской аудиторской практике (до этого в соответствии со старым Федеральным законом об аудиторской деятельности предприятия подлежали обязательному аудиту, если превышение показателей выручки или активов баланса у них произошло в отчетном году). Поэтому вполне вероятно (учитывая, что законы у нас, как правило, выдаются в «сыром» виде), что в скором времени возможно либо внесение изменений, либо появления комментариев, поясняющих данное положение.

2. В соответствии со старым Федеральным законом об аудиторской деятельности проведением обязательного аудита могли заниматься только аудиторские организации.

С 1 января 2009 года обязательный аудит могут проводить как аудиторские фирмы, так и аудиторы – индивидуальные предприниматели. Исключение составляет 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, а также аудит консолидированной отчетности. Аудиторские проверки таких организаций имеют право проводить только аудиторские компании.

3. На 2009 год сохраняется положение о том, что аудиторская фирма или частный аудитор должны иметь лицензию по видам аудита: при аудите банков, страховых компаний, бирж и инвестиционных фондов – специальные лицензии на аудит таких компаний, для всех прочих предприятий – лицензию на право осуществления аудиторской деятельности по общему аудиту. Данный порядок сохраняется только на переходный период с 1 января 2009 года по 1 января 2010 года (статья 23 нового Федерального закона об аудиторской деятельности). Причем, такие лицензии должны быть с неистекшим сроком действия, а аудиторские организации или индивидуальные аудиторы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых истекает в период с 1 января 2009 года до 1 января 2010 года, вправе осуществлять аудиторскую деятельность вообще без переоформления документа, подтверждающего наличие лицензии.

После 1 января 2010 года все лицензии на осуществление аудиторской деятельности отменяются и вступает в силу другой порядок регистрации аудиторов. С 1 января 2010 года все аудиторские компании и частные аудиторы обязаны быть членами одной из саморегулируемых организаций аудиторов (СРО). Более того, членами СРО обязаны быть все аудиторы – физические лица, независимо от того, занимаются они коммерческой деятельностью (как индивидуальные аудиторы) или просто работают в аудиторских компаниях. При этом в перечень требований, необходимых для членства в СРО, внесены значительные изменения, касающиеся аудиторских фирм.

4. С так называемыми компенсационными фондами связано еще одно отличие нового закона от старого.

Старым Федеральным законом об аудиторской деятельности при обязательном аудите было закреплено требование об обязательном страховании риска ответственности аудитора за нарушение договора. Это означает, что если в результате некачественной аудиторской проверки или из-за неправильных рекомендаций аудитора заказчик (аудируемое лицо) понес убытки (как правило, имелись в виду штрафные санкции за налоговые правонарушения), то страховая компания теоретически обязуется их возместить в пределах страховой суммы. В новом аудиторском законодательстве такое требование отсутствует.

Однако, как уже было отмечено выше, в СРО создаются компенсационные фонды, отчисления в которые обязательны для всех ее членов (причем, не только для аудиторских фирм и частных аудиторов, но и аудиторов – физических лиц, не занимающихся коммерческой деятельностью).

5. Контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов (статья 10 нового Федерального закона об аудиторской деятельности).

Прежним законодательством в области аудита такого рода проверка качества была прерогативой государственного органа, осуществляющего контроль за аудиторской деятельностью, то есть, Минфина России. Причем, приказом последнего возможность проведения контроля качества была предоставлена общественным аудиторским организациям.

Новым законом контроль качества полностью перешел в руки СРО. Так, аудиторская организация (аудитор) обязаны:

1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

6. Квалификационные аттестаты аудитора (статья 11 нового Федерального закона об аудиторской деятельности, большая часть которой вступает в силу с 1 января 2011 года).

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 нового закона квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение:

1) сдало квалификационный экзамен;

2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Итак, подведем итоги, что же изменилось в новом законе.

Во-первых, значительно сужен круг лиц, имеющих право быть аудитором. По сравнению с прежним законодательством из него выбыли руководители и большинство финансовых работников, поскольку они только контролируют, но непосредственно не занимаются деятельностью, связанной с ведением бухучета и составлением отчетности. Кроме того, требование о том, что не менее двух лет из трех должны приходиться на работу в аудиторской организации практически отсекает экономистов и бухгалтеров со стажем (квалифицированный и хорошо оплачиваемый специалист вряд ли пойдет на работу в аудиторскую фирму помощником аудитора на маленькую зарплату).

