

Министерство образования Республики Беларусь
УО «Полесский государственный университет»

С.В. НЕВДАХ
В.П. ДУБОЙСКАЯ
К.В. СУЛТАНОВА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное пособие
для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит» и слушателей факультета повышения
квалификации и переподготовки кадров

Пинск
ПолесГУ
2016

УДК 657.6:006.32(075.8)
ББК 65.053я73
Н40

Р е ц е н з е н т ы:

кандидат экономических наук, доцент И.П. Якубова;
кандидат экономических наук, доцент О.В. Володько

У т в е р ж д е н о

научно-методическим советом ПолесГУ

Невдах, С.В.

Н40 **Международные стандарты аудита : учебное пособие /**
С.В. Невдах, В.П. Дубойская, К.В. Султанова. – Пинск : По-
лесГУ, 2016. – 134 с.

ISBN 978-985-516-452-5

В учебном пособии содержится краткий конспект лекций, практические ситуации, тесты для контроля знаний и контрольные вопросы по темам. Пособие может быть использовано для самостоятельной работы студентов.

Издание предназначено для преподавателей, студентов, слушателей факультета повышения квалификации и переподготовки кадров.

УДК 657.6:006.32(075.8)
ББК 65.053я73

ISBN 978-985-516-452-5

© УО «Полесский государственный университет», 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Пояснительная записка	4
Тема 1. Сущность и содержание международных стандартов аудита, их значение в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь	6
Тема 2. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми документами, регламентирующими аудиторскую деятельность	12
Тема 3. Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц	18
Тема 4. Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски	28
Тема 5. Международные стандарты, регулирующие порядок получения информации о проверяемых объектах и получения аудиторских доказательств	46
Тема 6. Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита	70
Тема 7. Международные стандарты, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита ...	80
Тема 8. Международные стандарты, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг	95
Тема 9. Международные стандарты, регулирующие качество работы аудиторской организации	107
Практические ситуации	117
Тесты для контроля знаний	124
Примерные вопросы к экзамену	130
Литература	133

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Аудиторские организации Республики Беларусь сегодня твердо заняли свои позиции на рынке, однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач. Одна из них – стандартизация аудиторской деятельности путем разработки национальных правил (стандартов), подготовленных на базе международных стандартов аудита.

В целях оказания помощи студентам в приобретении и закреплении теоритических и практических навыков в пособии рассматриваются такие вопросы, как сущность и значение международных стандартов в становлении аудиторской деятельности; международные стандарты по регулированию обязанностей аудиторов; по планированию аудита; по регулированию аспектов системы внутреннего контроля; по получению аудиторских доказательств; по аудиторским выводам и подготовке отчетов (заключений); международные стандарты, регулирующие специализированные области аудита и порядок оказания сопутствующих услуг. Особое внимание уделяется связи международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми документами, регламентирующими аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, что должно облегчить усвоение новых.

Современные процессы интеграции труда, а также задачи реформирования экономики усиливают требования к уровню знаний выпускников вузов. Поэтому настоящее учебное пособие предназначено не только для студентов, но и для слушателей системы повышения квалификации.

Цель курса: сформировать у студентов теоретические знания о содержании, структуре и требованиях стандартов на усвоение основных методов и способов аудиторской практики, а также на повышение уровня профессионализма аудиторов, аудиторских фирм и качество предоставляемых аудиторских услуг.

Задачи курса:

- определить содержание и сущность аудита в современных условиях;
- охарактеризовать основные приемы и способы аудита;
- рассмотреть общие подходы к получению аудиторских доказательств;
- раскрыть методики аудита;
- выделить основные аспекты составления документов в процессе и по результатам аудита;
- обеспечить развитие самостоятельной познавательной активности и творческого мышления студентов.

Подготовленное учебное пособие, включает краткий конспект лекций, контрольные вопросы, тестовые задания, практические ситуации и список литературы. Излагаемый материал приведен в соответствии с требованиями международной классификации стандартов аудиторской деятельности.

Издание соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА, ИХ ЗНАЧЕНИЕ В СТАНОВЛЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Вопросы:

- 1. Роль и значение Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита.*
- 2. Понятие и сущность международных стандартов аудита.*
- 3. Классификация заданий по обеспечению уверенности.*
- 4. Значение международных стандартов аудита в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь.*

1. Роль и значение Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита. Разработкой, внедрением и продвижением международных стандартов аудита (МСА) непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC, далее – МФБ) – международное объединение работников бухгалтерской профессии. Международная федерация бухгалтеров – это всемирная организация, объединяющая профессиональных бухгалтеров. Она создана 7 февраля 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита.

МФБ ставит перед собой следующие *стратегические цели*:

1. Осуществление руководства бухгалтерской профессией на международном уровне в интересах всего общества.
2. Содействие эффективному функционированию международной экономики.

Для реализации своей миссии в сфере аудиторской деятельности Совет МФБ в марте 1978 г. основал Совет по международным стандартам аудита и уверенности МФБ (СМСАУ) (International Auditing and Assurance Standards

Board – IAASB). Деятельность СМСАУ направлена *на достижение следующих задач:*

- разработка стандартов и практических положений в области аудита, обеспечения уверенности, контроля качества и сопутствующих услуг;
- содействие гармонизации международных и национальных стандартов;
- повышение качества и единообразия аудиторской практики во всем мире;
- укрепление общественного доверия к аудиторской профессии.

В настоящее время многие страны применяют, находятся в процессе внедрения или принятия МСА. Все больше национальных регулирующих органов принимают финансовую отчетность, проверенную в соответствии с МСА.

Основные направления разработки стандартов и положений СМСАУ представлены в таблице 1. Каждый стандарт нумеруется серийным кодом.

Таблица 1 – Разрабатываемые СМСАУ стандарты и положения

1. Аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации (Audits and Reviews of Historical Financial Information)	Международные стандарты аудита – International Standards on Auditing (ISAs 100-999)
	Положения по международной практике аудита – International Auditing Practice Statement (IAPSs 1000-1100)
	Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам – International Standards on Review Engagements (ISREs 2000-2699)
	Положения по международной практике для заданий по обзорным проверкам – International Review Engagement Practice Statements (IREPSs). В настоящее время данные положения не разработаны, однако для них предусмотрены коды 2700-2999

2. Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита или обзорных проверок отчетной финансовой информации (Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information)	Стандарты, применимые ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность – Applicable to All Assurance Engagements (3000-3399)
	Стандарты по специальным заданиям – Subject Specific Standards (3400-3699).
	Положения по международной практике выполнения заданий, обеспечивающих уверенность – International Assurance Engagements Practice Statements (IAEPSs 3700-3999). В настоящее время данные положения не разработаны
3. Сопутствующие услуги (Related Services)	Международные стандарты по сопутствующим услугам – International Standards on Related Services (ISRSs 4000-4699)
	Положения по международной практике оказания сопутствующих услуг – International Related Services Practice Statements (ISRPSs 4700-4999)
4. Международные стандарты по контролю качества (International Standards on Quality Control)	Предоставляют рекомендации по разработке системы контроля качества на аудиторских фирмах

Принятие данных стандартов и практических положений направлено на повышение качества и единообразия мировой практики аудиторской деятельности, укрепление общественного доверия к аудиторской профессии.

Право на издание международных стандартов аудита и контроля качества на русском языке предоставлено Международной федерацией бухгалтеров российской коллегии аудиторов. Республика Беларусь не имеет официального перевода МСА.

2. Понятие и сущность международных стандартов аудита. Все профессии имеют технические и этические стандарты, которые служат руководством для лиц той или иной профессии при выполнении ими обязанностей и регулировании отношений с различными группами пользователей. Стандарты аудита устанавливают минимальный уровень качества исполнения, которого ожидают от аудитора его клиенты и общественность, что обеспечивает определенный уро-

вень гарантии результатов проверки. По мере изменения экономической ситуации стандарты периодически пересматриваются.

Сущность стандартов обусловлена их значением, они:

- обеспечивают приемлемое качество аудиторской проверки;
- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- повышают престиж профессии;
- облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами;
- обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса.