Во-вторых, подразумевается, что действующие на настоящий момент аттестаты будут заменяться на новые. Хотя впрямую этого в законе (или иных актах) нигде не говориться, но вытекает из сказанного ниже.

Так, в настоящее время действуют несколько видов аудиторских квалификационных аттестатов в зависимости от специализации проверяемых (аудируемых) лиц: общий аудит, аудит банков, страховых фирм, инвестиционных фондов, бирж и т.п. В новом законе нигде не указано, какой формы будет новый квалификационный аттестат – специализированный или на все виды аудиторской деятельности.

Кроме того, как уже говорилось выше, вообще нигде не говорится, что с введением нового закона вводятся и новые аттестаты. Тем не менее, согласно пункту 2 части 4 статьи 23 нового Федерального закона об аудиторской деятельности аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные до дня вступления в силу этого закона, вправе до 1 января 2013 г. сдавать квалификационный экзамен в упрощенном порядке.

Исходя из данного положения, получается, что аттестаты должны заменяться. Но где, когда и кем? Этого ни в законе, ни в иных актах не говорится.

К сожалению, существует значительная вероятность, что и этот вопрос будет передан в ведение СРО.

СРО и их полномочия

Под саморегулированием понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил (пункт 1 статьи 2 Федерального закона о СРО).

В соответствии с пунктом 1 статьи 17 нового Федерального закона об аудиторской деятельности, саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Как видно, приведенная в аудиторском законодательстве формулировка СРО более расплывчата. Однако из анализа других статей нового Федерального закона об аудиторской деятельности, можно более или менее представить себе сферу их полномочий, в частности:

1) разработка на основе федеральных собственных правил (стандартов) аудиторской деятельности и кодекса этики аудиторов, обязательных для применения членами СРО;

2) ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций, под которым понимается систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций (статья 19 нового Федерального закона об аудиторской деятельности). В течение 2009 года аудиторы и аудиторские компании должны определиться с выбором СРО и подать заявку на вступление в их члены (с приложением установленных законом и самими СРО документами).

Реестр аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию СРО аудиторов, сведения о которых внесены в государственный реестр СРО до 1 января 2010 года, на их официальных сайтах в сети Интернет не позднее 1 февраля 2010 года;

3) проведение внутреннего контроля качества аудиторской деятельности; [1, с.4]

4) полная самостоятельность в порядке образования и размерах компенсационного фонда (фондов), страхования аудиторской ответственности и членских взносов (о чем уже шла речь выше);

5) широкомасштабная система санкций к аудиторам и аудиторским компаниям.

Как представляется, на последнем пункте необходимо остановиться более подробно. Итак, что грозит аудиторам в случае нарушения ими как федерального законодательства, так и внутренних положений СРО:

1) для аудиторов – физических лиц - аннулирование квалификационного аттестата аудитора (в т.ч. за уклонение аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы) (статья 12 нового Федерального закона об аудиторской деятельности);

2) для аудиторов и аудиторских компаний - меры дисциплинарного воздействия (статья 20 нового Федерального закона об аудиторской деятельности), а именно:

* + вынесение предписания, обязывающего члена СРО устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
  + вынесение члену СРО предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований федерального законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
  + наложение штраф на члена СРО (опять денежная норма!);
  + принятие решения о приостановлении членства аудиторской организации или аудитора – физического лица в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
  + принятие решения об исключении аудиторской организации или аудитора из членов СРО;
  + применение иных мер, установленных внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов.

**2. Существенность в аудите в соответствии с федеральным стандартом №4 «Существенность в аудите». Сущность и основные понятия. Определение уровня существенности**

Существенность в аудите, порядок ее определения описаны в российском Федеральном правиле (стандарте) №4 «Существенность в аудите». В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском. [2, с.1]

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить, например, вопрос о том, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, а также вопрос использования выборочной проверки и аналитических процедур. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. [ 3, с.153]

Пункт 2 документа обязывает аудитора в процессе осуществления проверки оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском. Тем самым фиксируется сложившаяся рискоориентированная методика проведения аудита, что в современной экономике является неизбежным следствием несплошной проверки, осуществляемой в условиях многочисленности и сложности финансово-хозяйственных операций. Профессиональный риск при проведении аудиторских проверок означает вероятность того, что в силу объективных и субъективных причин аудитор может прийти к неадекватному выводу о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента. Однако аудиторский риск не должен восприниматься как абсолютно неуправляемое стихийное экономическое явление или как некая данность. Новейшие аудиторские технологии убедительно доказывают – понимание того, в чем заключается потенциальная опасность, помогает существенно ее минимизировать. При этом необходимо применять такой подход к преобразованию неопределенности (то есть неспособности установить вероятность последующих событий), который позволяет трансформировать ее в категорию уровня риска, отражающую более определенную оценку ситуации. Исходным параметром этой оценки должно служить понятие существенности.

Трактовка термина «существенность», приведенная в п. 3 федерального правила, соответствует мировым стандартам, оценивающим информацию прежде всего с точки зрения интересов деловой общественности: 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.

Пунктом 4 установлено, что при оценке существенности аудитор вправе руководствоваться своим профессиональным суждением, принимая во внимание как количественный аспект существенности (величину ошибок), так и качественные характеристики возможных искажений (отклонения порядка совершения финансово-хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации). Следует подчеркнуть, что достижение аудитором правильного понимания того, какие ошибки следует считать существенными в конкретных условиях проверки, напрямую отражается на качестве не только процесса аудита, но и его выводов. Во-первых, от уровня существенности в значительной мере зависит намечаемый объем работ, специфика и график планируемых процедур проверки. Во-вторых, при непосредственном выполнении аудиторских процедур уровень существенности служит своеобразной точкой отсчета для анализа получаемых аудиторских доказательств. В-третьих, при подведении итогов оценивается, какой эффект искажения оказывают на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, являются ли они значимыми по отношению к отчетности в целом. Примерами качественных искажений являются: недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием; 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. [2, с.5]

Согласно п. 5 важно учитывать незначительные по отдельности искажения, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, повторяющиеся ошибки).

Пунктом 6 предусмотрено, что анализ существенности проводится как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На практике уровень существенности определяется в стоимостной оценке с учетом критериев, устанавливаемых в процентах от величины базовых показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. По сравнению с ранее действовавшим правилом (стандартом) «Существенность и аудиторский риск» из федерального правила (стандарта) изъято приложение с описанием рекомендуемого порядка нахождения уровня существенности.

В рамках данного комментария уместно привести типичные примеры критериев, используемых для расчетов по уровню существенности. Таковыми, как правило, являются прибыль до налогообложения (в долевом выражении: 5%), выручка от реализации, сумма активов, а также капитал и резервы (в трех последних случаях исходя из 2%). Уровень существенности исчисляется как среднее арифметическое из значений базовых показателей, используемых для определения уровня существенности.

Закрепленная п. 6 правомочность установления различных уровней существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности не является чисто российским изобретением (созвучная норма имеется в МСА), однако оно словно прописано под конкретные потребности отечественного рынка аудиторских услуг. Речь идет о следующем. Исходя из интересов руководства и главного бухгалтера экономического субъекта в ходе аудита может быть установлен более жесткий норматив в отношении проверки налоговых обязательств клиента для того, чтобы свести к разумному минимуму вероятность предъявления претензий со стороны официальных органов. При этом следует сделать оговорку – речь может идти только об определенном упреждении такого развития событий, но не о предоставлении аудитором абсолютных гарантий точности рассмотренных показателей.

В пункте 8 отмечена важность оценки существенности на этапе планирования аудита, когда принимается решение, какие участки требуется проверить сплошным порядком, а где (без ущерба эффективности аудита) целесообразно применить аналитические процедуры или выборку.

Рассмотрение вышеуказанных вопросов также необходимо увязывать с оценкой аудиторского риска. Пункт 9 констатирует, что чем ниже допустимый уровень существенности, тем выше аудиторский риск. В документе упоминаются отдельные компоненты аудиторского риска, но без какой-либо характеристики. Между тем эти вопросы принципиально важны и требуют пояснений. Как известно, аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск применения средств контроля и риск необнаружения. Названия компонентов аудиторского риска приведены в вариантах, употребляемых в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Здесь следует отметить имеющиеся в этих документах разночтения, касающиеся второй составляющей: в п. 9 федерального правила (стандарта) «Существенность в аудите» говорится о «риске средств контроля», а например, в п. 11 правила (стандарта) «Документирование аудита» и п. 9 федерального правила (стандарта) «Аудиторские доказательства» используется иная формулировка: «риск применения средств контроля». [ 4, с.233]