Строение стандартов. Документы построены по единому принципу и включают следующие разделы:

- введение (цель стандарта и область его применения);
- определения (содержание терминов, применяемых в стандарте);
- параграфы (положения стандарта);
- приложения (дополнительная информация).

Перечень стандартов можно найти здесь: <http://www.ifac.org/publications-resources>.

3. Классификация заданий по обеспечению уверенности. *Задание, обеспечивающее уверенность* – это задание, в результате выполнения которого аудитор составляет заключение, предназначенное для повышения уровня доверия предполагаемых пользователей (иных, нежели ответственная сторона) к выводам, сделанным в результате оценки или измерения соответствия предмета изучения определенным критериям. В отношении информации о предмете изучения аудитор собирает достаточные надлежащие доказательства, чтобы получить разумное основание для выражения мнения в заключении. В заданиях по обеспечению уверенности аудитор может сам проводить оценку или измерение предмета

изучения, а может получать заявления от ответственной стороны, которая провела оценку и измерение предмета изучения, результаты которых неизвестны предполагаемым пользователям.

Различают *два типа заданий, обеспечивающих уверенность*, которые может выполнить аудитор:

- задание, обеспечивающее разумную уверенность. Его целью является снижение риска задания до приемлемо низкого уровня в данных обстоятельствах, в результате чего аудитор может выразить положительное мнение;

- задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Его целью является снижение риска задания до уровня, приемлемого в данных обстоятельствах, но более высокого, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, в результате чего аудитор может вынести отрицательное заключение.

Не все задания, выполняемые аудитором, можно отнести к заданиям, обеспечивающим уверенность.

4. Значение международных стандартов аудита в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Международные стандарты позволяют унифицировать национальные стандарты. Процесс гармонизации аудиторских стандартов довольно длителен и может занять несколько десятков лет, поскольку страны имеют различный уровень экономического развития. Нельзя забывать и о национальном менталитете, т. е. об образе мышления, навыках, культуре, традициях. То, что может быть приемлемо для одной страны, не подходит для другой. В Республике Беларусь рынок аудиторских услуг начал активно развиваться в начале 90-х гг. XX в. Поскольку своего опыта в республике не было, изучался опыт зарубежных аудиторских организаций, осваивающих рынок аудиторских услуг в Республике Беларусь. Поэтому в нашей стране национальные стандарты аудита базируются на МСА и группируются по той же структуре, но называются национальными правилами аудиторской деятельности (НПАД). Разработкой НПАД занимается Министерство финансов Республики Беларусь.

Вопросы для самоконтроля

1. Какая международная организация занимается разработкой, внедрением и продвижением международных стандартов аудита? Каковы ее цели?
2. Какие задачи стоят перед СМСАУ?
3. По каким направлениям осуществляет разработку стандартов СМСАУ?
4. В чем сущность и значение международных стандартов аудита?
5. Понятие и виды заданий по обеспечению уверенности.
6. Каково значение международных стандартов аудита в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь?

Темы рефератов

1. Организационная структура МФБ.
2. Структура и деятельность IAASB по регулированию аудита.
3. Порядок разработки и принятия новых МСА.

ТЕМА 2. СВЯЗЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА С НАЦИОНАЛЬНЫМИ НОРМАТИВНЫМИ ПРАВОВЫМИ ДОКУМЕНТАМИ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИМИ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Вопросы:

- 1. Национальные правила аудиторской деятельности.*
- 2. Связь МСА с НПАД.*

1. Национальные правила аудиторской деятельности.

Наряду с международными стандартами в каждой стране существуют национальные стандарты аудита. Они могут быть определены законом, нормативными актами или уполномоченным органом данной страны. Их применение является обязательным при проведении аудита финансовой отчетности или оказании сопутствующих аудиту услуг.

Согласно ст. 18 Закона Республики Беларусь № 56-3 от 12.07.2013 г. «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности) правила аудиторской деятельности имеют три уровня:

– национальные (республиканские) правила аудиторской деятельности (разрабатываются Министерством финансов, устанавливают минимальные требования к порядку осуществления аудиторской деятельности);

– внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;

– внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения, аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности.

2. Связь МСА с НПАД. МФБ признает существование национальных стандартов аудита и стремится учесть их раз-

личия при разработке стандартов аудита, которые могут быть приняты на международном уровне.

Международные стандарты не отменяют местных положений, регулирующих аудит финансовой или иной отчетной информации в каждой отдельной стране. В той степени, в какой местные положения соответствуют МСА, аудит, проводимый согласно национальным положениям, автоматически будет соответствовать аудиту, проводимому в соответствии с МСА. Если в МСА имеются рекомендации, отличающиеся от нормативных положений, принятых в данной стране, то в пояснениях к стандарту включаются соответствующие ссылки, согласно которым спорное положение решается в пользу национального законодательства. Кроме того, разрешается разрабатывать дополнительные стандарты по аспектам, не освещенным в МСА.

Таблица 2 – Соответствие групп НПАД Республики Беларусь МСА

Группа и МСА	Группа и НПАД
1	2
1. Общие принципы и обязанности	1. Общие вопросы
ISA 200 Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита	Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности
210 Согласование условий аудиторского задания	Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги
220 Контроль качества аудита финансовой отчетности	Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя
230 Аудиторская документация	
240 Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	
250 Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Внутренний контроль качества аудита
260 Информационное взаимодействие с представителями собственника	Документирование аудита
265 Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации	

Продолжение табл. 2

1	2
2. Оценка рисков и противодействие выявленным рискам	2. Планирование аудита
300 Планирование аудита финансовой отчетности	Планирование аудита
315 Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации	Существенность в аудите Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности
320 Существенность в планировании и проведении аудита	Аудит в условиях компьютерной обработки данных
330 Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам	Сообщение информации по вопросам аудита
402 Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации	Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных
450 Оценка искажений, выявленных в ходе аудита	Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками
3. Аудиторские доказательства	3. Получение аудиторских доказательств
500 Аудиторские доказательства	Аудиторские доказательства
510 Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей	Аналитические процедуры
505 Подтверждение из внешних источников	Аудиторская выборка
510 Первичное аудиторское задание: начальное сальдо	Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях
520 Аналитические процедуры	Подтверждающая информация из внешних источников
530 Аудиторская выборка	Заявления руководства аудируемого лица
540 Аудит расчетных оценок по справедливой стоимости и связанной с ними раскрываемой информации	Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности
550 Связанные стороны	Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете
560 Последующие события	Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита
570 Допущение о непрерывности деятельности организации	Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности

Продолжение табл. 2

1	2
580 Письменные представления	Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства
4. Использование услуг других лиц	4. Использование результатов работы третьих лиц
600 Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторских подразделений)	Использование результатов работы другой аудиторской организации
610 Использование внутренних аудиторов	Использование результатов работы внутреннего аудита
620 Использование привлеченных экспертов	Использование результатов работы эксперта
5. Аудиторские выводы и заключение	5. Итоговые документы аудита
700 Формирование и представление заключения по финансовой отчетности	Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности
705 Виды модифицированного аудиторского заключения	Сообщение информации по вопросам аудита
706 Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения	
710 Сравнительные данные: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность	
720 Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность	
6. Особые аспекты	6. Некоторые аспекты аудита
800 Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения	Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты
805 Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета	Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность
810 Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности	Особенности аудита субъектов малого предпринимательства

7. Международные положения по аудиторской практике	7. Специальные области аудита и сопутствующие услуги
1000 Процедуры межбанковского подтверждения	Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию
1004 Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков	
1005 Особенности аудита малых предприятий	Анализ прогнозной финансовой информации
1006 Аудит финансовой отчетности банков	
1010 Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Сопутствующие аудиту услуги
1012 Аудит производных финансовых инструментов	Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации
1013 Электронная торговля – влияние на аудит финансовой отчетности	
1014 Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности	
8. Международные стандарты обзорных проверок	
2400 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	
2410 Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором	
9. Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность в достоверности информации	
3000 Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации	
3400 Исследование ожидаемой финансовой отчетности	
10. Международные стандарты по сопутствующим услугам	
4400 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой отчетности	
4410 Задания по компиляции финансовой информации	

Как видно из информации, приведенной в таблице 2, ос-

новными причинами несоответствия правил аудиторской деятельности МСА являются особенности национального законодательства об аудиторской деятельности.