Неотъемлемый или внутрихозяйственный риск представляет собой вероятность фактического наличия искажений, которым подвержены учетная информация и данные финансовой (бухгалтерской) отчетности. Заметим, что при рассмотрении неотъемлемого риска влияние внутреннего контроля, действующего у аудируемого лица, исключается, поскольку данный фактор выделен в отдельный элемент аудиторского риска. Неотъемлемый риск оценивается через вероятность наличия существенных отклонений в бухгалтерском учете аудируемого лица. Эта вероятность является производной от совокупности факторов: специфики бизнеса типов операций, постановки и осуществления учетной работы в рамках проверяемого экономического субъекта. [4, с.175]

Риск (применения) средств контроля подразумевает, что существенные ошибки не были предотвращены или не были своевременно обнаружены системой внутреннего контроля аудируемого лица. Работа аудитора по оценке риска средств контроля основана на постулате, в соответствии с которым удовлетворительная организация и функционирование системы внутреннего контроля экономического субъекта снижает вероятность ошибок и искажений. Данный тезис вытекает из наличия связи между качеством внутреннего контроля и надежностью конечной финансово-экономической информации. Чем эффективнее структура и надзорные рычаги, используемые внутренним контролем, тем ниже фактор риска средств контроля и, следовательно, аудитор имеет основания сократить объем последующих проверочных процедур. Напротив, неудовлетворительная постановка внутреннего контроля увеличивает риск его неэффективности, и масштаб аудиторских процедур возрастает. Таким образом, чтобы адекватно оценить риск средств контроля и оптимизировать свою последующую работу, аудитору необходимо иметь полное представление об организации и функционировании системы внутреннего контроля аудируемого лица. При этом важно изучить как особенности контрольной среды, так и отдельные средства контроля. Информацию по указанным направлениям целесообразно получать из соответствующей документации экономического субъекта, анализа действий персонала, ответов сотрудников и руководителей на аудиторские запросы. Риск необнаружения представляет опасность необнаружения аудитором невыявленных и(или) не исправленных учетной и контрольной системами экономического субъекта существенных ошибок и нарушений. Риск необнаружения, в отличие от первых двух компонентов аудиторского риска, подконтролен аудиторам. Если на вероятность появления ошибок в бухгалтерском учете экономического субъекта и уровень эффективности его внутреннего контроля аудитор (в рамках отдельно взятой проверки) повлиять не может, то результативность выполнения аналитических и детальных процедур зависит непосредственно от него. Эти процедуры необходимо организовывать исходя из задачи оптимизации риска необнаружения. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля имеют высокие значения, то риск необнаружения требуется минимизировать, сведя тем самым общий аудиторский риск до приемлемого уровня. На практике задача минимизации риска необнаружения предполагает, главным образом, увеличение масштаба и(или) видоизменение аудиторских процедур. Ближе к завершению аудиторской проверки предварительные оценки существенности и аудиторского риска могут уточняться и корректироваться в соответствии с получаемыми данными. В пункте 10 указывается на возможность установления уровня существенности с определенным «запасом надежности» для уменьшения вероятности необнаружения искажений. На практике такой подход может привести к некоторому удорожанию проверок (за счет увеличения аудиторских процедур) и соответственно к проблеме удержания клиентуры в довольно жесткой на аудиторском рынке конкурентной среде. Однако противоположная тенденция (чрезмерное «облегчение» нормативов существенности) имеет еще больше минусов возрастает риск аудиторских неудач, чреватых штрафами за некачественные проверки. Как видно из вышеизложенного, определение оптимального уровня существенности предполагает учет целого комплекса факторов, в том числе субъективного характера. [5, с.349]

Применение профессионального суждения требуется также при оценке совокупности неисправленных искажений в учетно-финансовой информации клиента. Согласно п. 12 под совокупностью неисправленных искажений понимаются не только конкретные искажения, выявленные аудитором, но и наилучшая аудиторская оценка прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены. Речь идет об экстраполяции выявленных при выборке искажении на всю учетно-финансовую информацию.

Пунктом 13 установлено, что руководство экономического субъекта вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений. В противном случае, и это зафиксировано в п. 14, встает вопрос о модификации аудиторского заключения. Это означает, что если результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору установить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, то будет выдано аудиторское заключение, отличающееся от безоговорочно положительного.

Пункт 15 акцентирует внимание на пограничных случаях, когда совокупность искажений (включая прогнозируемые) приближается к уровню существенности. Порядок действий при этом стандартен – проведение дополнительных аудиторских процедур или внесение аудируемым лицом поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Существенность, таким образом, служит критерием, позволяющим судить о влиянии обнаруженных искажений на финансовую отчетность экономического субъекта. Каким образом устанавливается этот критерий? Существенность является показателем количественным, и ее можно рассчитать для каждого экономического субъекта. Расчет ведется в зависимости от критического компонента, выбранного в качестве основы. Критический компонент — это показатель деятельности экономического субъекта, который имеет тенденцию заметно варьировать год от года. Например, для экономических субъектов, имеющих проблемы с ликвидностью или платежеспособностью, в качестве критического компонента могут быть взяты оборотные активы или уставный капитал. В других случаях это может быть выручка от реализации товаров, работ, услуг. Для экономических субъектов, для которых характерно более или менее стабильное получение выручки или относительно постоянное количество оборотных активов, в качестве критического компонента может быть рассмотрена нераспределенная прибыль отчетного периода. При выборе критического компонента не надо забывать о таком факторе, как отраслевая специфика. Зачастую анализ отрасли, в которой работает экономический субъект, позволяет выявить показатели деятельности, которые могут быть подвержены наибольшим колебаниям. [3, с.99]

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

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту.

Для нахождения уровня существенности можно использовать следующую таблицу:

Таблица 1

Значения уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия |  | 5 |  |
| Валовый объем реализации без НДС |  | 2 |  |
| Валюта баланса |  |  |  |
| Собственный капитал(итог раздела IV баланса) |  | 10 |  |
| Общие затраты предприятия |  |  |  |

Уровень существенности рассчитывают следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяют финансовые показатели, перечисленные в графе 1 таблицы 1. их значение может быть занесено в графу 2 в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3 таблицы, и результат заносится в графу 4.

Допускается, что часть включить в таблицу не удается. В этих случаях в соответствующих клетках таблицы ставят прочерки. (Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года).

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в графе 4. Значения, сильно отклоняющиеся в большую или меньшую сторону от остальных, он может отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе. [5, с.230]

Рассмотренный порядок приведен для образца и имеет рекомендательный характер. Аудиторские фирмы должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности исходя из обязательных требований федерального стандарта «Существенность в аудите». Например, в отличие от предложенного порядка они могут: изменить значения коэффициентов в графе 3; вводить, изменять финансовые показатели, приведенные в графе 1; принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения; предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько – для различных статей баланса; самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

**Ситуация**

**Вариант 1**

Для нахождения общего уровня существенности аудиторская организация использует состав и значения основных финансовых показателей, представленные в таблице.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель бухгалтерской отчетности аудируемого лица | Значение показателя, тыс. руб. | Учитываемая доля показателя | Учитываемое значение показателя |
| Выручка от продаж  (стр. 010 ф.№2) | 275 000 | 3 |  |
| Себестоимость продаж  (стр. 020ф. №2) | 210 000 | 3 |  |
| Прибыль (убыток) от продаж (стр. 050 ф. №2) | 38 000 | 6 |  |
| Чистая прибыль  (стр. 14 ф. №2) | 15 000 | 6 |  |
| Итог баланса  (стр. 300 ф. №1) | 238 000 | 3 |  |
| Уставный капитал  (стр. 410 ф. №1) | 1 0000 | 12 |  |
| Основные средства  (стр. 110 ф. №1) | 47 000 | 12 |  |

Задание: определить общий уровень существенности, учитывая, что согласно порядку его нахождения, установленному внутренним стандартом аудиторской организации, возможно исключение из расчета непрезентативных показателей при отклонении их учитываемых значений от среднего значения более чем на 70%.

Округление найденного общего уровня существенности допустимо по правилам округления до числа, заканчивающегося на «00», но не более, чем на 5%.

Решение:

В столбец 2 записываем показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Показатели в столбце 3 должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Столбец 4 получают умножением данных из столбца 2 на показатель из столбца 3, разделенный на 100%.(275 000 \* 3 / 100 = 8250)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель бухгалтерской отчетности аудируемого лица | Значение показателя, тыс. руб. | Учитываемая доля показателя | Учитываемое значение показателя |
| Выручка от продаж  (стр. 010 ф.№2) | 275 000 | 3 | 8 250 |
| Себестоимость продаж  (стр. 020ф. №2) | 210 000 | 3 | 6 300 |
| Прибыль (убыток) от продаж (стр. 050 ф. №2) | 38 000 | 6 | 2 280 |
| Чистая прибыль  (стр. 14 ф. №2) | 15 000 | 6 | 900 |
| Итог баланса  (стр. 300 ф. №1) | 238 000 | 3 | 7 140 |
| Уставный капитал  (стр. 410 ф. №1) | 1 0000 | 12 | 120 |
| Основные средства  (стр. 110 ф. №1) | 47 000 | 12 | 5 640 |