Взаимосвязи международных стандартов отчетности и аудита проявляются в следующих направлениях:

- единство терминологии, применяемой в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и международных стандартах аудита;
- использование аудиторами МСФО в целом в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Вопросы для самоконтроля

1. Каков статус национальных правил аудиторской деятельности?
2. Существует ли связь МСА с НПАД Республики Беларусь?
3. Существует ли различие между МСА и НПАД?
4. Связаны ли МСА с МСФО?

Темы рефератов

1. Развитие национальной системы аудита в Республике Беларусь.
2. Аудиторский рынок Республики Беларусь: современное состояние.
3. Совершенствование национальных правил аудита и сближение с МСА.

ТЕМА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧАСТВУЮЩИХ В АУДИТЕ ЛИЦ

Вопросы:

- 1. Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности.*
- 2. Условия договоренности о проведении аудита.*
- 3. Аудиторская документация.*
- 4. Обязанности и ответственность аудитора в случае выявления мошенничества.*
- 5. Обязанности и ответственность аудитора в случае выявления существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения законодательства.*
- 6. Обязанности аудитора по информационному взаимодействию с представителями собственника.*
- 7. Обязанности аудитора по доведению информации о недостатках в системе внутреннего контроля (СВК).*

1. Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности. Согласно стандарту 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» целью аудитора при аудите финансовой отчетности является получение разумного подтверждения того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, и выражение мнения о том, что проверенная им финансовая отчетность соответствует или не соответствует во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности.

К общим принципам аудита относятся: соблюдение кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ, независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и следование техническим стандартам. Данный стандарт требует от аудитора при планировании и проведении аудита соблюдать *профессио-*

нальный скептицизм, т. е. аудитор предполагает найти доказательства в подтверждение информации, содержащейся в заявлениях руководства клиента, и не рассматривает данную информацию как непременно верную.

При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение. *Профессиональное суждение* – точка зрения аудитора, на которую он полагается при принятии им решений о порядке действий, уместных в условиях выполняемого аудиторского задания. Профессиональное суждение должно базироваться на соответствующей подготовке, знании и опыте аудитора.

Согласно МСА аудит призван обеспечить достаточную уверенность в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений. По отношению к процессу получения аудиторских доказательств достаточная уверенность определяется как количественная мера аудиторских доказательств, необходимых аудитору, чтобы сделать вывод об отсутствии существенных искажений. Аудиту присущи ограничения, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений в силу следующих причин:

- использование тестирования;
- наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля (возможность сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

Данным стандартом предусмотрена также ответственность за финансовую отчетность. Аудитор отвечает за свое мнение по финансовым отчетам, однако ответственность за их составление лежит на управленческом аппарате клиента, т. е. аудит финансовой отчетности не освобождает руководство клиента от ответственности. Ответственность же аудитора рассматривается с двух позиций:

- как результат нарушения требований законодательства;
- за не проявление должной тщательности и мастерства

при проведении аудита.

2. Условия договоренности о проведении аудита. Согласно МСА 210 «Условия договоренности об аудите» результатом переговоров между клиентом и аудитором должно стать достижение согласия по условиям договоренности, которые необходимо отразить документально. Стандарт предполагает два варианта документального отражения условий договоренности:

- в письме-обязательстве;
- в форме договора.

Письмо-обязательство составляется как при аудите финансовой отчетности, так и при сопутствующих аудиту услугах. Оно направляется клиенту до начала аудита, является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение аудита, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов. В случае повторной аудиторской проверки деятельности клиента аудиторской фирме разрешается не составлять новое письмо-обязательство. Однако в стандарте перечислены факторы и ситуации, когда необходимо составлять новое письмо-обязательство.

Если аудитор не может согласиться на изменение условий договоренности, и ему не разрешают продолжать работу согласно первоначальной договоренности, ему следует отказаться от аудиторской проверки с обоснованием причин отказа.

3. Аудиторская документация. Форма и содержание рабочих документов регламентируются МСА 230 «Аудиторская документация». *Документация* – материалы (рабочие документы), составляемые или получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением проверки. Документы могут быть представлены в любом виде хранения информации (таблица 3).

Таблица 3 – Виды аудиторской документации

Классификационный признак	Виды аудиторской документации
Источник формирования	<ul style="list-style-type: none">– созданная аудитором;– представляемая аудируемым лицом;– полученная от третьих лиц
Порядок регламентирования	<ul style="list-style-type: none">– обязательная;– формируемая по усмотрению аудитора
Характер использования	<ul style="list-style-type: none">– постоянная (непрерывно ведущаяся по каждому клиенту);– текущая (относится к конкретному аудиторскому заданию);– специальная
Кому предоставляется	<ul style="list-style-type: none">– руководству аудируемого лица;– руководству аудиторской организации;– собственнику;– другим лицам

Аудиторская фирма может разработать стандартные формы документов, что позволит ускорить и оптимизировать процессы оформления аудита, делегирования работы, контроля ее качества. Часть рабочих документов могут составлять постоянные файлы, используемые в ходе последующих проверок данного субъекта. Можно включать в документацию разработанные клиентом графики, аналитические таблицы и прочую информацию, убедившись, что она подготовлена надлежащим образом. Рабочая документация является собственностью аудитора. Он должен обеспечить конфиденциальность документации и условия для ее хранения.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме. Объем рабочей документации должен охватывать информацию, на основании которой другой аудитор может получить представление о проведенном аудите и причинах принятия решений аудитора, но не о деталях работы.

4. Обязанности и ответственность аудитора в случае выявления мошенничества. Искажения в финансовой отчетности могут возникать в результате мошенничества или ошибки. *Мошенничество* – преднамеренное действие, со-

вершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами, связанное с обманом с целью получения несправедливого или незаконного преимущества и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности.

Ошибки – непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности, например математические просчеты, описки, упущение фактов или их неверная интерпретация, неправильное применение учетной политики.

Согласно МСА 240 «Мошенничество и ошибки» мошенничество может выражаться в следующих действиях:

- манипуляция и изменение учетных записей или документов, фальсификация финансовой отчетности;
- незаконное присвоение активов.

Руководство проверяемого субъекта несет ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества или ошибок с помощью эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также проведение ежегодного аудита, при этом на аудитора не переносится ответственность за предотвращение ошибок или мошенничества.

Несмотря на правильное планирование, стандартное проведение аудиторских процедур, наличие эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск необнаружения существенных искажений, причем этот риск выше в отношении искажений, возникших в результате мошенничества, т. к. оно подразумевает действия, направленные на его сокрытие и предоставление аудитором недостоверной информации.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитор следует пересмотреть оценку рисков и подвергнуть сомнению достоверность заявлений руководства аудируемого лица. Если результаты аудиторских процедур указывают на возможное наличие искажений, аудитор должен оценить существенность отклонений. Когда оценка размера возможных искажений превышает уровень существенности, аудитор должен провести соответствующие модифицированные или дополнительные процедуры. Если результаты этих процедур

не рассеяли подозрения аудитора, то он должен обсудить ситуацию с руководством субъекта, обратить внимание на надлежащее отражение операций в финансовой отчетности, проанализировать возможные последствия для аудиторского заключения. Аудитор должен в письменной форме сообщить руководителям субъекта о своих подозрениях по поводу мошенничества, даже если оно не влечет существенных последствий для финансовой отчетности. Если в совершении мошенничества подозреваются руководители высшего ранга, то аудитор может обратиться за юридической консультацией. Необходимо также информировать руководство о существенных ошибках. Если аудитор приходит к выводу, что искажения оказали существенное влияние на финансовую отчетность, не были надлежащим образом исправлены и отражены в отчетности, то он выражает условно-положительное или отрицательное мнение.

В некоторых случаях, согласно законодательству, аудитор должен уведомить контрольные органы о фактах мошенничества или ошибках, совершенных финансовыми организациями. При необходимости аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию. Если субъект не принимает действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, аудитор может отказаться от проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к совершенным мошенничествам).