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

8 250 + 6 300 + 2 280 + 900 + 7 140 + 120 + 5 640 / 7 = 4 375 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(4 375 – 120 ) / 4 375 \* 100 % = 97 %;

Наибольшее значение отличается от среднего на:

|4 375 – 8 250 | / 4 375 \* 100 % = 88 %

В условии сказано, что возможно исключение из расчета непрезентативных показателей при отклонении их учитываемых значений от среднего значения более чем на 70%. (70% < 88% < 97%) Поскольку значение 120 тыс. руб. отличается от среднего значительно, а значение 8 250 тыс. руб. — не так сильно и, кроме того, второе по величине значение 6 300 тыс. руб. очень близко по величине к 8 250 тыс. руб., принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее — оставить

Новое среднее арифметическое составит:

8 250 + 6 300 + 2 280 + 900 + 7 140 + 5 640 / 6 = 5 085 тыс. руб. – это и есть единый уровень существенности.

Ответ: уровень существенности = 5 085 тыс. руб.

**Заключение**

В данной работе были рассмотрены следующие вопросы:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Сущность и содержание;

2.Существенность в аудите в соответствии с федеральным стандартом №4 «Существенность в аудите». Сущность и основные понятия. Определение уровня существенности.

Целью Федерального закона является изменение действующей системы регулирования аудиторской деятельности за счет отмены ее лицензирования, формирования сообществом аудиторов механизмов самоконтроля на основе единых стандартов аудиторской деятельности, введения обязательного членства аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских объединениях, а также передачи этим объединениям ряда функций федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности. Закон обеспечивает прекращение признанных потенциально избыточными функций регулирования аудиторской деятельности. Среди таких функций, в частности, разработка проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, внешний контроль качества работы аудиторских организаций, занятых аудиторской деятельностью вне финансового рынка, организация и проведение квалификационного экзамена аудиторов, организация обучения аудиторов по программам повышения квалификации.

Законом разделяются понятия аудита и аудиторской деятельности, устанавливается, что последняя включает в себя аудит и сопутствующие аудиту услуги. Закон устанавливает дополнительные требования к аудиторам и аудиторским организациям (в частности, к стажу работы в аудиторской организации, деловой репутации, уставному капиталу, составу исполнительных органов аудиторских организаций).

В законе впервые дается определение кодекса профессиональной этики аудиторов.

Принципиально изменяется характер полномочий и деятельности Совета по аудиторской деятельности, который, по сути, станет органом общественного надзора за развитием аудиторской деятельности и профессии. Определены цель и порядок обеспечения деятельности Совета, его функций, порядок формирования, механизм обеспечения независимости.

Также предусматривается введение единого квалификационного аттестата аудитора, который, подтверждая соответствующую квалификацию, будет давать аудиторам право проводить аудит в любых отраслях экономики. Предусмотренный законом квалификационный экзамен, по существу, обеспечит единых подход к установлению профессионального уровня аудиторов. Его проведение возлагается на единую аттестационную комиссию, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Законом предусмотрен переходный период для недопущения сбоев при переходе к новой системе регулирования аудиторской деятельности.

Существенность, или иногда говорят “материальность” (буквальный перевод английского термина materiality), является одним из основных понятий аудита.

Существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудитор обязан принимать во внимание две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий - уровень существенности.

Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудитор должен основываться на собственных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ, не устанавливают более жесткие требования.

Таким образом, были изучены вопросы, которые необходимо было рассмотреть.

**Список использованной литературы**

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности".
2. Федеральные правила стандарта аудиторской деятельности.
3. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4 – изд., перераб. и доп. – М.: ФИЛИНЪ, 2009. – 528 с.
4. Бычкова С.М., Газарян А.В., Козлова Г.И. Основы аудита: Учебник. – М.: Издательство «бухгалтерский учет», 2009. – 456 с.
5. Рогуленко Т.М. Основы аудита: учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Флинта:: МПСИ, 2009. – 512 с.
6. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит: Учебник для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 431 с.