5. Обязанности и ответственность аудитора в случае выявления существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения законодательства. В соответствии с МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» под несоблюдением требований законодательства понимается неверное или ненамеренное бездействие или действие организации, противоречащее действующим законодательным и нормативным актам. Аудитор не несет ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства, однако он должен иметь в виду, что несоблюдение субъектом законов

и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

С целью получения достаточных доказательств соблюдения законов и нормативных актов, регулирующих состав, содержание и раскрытие финансовой отчетности, аудитор должен запланировать и провести соответствующие процедуры. Если аудитору становятся известны факты, касающиеся возможного несоблюдения законодательства, то необходимо оценить влияние их последствий на финансовую отчетность. При этом принимаются во внимание возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства), их раскрытие и влияние на достоверность финансовой отчетности.

Выявленные обстоятельства подлежат документальному оформлению и обсуждению с руководством субъекта. Необходимо учесть последствия несоблюдения законодательства с точки зрения других аспектов аудита и пересмотреть оценку системы внутреннего контроля, достоверности заявлений руководства. Если аудитор приходит к выводу, что факты несоблюдения законодательства оказали существенное влияние на финансовую отчетность, не были надлежащим образом отражены в ней, то он выражает условно-положительное или отрицательное мнение. Если не удалось по вине клиента получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в пользу наличия или отсутствия фактов нарушения законодательства, то аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности ввиду ограничения объема аудита.

При определенных обстоятельствах, согласно законодательству, аудитор должен уведомить контрольные органы о несоблюдении законодательства, допущенном финансовыми организациями. При необходимости аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию. Если субъект не предпринимает действий по исправлению ситуации в связи с несоблюдением законодательства, аудитор может принять решение об отказе от проведения аудита, а также от продол-

жения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к фактам нарушения законодательства).

6. Обязанности аудитора по информационному взаимодействию с представителями собственника. МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника» определяет круг задач, которые должны быть решены аудитором при налаживании эффективного двустороннего взаимодействия. *Представители собственника* – физическое или юридическое лицо или лица, которые отвечают за определение стратегических направлений деятельности и выполнение обязанностей, связанных с отчетностью организации, включая надзор за процессом составления отчетности.

Аудитор должен предоставить представителям собственника информацию обо всех значительных сложностях и проблемах, с которыми пришлось столкнуться в ходе аудита, а также обсудить с ними вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значимыми с точки зрения контроля за процессом составления финансовой отчетности. Информация должна быть соответствующим образом оформлена. При изложении информации следует руководствоваться требованиями конфиденциальности, профессиональной независимости и объективности. Если двустороннее взаимодействие между аудитором и представителями собственника недостаточно и ситуация не может быть разрешена, аудитор имеет право предпринять следующие действия:

- составить модифицированное аудиторское заключение на основании ограничения объема аудита;
- обратиться за юридической консультацией о последствиях различных возможных действий;
- обратиться к третьим лицам (регулирующему органу или профильному министерству);
- отказаться от выполнения задания, если это разрешено действующим национальным законодательством.

7. Обязанности аудитора по доведению информации о недостатках в системе внутреннего контроля (СВК).

МСА 265 «Доведение информации о недостатках в СВК до представителей собственника и руководства организации» устанавливает круг задач по надлежащему доведению информации о недостатках СВК, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности, до представителей собственника и руководства организации. Недостаток в СВК имеет место, если:

- система разработана, внедрена или используется таким образом, что не может своевременно предотвратить (выявить и устранить) искажения в финансовой отчетности;
- система отсутствует как таковая.

Значимый недостаток в СВК – недостаток или ряд недостатков СВК, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них были проинформированы представители собственника.

Аудитор обязан определить, выявлены ли в ходе аудиторской проверки один или несколько недостатков в СВК и являются ли выявленные недостатки по отдельности или в совокупности значимыми. Если аудитор пришел к выводу, что один или несколько недостатков в СВК являются значимыми, то он должен своевременно в письменной форме сообщить о них. Степень детализации уведомления о значимых недостатках определяется аудитором на основе профессионального суждения.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является целью независимого аудитора при проведении аудита?
2. Раскройте понятия «профессиональный скептицизм» и «профессиональное суждение» аудитора.
3. Где отражаются достигнутые условия выполнения аудиторского задания?
4. Что понимается под аудиторской документацией и назовите ее виды?

5. Чем отличаются ошибки от мошенничества? Кто несет ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества или ошибок?

6. Каковы обязанности и ответственность аудитора в случае выявления мошенничества?

7. Каковы обязанности и ответственность аудитора в случае выявления существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения законодательства?

8. Каковы обязанности аудитора по информационному взаимодействию с представителями собственника?

9. Каковы обязанности аудитора по доведению информации о недостатках в системе внутреннего контроля?

Темы рефератов

1. Содержание и структура договора на проведение аудита.

2. Виды аудиторской документации.

3. Типы мошенничества.

4. Оценка и состояние контрольной среды организации.

5. Средства контроля: виды и оценка их надежности.

ТЕМА 4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ОЦЕНКИ РИСКОВ И ДЕЙСТВИЯ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

Вопросы:

- 1. Планирование аудита финансовой отчетности.*
- 2. Выявление и оценка рисков существенных искажений.*
- 3. Существенность в аудите.*
- 4. Мероприятия по противодействию выявленным рискам.*
- 5. Особенности аудита организаций, пользующихся услугами обслуживающих организаций.*
- 6. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита.*

1. Планирование аудита финансовой отчетности.
МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» определяет порядок и регламентирует вопросы планирования повторного аудита финансовой отчетности. Для первоначальной проверки необходимо расширить круг рассматриваемых вопросов. *Планирование аудита* – разработка общей стратегии и плана проверки (детального подхода к ожидаемому характеру: сроки и объем запланированных аудиторских процедур). Планирование призвано помочь в правильном распределении работы. Объем планирования зависит от размеров бизнеса клиента, сложности аудиторской проверки, опыта аудитора и его представлении о бизнесе клиента. Элементы планирования могут быть в целях координации действий обсуждены с руководством субъекта.

Планирование это непрерывный циклический процесс, который включает в себя предварительные действия, разработку стратегии и плана аудита, мониторинг выполнения плана и внесение в него изменений при необходимости.

Цель предварительных действий – обеспечение уверенности в том, что аудитор рассмотрел все события или обстоятельства, которые могли бы отрицательно повлиять на его возможность спланировать и выполнить аудит таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого

уровня. Перед началом аудиторского задания аудитор должен:

- выполнить процедуры, связанные с возможностью продолжения сотрудничества с клиентом и с особенностями конкретного аудиторского задания (на основании МСА 220);
- оценить соответствие аудиторского задания этическим требованиям, в том числе требованию к независимости (на основании МСА 220);
- обеспечить понимание клиентом условий аудиторского задания (в соответствии с МСА 210).

Общая стратегия аудита устанавливает объем, временные рамки, направление аудита и является руководством при разработке более детального плана аудита. При разработке стратегии аудита аудитор должен учитывать результаты предварительных действий и рассмотреть вопросы, представленные в таблице 4.

Таблица 4 – Перечень вопросов, учитываемых аудитором при разработке стратегии аудита

Раздел	Перечень вопросов
1	2
Знания бизнеса	1) общеэкономические факторы и условия в отрасли, влияющие на бизнес клиента; 2) важные характеристики клиента, его бизнеса, результаты финансово-хозяйственной деятельности и требования к его отчетности; 3) общий уровень компетентности руководства
Понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	1) учетная политика, принятая клиентом, и ее изменения; 2) влияние новых норм бухгалтерского учета или аудита; 3) накопленные аудитором знания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также соответствующее внимание, которое предполагается уделить тестам контроля и процедурам проверки по существу

1	2
Риск и существенность	1) ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля; 2) установление уровней существенности; 3) возможность существенных искажений, в том числе за прошлые периоды или мошенничество; 4) выявление сложных областей бухгалтерского учета, включая связанные с оценочными; 5) влияние информационной технологии на аудит; 6) работа подразделения внутреннего аудита и ее предполагаемое; 7) влияние на процедуры внешнего аудита
Характер, сроки и объем процедур, координация направления работы, надзор за ней и ее анализ	1) привлечение других аудиторов к аудиту дочерних компаний; 2) привлечение экспертов; 3) количество проверяемых мест; 4) потребность в персонале; 5) возможность того, что допущение о непрерывности деятельности предприятия может оказаться под вопросом; 6) обстоятельства, требующие особого внимания (существование связанных сторон); 7) характер и сроки отчетности или другие формы информирования клиента

План аудита более детализирован по сравнению с общей стратегией аудита и включает описание характера, сроков и объема аудиторских процедур, выполняемых членами аудиторской группы, с тем, чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

План аудита включает в себя:

- описание характера, сроков проведения и объема планируемых процедур, необходимых для оценки риска существенных искажений;

- описание характера, сроков проведения и объема планируемых дальнейших аудиторских процедур;

– любые другие аудиторские процедуры, которые должны выполняться в ходе аудиторского задания в соответствии с требованиями МСА.

Стратегия и план аудита должны пересматриваться в ходе аудита по мере необходимости, а причины изменений документируются. Необходимость изменения может возникнуть неожиданно, в результате изменения условий проверки или в связи с полученными аудиторскими доказательствами. В этом случае аудитору следует пересмотреть запланированные аудиторские процедуры исходя из полученных результатов оценки рисков.

Стандарт устанавливает дополнительные требования к первичному аудиторскому заданию.

Документальное оформление стратегии и плана аудита служит доказательством надлежащего планирования и выполнения аудиторских процедур. Рабочие документы по планированию должны быть рассмотрены и одобрены до проведения дальнейших аудиторских процедур.

2. Выявление и оценка рисков существенных искажений. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности на основе знаний о деятельности предприятия и его среде, включая внутренний контроль.

Чтобы получить представление о бизнесе предприятия и его среде, включая внутренний контроль, аудитор должен выполнить следующие процедуры, представленные в таблице 5.

Таблица 5 – Процедуры для получения представления о деятельности организации и ее среды

Аудиторские процедуры	Цель применения процедуры
Направление запросов руководству и другим сотрудникам проверяемой организации	<ul style="list-style-type: none"> – понять, в каких условиях осуществляется подготовка финансовой отчетности; – получить сведения об организации и эффективности функционирования СВК; – оценить соответствия выбора и применения учетной политики; – получить информацию о судебных делах и претензиях; – определить соответствие деятельности предприятия законам и инструкциям; – получить сведения об имеющихся или предполагаемых фактах мошенничества; – понять особенности сделок с деловыми партнерами и условий заключенных договоров
Аналитические процедуры	Выявление необычных операций, событий, значений, показателей и тенденций, которые оказывают влияние на финансовую отчетность. Если в ходе сравнения прогнозных значений с фактическими показателями были выявлены отклонения, аудитор полагает, что наличествует риск существенного искажения финансовой отчетности
Наблюдение и инспектирование	<p>Подтверждение информации, собранной в результате запросов руководству и другим сотрудникам проверяемой организации. Эти процедуры обычно включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наблюдение за деятельностью и хозяйственными операциями; – проверку документов, отчетов и инструкций СВК; – рассмотрение отчетов, подготовленных руководством и лицами, осуществляющими управление; – посещение помещений и производственных зданий субъекта; – прослеживание операций по информационной системе, соответствующей финансовой отчетности (сквозной тест)

Аудитор может использовать информацию о деятельности предприятия и его среде, полученную при предыдущих проверках, однако такая информация может перестать быть

актуальной для текущего аудита по причине изменений в деятельности субъекта и его среде.

Аудитор должен получить представление о внутреннем контроле проверяемого субъекта и понять, каким образом руководство осуществляет процесс выявления и устранения бизнес-рисков и какое влияние это оказывает на подготовку финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками организации.

Внутренний контроль состоит из следующих элементов:

- контрольной среды;
- процесса оценки рисков хозяйственной деятельности субъектом;
- информационных систем, связанных с подготовкой финансовой отчетности;
- контрольных действий;
- мониторинга средств контроля.

Разделение внутреннего контроля на пять элементов обеспечивает структуру, которая позволяет аудитору понять, каким образом она функционирует.

Оценка СВК аудируемой организации осуществляется в следующем порядке:

1. Общее знакомство с СВК и первичная оценка ее надежности, осуществляемое на этапе планирования аудита. Аудитор должен понять специфику и масштабы деятельности аудируемого лица, состояние системы бухгалтерского учета и контрольной среды.

2. Подтверждение достаточности СВК и итоговая оценка рисков существенного искажения. Чем в большей степени при формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор доверяет средствам контроля аудируемой организации, тем более тщательно он должен их тестировать в целях подтверждения надежности и эффективности.

Тесты средств контроля – это аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности СВК. Они включают проверку наличия структуры управления, службы внутреннего контроля, распределения обязанностей между сотрудниками, регулярность составления промежуточной отчетности, возможности появления ошибок, имеющих единичный и случайный характер, обеспечения сохранности активов и т. п.

Риск существенного искажения – риск того, что финансовая отчетность содержит существенные искажения до проведения аудита. Он состоит из двух элементов:

– *неотъемлемый риск* – подверженность любого утверждения о категории сделки, сальдо счета или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, до учета;

– *риск системы контроля* – риск того, что искажение, которое может возникнуть в утверждении о категории сделки, сальдо по счету или раскрытия информации само по себе или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или обнаружено средствами внутреннего контроля организации.

Аудитор должен выявить и оценить риски существенных искажений на уровне как финансовой отчетности в целом, так и предпосылок подготовки финансовой отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации. *Искажение* – разница между величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые отражены в статье отчетности, и величиной, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые должны быть отражены в такой статье в соответствии с принципами отчетности. Аудитору, исходя из различных типов возможных искажений, следует подтвердить следующие утверждения (таблица 6).

Таблица 6 – Утверждения, используемые аудитором для анализа возможных искажений

Возможные искажения	Возможность искажения	Аудитору требуется подтвердить
Операции и события	Существования (наличия)	Операции и события зарегистрированы в учете, фактически состоялись и имеют отношение к организации
	Полноты	Все операции и события, которые должны быть учтены, фактически учтены
	Точности	Суммы и другие данные, относящиеся к учетным операциям и событиям, учтены надлежащим образом
	Закрытия	Операции и события учтены в надлежащем отчетном периоде
	Классификации	Операции и события проведены по надлежащим счетам
Сальдо счетов на конец соответствующего периода	Наличия	Активы, обязательства и паи фактически существуют
	Прав и обязанностей	Организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязательства организации
	Полноты	Все активы, обязательства и паи, которые должны быть учтены, фактически учтены
	Оценки и распределения	Активы, обязательства и паи отражены в финансовой отчетности в надлежащих суммах, все корректировки в связи с оценкой или распределением учтены надлежащим образом
	Наличия операции (события), прав и обязательств	Все раскрытые события, операции и другие вопросы фактически состоялись и имеют отношение к организации
Представления и раскрытия информации	Полноты	Вся информация, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности, фактически раскрыта
	Классификации и понятности	Финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытая информация выражена в ясной форме
	Точности и оценки	Финансовая и иная информация раскрыта справедливо и в надлежащих суммах

Оцененный уровень риска аудитор должен учитывать при определении характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

3. Существенность в аудите. В процессе проведения аудита аудитор должен оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском. МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет обязанности аудитора в области применения принципа существенности. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Оценка того, что является существенным, есть предмет профессионального суждения аудитора.

Существенность в аудите имеет качественную и количественную сторону. При определении уровня существенности используют два показателя:

– *абсолютная величина искажения* представляет собой размер допустимого искажения в установленной сумме, которая, по мнению аудитора, может считаться существенной независимо от других обстоятельств;

– *относительная величина (уровень существенности)* выражается в процентном отношении к соответствующим базовым показателям, имеющим особую важность для пользователей финансовой отчетности при принятии решений.

При разработке плана аудита необходимо установить приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений с точки зрения количественного измерения этих искажений. Аудитор рассматривает существенность на уровне как финансовой отчетности в целом, так и отдельных сальдо-счетов бухгалтерского учета, класса операций и прочих раскрываемых сведений.

Данный стандарт определяет соотношение между существенностью и аудиторским риском как обратную зависимость. Аудиторская оценка существенности позволяет аудитору определять, какие статьи отчетности исследовать, использовать ли выборку и какие процедуры применять, чтобы свести аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

При оценке того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности, аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Совокупность неисправленных искажений включает:

– искажения, выявленные аудитором, в том числе чистый эффект неисправленных искажений, выявленных во время аудита предшествующих периодов;

– прочие искажения, которые не могут быть конкретно определены (т. е. прогнозируемые ошибки).

Если совокупность неисправленных искажений является существенной, то рассматривается необходимость расширения аудиторских процедур, чтобы снизить аудиторский риск, или внесения руководством поправок в финансовую отчетность. Если руководство отказывается внести поправки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют сделать заключение о том, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, следует рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, то необходимо определить, есть ли вероятность, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности. Таким образом, по мере того, как совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требования от руководства внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

4. Мероприятия по противодействию выявленным рискам. МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» определяет порядок действий аудитора по разработке и осуществлению мероприятий, направленных на устранение рисков существенного искаже-

ния, выявленных и оцененных аудитором в ходе аудита финансовой отчетности. Общие действия, выполняемые в ответ на оцененные риски, а также характер, временные рамки и объем аудиторских процедур являются вопросом профессионального суждения аудитора.

Аудитору следует определить общие действия в отношении рисков существенного искажения финансовой отчетности. К таким действиям относятся:

- обращение внимания аудиторской группы на необходимость проявления принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;
- назначение на задание более опытных сотрудников или сотрудников со специальными знаниями либо использование работы экспертов;
- усиление надзора за выполнением задания;
- включение элементов неопределенности в процесс выбора аудиторских процедур, которые будут выполнены в дальнейшем.

Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых зависят от оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть:

- значимость рисков;
- вероятность возникновения существенного искажения;
- характерные особенности групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрываемых сведений;
- характер конкретных средств контроля, применяемых предприятием;
- возможность получения аудиторских доказательств того, что средства контроля эффективны в предотвращении, обнаружении и исправлении существенных искажений.

Характер аудиторских процедур имеет наибольшее значение при разработке действий аудитора на основе оценен-

ных рисков. Характер дальнейших аудиторских процедур зависит от их целей (тесты средств контроля или процедуры проверки по существу) и видов (инспектирование, наблюдение, запросы, подтверждение, пересчет или аналитические процедуры). В отношении определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности одни аудиторские процедуры могут быть более уместными, чем другие.

Аудиторские *процедуры проверки по существу* выполняются с целью обнаружения существенных искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности и включают детальные тесты в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрываемых сведений, а также аналитические процедуры. Аудитор планирует и выполняет процедуры проверки по существу в качестве реакции на оценку риска существенного искажения.

Аудитор должен проводить *тесты средств контроля*, если аудиторская оценка рисков предполагает операционную эффективность средств контроля или если выполнение только процедур проверки по существу не обеспечивает достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Если аудиторская оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности включает вероятность того, что средства контроля функционируют эффективно, аудитор должен выполнить тесты средств контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что средства контроля эффективно функционировали в соответствующее время в течение аудируемого отчетного периода.

Выбор аудитором аудиторских процедур основывается на оценке риска. Чем выше аудиторская оценка риска, тем более надежными и уместными должны быть аудиторские доказательства, получаемые в результате процедур проверки по существу. Это может оказать влияние и на вид аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, и на их сочетание.

Аудитор должен документировать общие действия исходя из оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, временные рамки и объем дальнейших аудиторских процедур, связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности и результаты аудиторских процедур.

5. Особенности аудита организаций, пользующихся услугами обслуживающих организаций. МСА 402 определяет обязанности аудитора по получению достаточных надлежащих доказательств в тех случаях, когда аудируемое лицо использует услуги одной или нескольких обслуживающих организаций.

Обслуживающая организация – фирма, выполняющая операции и подготавливающая связанную с ними отчетность, ведущая учет операций и обрабатывающая связанные с ними данные.

Аудитор должен учесть влияние обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента исходя из следующих положений:

– если обслуживающая организация ведет только первичный и сводный учет операций, то клиент самостоятелен в осуществлении их контроля и составлении отчетности;

– если обслуживающая организация проводит операции и составляет отчетность клиента, то клиенту придется положиться на политику и процедуры этой организации.

Аудитор должен определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита, при этом рассматривается следующее:

а) характер предоставляемых обслуживающей организацией услуг; сведения, содержащиеся в руководствах для пользователей;

б) условия договора между клиентом и организацией;

с) показатели отчетности, на которые влияет использование услуг организации, и неотъемлемый риск, связанный с этими показателями;

d) степень взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента и обслуживающей организации;

e) контроль со стороны клиента операций, выполняемых обслуживающей организацией;

f) финансовая устойчивость обслуживающей организации и последствия ее банкротства для клиента;

g) сведения об общих и компьютерных средствах контроля, имеющих отношение к прикладным программам клиента.

Если аудитор пришел к выводу о том, что на оценку риска контроля клиента оказывают значительное воздействие средства контроля обслуживающей организации, то он должен предпринять по отношению к ней следующие шаги:

a) получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля и оценить риск системы контроля максимально высоко;

b) если объем сведений недостаточен, то получить информацию от аудитора обслуживающей организации или посетить ее лично с этой целью. Можно предложить клиенту обратиться к обслуживающей организации с просьбой предоставить аудитору доступ к необходимой информации;

c) протестировать средства контроля клиента за деятельностью обслуживающей организации;

d) протестировать средства контроля обслуживающей организации;

e) ознакомиться с отчетом аудитора обслуживающей организации о состоянии ее систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (разрешается в том случае, если аудитор клиента входит в круг пользователей отчета аудитора обслуживающей организации).

Отчет аудитора обслуживающей организации может быть двух типов.

Тип А. Заключение о пригодности структуры состоит из описания вышеупомянутых систем, составляемого руководством обслуживающей организации, и мнения ее аудитора, подтверждающего точность этого описания и пригодность

систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для достижения поставленных перед ними целей.

Тип В. Заключение о пригодности структуры и эффективности функционирования (в отличие от типа А добавляется заключение аудитора обслуживающей организации об эффективности ее систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с указанием видов и результатов проведенных тестов контроля).

б. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита. МСА 450 («Оценка искажений, выявленных в ходе аудита») вводит новое понятие – *очевидно незначительные искажения* – искажения, не превышающие уровень (уровень незначительности), который может установить аудитор исходя из размера, характера или обстоятельств возникновения искажений. Уровень незначительности должен иметь существенно меньшую величину, чем уровень существенности. Если же существует хотя бы какая-нибудь неопределенность в отношении отнесения искажения к очевидно незначительным, то оно не считается таковым.

В рабочей документации аудитор в соответствии со стандартом должен:

- отразить уровень незначительности (величину, ниже которой искажения будут расценены как явно незначительные);

- собрать все искажения, выявленные в ходе проведения аудита, кроме очевидно незначительных;

- определить, являются ли неисправленные искажения по отдельности или в совокупности существенными.

МСА 450 устанавливает также ряд новых обязанностей аудитора в отношении оценки выявленных искажений.

Аудитор должен сообщить руководству аудируемого лица о выявленных неисправленных искажениях (кроме очевидно незначительных) и о влиянии, которое они по отдельности или в совокупности могут оказать на мнение в аудиторском заключении. При этом о каждом существенном неисправленном искажении аудитор должен сообщить отдельно и попросить руководство исправить искажения.

Аудитор должен также запросить письменное заявление руководства о том, считает ли оно влияние неисправленных искажений по отдельности или в совокупности несущественным по отношению к финансовой отчетности в целом (перечень таких искажений следует включить или приложить к запросу).

МСА 450 содержит новые положения и в отношении оценки выявленных искажений.

Неуместна компенсация отдельных существенных искажений другими существенными искажениями. Например, существенное завышение выручки и соответствующее существенное завышение расходов будут приводить к существенному искажению отчетности в целом. Может быть уместна компенсация искажений в пределах одного и того же остатка по счету или группы операций. Однако подобные искажения (скомпенсированные) следует принимать во внимание при оценке риска существенного искажения.

Некоторые искажения могут не превышать уровень существенности для отчетности в целом. Однако связанные с ними обстоятельства могут заставить аудитора признать их существенными по отдельности или в совокупности. Такими обстоятельствами могут быть:

- влияние на соответствие требованиям нормативных актов;
- влияние на выполнение долговых обязательств (требований по контрактам);
- неправильный выбор или применение учетной политики, которое имеет несущественное влияние на отчетность текущего периода, но может оказать существенное влияние на будущую финансовую отчетность;
- показатели, затрагивающие ряд конкретных связанных сторон (например, если внешние стороны по сделке связаны с руководством организации), и т. д.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы цели планирования аудита?

2. От каких факторов зависит объем планирования аудиторской проверки?
3. Какие аспекты необходимо учесть при разработке общей стратегии аудита?
4. Что представляет собой план аудита?
5. Для чего аудитор должен получить знание о бизнесе клиента?
6. Из каких источников аудитор может получить сведения о деятельности клиента?
7. Что представляет собой система внутреннего контроля организаций?
8. Какой порядок оценки СВК?
9. Какие утверждения используются аудитором для анализа возможных искажений?
10. Какая информация финансовой отчетности может считаться существенной?
11. Какова зависимость между уровнем существенности и аудиторским риском?
12. Какими способами можно снизить аудиторский риск, если аудитор пришел к выводу о существенности искажений?
13. Какие действия должен предпринять аудитор при отказе руководства клиента от исправления существенных ошибок?
14. Что такое аудиторский риск, какие компоненты его составляют?
15. С какой целью аудитор определяет эффективность системы внутреннего контроля клиента?
16. Какие общие действия в отношении рисков существенного искажения финансовой отчетности может предпринять аудитор?
17. С помощью каких процедур аудитор оценивает состояние системы внутреннего контроля?
18. В каких случаях аудитор может снизить оценку риска системы контроля?
19. Какая организация (по определению МСА) считается обслуживающей?
20. Какие факторы определяют значимость обслужива-

ющей организации для системы внутреннего контроля клиента?

21. В каких случаях и каким образом исследуются средства контроля обслуживающей организации?

22. Какие виды отчетов могут быть составлены аудиторами обслуживающей организации?

Темы рефератов

1. Основные факторы, от которых зависит предпринимательский риск.

2. Ошибки и нарушения при создании бухгалтерских документов.

3. Использование систем тестирования при аудите.

4. Оценка существенности информации. Система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности в аудите.

5. Общий аудиторский риск. Модель аудиторского риска.

6. Оценка риска аудита и его составных частей.

7. Риск средств контроля и его оценка при аудите.

8. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском.

ТЕМА 5. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ПОЛУЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ПРОВЕРЯЕМЫХ ОБЪЕКТАХ И ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ (СВИДЕТЕЛЬСТВ)

Вопросы:

- 1. Аудиторские доказательства.*
- 2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.*
- 3. Подтверждения из внешних источников.*
- 4. Первоначальное аудиторское задание: начальное сальдо.*
- 5. Аналитические процедуры.*
- 6. Аудиторская выборка.*
- 7. Аудит оценочных значений.*
- 8. Особенности аудита связанных сторон.*
- 9. Необходимость учета последующих событий при аудите.*
- 10. Допущение о непрерывности деятельности организации.*
- 11. Письменные представления.*

1. Аудиторские доказательства. В МСА 500 «Аудиторские доказательства» поясняется, из чего состоят аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности и описываются обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, на основании которых он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. *Аудиторские доказательства* – это информация, полученная аудитором в ходе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные документы;
- бухгалтерские записи;
- информация, полученная из других источников.

Таблица 7 – Классификация аудиторских доказательств

Классификационный признак	Виды
Источник доказательств	– внутренние аудиторские доказательства; – внешние аудиторские доказательства
Характер аудиторских доказательств	– визуальные аудиторские доказательства; – документальные аудиторские доказательства; – устные аудиторские доказательства
Способ получения	– констатация фактов; – установление документальных фактов; – нахождение фактов в результате специально проведенного анализа

Аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов контроля и процедур проверки по существу.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен оценить их достаточность и уместность.

Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения и их качества.

Надлежащий характер (уместность) – качественная мера актуальности и надежности доказательств по отношению к конкретным утверждениям и их достоверности.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от вынесенной аудитором оценки рисков искажения (чем выше риски, тем больше доказательств потребуется) и качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше требуемое количество). Однако увеличение количества доказательств не может компенсировать их низкое качество.

Международные правила утверждают, что аудиторские доказательства должны быть надежными. При оценке надежности аудиторских доказательств аудитору следует пользоваться следующими правилами:

1. Аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников.

2. Аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными.

3. Аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежные, чем доказательства, полученные от клиентов.

4. Аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления в устной форме.

Аудитор получает аудиторские доказательства, выполняя следующие аудиторские процедуры (таблица 8).

Таблица 8 – Процедуры получения аудиторских доказательств

Аудиторская процедура	Содержание аудиторской процедуры
Инспектирование	Проверка записей документов и материальных активов. Инспектирование материальных активов позволяет подтвердить их существование, но необязательно право собственности на них или стоимостную оценку
Наблюдение	Изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами. Наблюдение за подсчетом ТМЗ работниками организации
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами организации
Подтверждение	Ответ на запрос о подтверждении информации, содержащейся в бухгалтерских записях
Пересчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях. Выполнение самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Анализ значимых показателей, взаимосвязи и прогнозы значений

2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности. В МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей» приводится более подробное описание порядка получения аудиторских доказательств для существенных статей финансовой отчетности.

Целью аудитора является получение достаточных надлежащих доказательств:

– наличие и состояние запасов. Если они являются существенной статьей финансовой отчетности, то аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства их наличия, состояния и оценки путем присутствия при проведении инвентаризации;

– подтверждение дебиторской задолженности: получение прямого подтверждения планируется, если величина дебиторской задолженности существенна и есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов. Запросы о подтверждении направляются дебиторам от имени аудитора вместе с разрешением руководства субъекта на раскрытие дебиторами необходимой информации;

– запрос о судебных делах и претензиях. Если потенциально существенные судебные или претензионные дела выявлены, аудитор должен письменно обратиться к юристам субъекта с тем, чтобы определить степень осведомленности руководства субъекта об этих делах, а также оценить надежность проведенной им оценки финансовых последствий;

– стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях. Если величина долгосрочных инвестиций существенна, аудитор должен рассмотреть доказательства способности субъекта в дальнейшем учитывать эти инвестиции в составе долгосрочных активов;

– информация по сегментам – это информация, относящаяся к различным подразделениям, отраслевым или географическим аспектам деятельности субъекта. Если она существенна, то аудитор должен получить доказательства относи-

тельно ее раскрытия в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Аудитору надо обсудить с руководством методы, используемые для составления этой информации, и определить, обеспечивают ли они ее необходимое раскрытие. Аудитор также должен проанализировать операции между сегментами для установления соответствия данным предшествующих периодов и определения адекватности раскрытия информации о несоответствиях.

3. Подтверждения из внешних источников. В МСА 505 рассматривается применение процедур подтверждения из внешних источников в целях получения аудиторских доказательств. Аудитор должен определить, является ли необходимым использование внешних подтверждений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для поддержки определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности. При принятии такого решения аудитор должен брать во внимание существенность, оцененный уровень неотъемлемого риска, риска средств контроля и то, как доказательства, полученные в результате других запланированных процедур аудита, смогут сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Раздел «Предпосылки, к которым относятся внешние подтверждения» МСА 505 содержит ссылку на положение МСА 500, отмечается наличие различия между внешними предпосылками и аудиторскими доказательствами в отношении этих предпосылок. В частности, внешние подтверждения, касающиеся счетов дебиторской задолженности, обеспечивают весомые доказательства существования счета на конкретную дату, но не обеспечивают всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку считается не всегда удобным просить дебитора подробно подтвердить информацию о его платежеспособности.

В соответствии с разделом «Разработка просьбы для внешнего подтверждения» аудитор должен приспособивать

просьбу на предоставление внешних подтверждений к каждой специфической цели аудита, отдавая предпочтение тем типам информации, которую отвечающие захотят подтвердить с готовностью, т. к. от этого зависит доля получаемых откликов и характер полученных доказательств. Например, система бухгалтерского учета некоторых отвечающих на просьбы предоставить внешнее подтверждение позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счету в целом. Подчеркивается целесообразность включения в запрос разрешения руководства клиента, т. к. отвечающие с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства, а без разрешения руководства в некоторых случаях вообще не дадут отклика на просьбу о подтверждении.

В разделе «Использование положительных и негативных подтверждений» говорится, что аудитор может использовать просьбы о предоставлении положительных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

Согласно разделу «Просьбы руководства», если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство клиента просит его не делать этого, то аудитор должен подумать, насколько обоснованы такие просьбы, и получить доказательства для подтверждения обоснованности просьбы руководства. Если аудитору мешают обратиться за подтверждением, то это означает ограничение объема работы аудитора и ему нужно рассмотреть возможное влияние этого на аудиторский отчет (заключение).

4. Первоначальное аудиторское задание: начальное сальдо. В МСА 510 определяются обязанности аудитора по проверке начального сальдо при выполнении первичного аудиторского задания или в предшествующем году она была проверена другим аудитором. Этот стандарт применяется также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты, обязательства, существовавшие на начало периода. В стандарте говорится, что при первой аудиторской проверке ауди-

тор обычно не имеет полученных ранее доказательств, которые подтверждали бы начальное сальдо, и поэтому должен получить достаточные и уместные доказательства того, что:

– начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего периода;

– остатки на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или в необходимых случаях изменены;

– надлежащая учетная политика применяется последовательно или изменения в учетной политике были учтены и раскрыты надлежащим образом.

Понятие «начальные сальдо» определено как сальдо счетов, существующее на начало отчетного периода. Начальные сальдо основываются на сальдо счетов на конец предыдущего периода и отражают влияние хозяйственных операций предыдущих периодов и учетной политики, применявшейся в предыдущем периоде.

Аудитору следует подвергнуть проверке учетные записи, на основе которых формируются начальные сальдо для подтверждения таких долгосрочных активов и обязательств, как основные средства, инвестиции и долгосрочная дебиторская задолженность. В отдельных случаях допускается получение подтверждений начального сальдо от третьих сторон, например, по долгосрочной дебиторской задолженности и инвестициям. В остальных случаях аудитору нужно проводить дополнительные аудиторские процедуры.

Если в результате выполнения процедур аудитору не удалось получить достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно начальных сальдо, то аудиторский отчет (заключение) должен включать в себя один из следующих вариантов:

- мнение с оговоркой;
- отказ от выражения мнения;
- мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения относительно результатов деятельности, а также безогово-

рочно положительное мнение относительно финансового положения (в тех юрисдикциях, где это допустимо).

5. Аналитические процедуры. Содержание и характер аналитических процедур, используемых в аудите, раскрываются в МСА 520 «Аналитические процедуры». В этом стандарте приведены рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках. В нем подчеркивается, что аудитор должен применять аналитические процедуры при планировании и на обзорной стадии аудита. Эти процедуры могут применяться и на других стадиях.

Аналитические процедуры представляют собой один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта.

Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды (например, сравнение суммы выручки за текущий период с суммой выручки в сопоставимых ценах за прошлый год);
- ожидаемыми результатами (сметными, прогнозными показателями или показателями, рассчитанными аудитором, таким образом определяется, к примеру, обоснованность расхода материалов на фактический выпуск продукции);
- аналогичной отраслевой информацией (для доказательства реальности начисленной оплаты труда можно привлечь среднеотраслевой показатель по заработной плате за тот же период времени).

Аналитические процедуры могут оказаться весьма эффективными и при проведении проверок по специальным аудиторским заданиям, например полученным от правоохранительных органов или от владельцев предприятия. Одним из видов таких специальных аудиторских заданий может быть аудит искажений. Информация, полученная в ходе аудитор-

ской проверки, может служить одним из источников доказательств при дальнейшем расследовании в судебном разбирательстве.

Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязи между данными существуют и продолжают существовать постольку, поскольку отсутствуют свидетельства противоположного, а наличие таких взаимосвязей обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных, произведенных системой бухгалтерского учета.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита. Применение аналитических процедур позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение.

б. Аудиторская выборка. Факторы, которые должен учитывать аудитор при проведении выборок в ходе аудиторских проверок и при оценке результатов примененных аудиторских процедур, установлены МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования». Цель аудитора при использовании аудиторской выборки – формирование достаточных оснований для выводов о генеральной совокупности, из которой отобраны элементы выборки.

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % статей, включенных в сальдо счета и класс операций таким образом, чтобы на все элементы генеральной совокупности распространялась возможность быть отобранными.

При формировании выборки аудитор определяет допустимую ошибку, чтобы учесть риск того, что совокупные или отдельные несущественные искажения могут вызвать существенное искажение финансовой отчетности. *Допустимая ошибка* – это применение уровня существенности в соответствии с МСА 320 к определенной процедуре осуществления выборки. Допустимая ошибка может быть меньше или равна уровню существенности.

При аудиторской выборке может использоваться как статистический, так и нестатистический подход. Статистическая

выборка характеризуется случайным отбором элементов и использованием теории вероятности для оценки результатов выборки; выборки, не имеющие этих характеристик, относятся к нестатистическим.

Аудиторская выборка в отношении тестов контроля строится на основе представления аудитора о возможных отклонениях от адекватных процедур и является уместной, если тестируемые контрольные действия имеют доказательства их существования (подписи, визы и др.).

При проведении процедур проверки по существу аудиторская выборка и иные средства отбора проверяемых элементов могут использоваться для проверки как одного, так и нескольких утверждений, отражаемых в финансовой отчетности.

При проведении выборки существует риск того, что выводы аудитора могут отличаться от выводов, которые были бы сделаны, если бы применяемым процедурам была подвергнута вся генеральная совокупность. Это *риск выборочного метода*. Существует два его вида (таблица 9).

Таблица 9 – Риски выборочного метода

Виды риска выборочного метода	Выводы аудитора	Положение дел в действительности	Возможные последствия для аудита
Первый	По результатам тестов контроля риск системы контроля оценивается ниже. Процедуры проверки по существу позволяют предполагать, что существенной ошибки нет	Риск системы контроля выше предполагаемой оценки аудитора. Существенная ошибка имеется	Неадекватное мнение аудитора, не соответствующее действительности
Второй	По результатам тестов контроля риск системы контроля высокий. В результате процедуры проверки по существу обнаружена существенная ошибка	Риск системы контроля ниже. Существенной ошибки нет	Аудит неэффективен, т.к. приходится проводить дополнительную работу, которой при правильной оценке можно было избежать

При разработке выборки аудитор должен принять во внимание:

- цели теста;
- характеристики генеральной совокупности (она должна быть уместной и полной);
- необходимость (или отсутствие таковой) стратификации, т. е. разделения генеральной совокупности на идентифицируемые подсовокупности элементов;
- объем выборки (он должен быть достаточным для того, чтобы снизить риск выборочного метода до приемлемого уровня);
- степень репрезентативности выборки (единицы генеральной совокупности должны иметь одинаковую вероятность попадания в выборку);
- условия, определяющие, какие отклонения будут представлять собой ошибки;
- предполагаемый уровень ошибки (если он неприемлемо высок, нет смысла тестировать средства контроля, целесообразнее увеличить объем выборки для проведения процедур проверки по существу).

Применение выборочного метода и распространение выводов аудитора на всю деятельность организации связана с допустимой ошибкой – максимальной ошибкой по генеральной совокупности, которая является приемлемой для аудитора. Между аудиторским риском и риском выборочного метода существует взаимосвязь. Риск выборочного метода оказывает влияние на компоненты аудиторского риска. Риск выборочного метода может быть снижен при увеличении объема выборки.

7. Аудит оценочных значений. Рекомендации в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой отчетности, представлены в МСА 540 «Аудит оценочных значений». Понятие *оценочное значение* определено в данном стандарте как приблизительная сумма статьи при отсутствии точных способов измерения (резервы на покрытие убытков по различным причинам и т. п.).

Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным в зависимости от характера статьи (например, начисление арендной платы может быть простым вычислением, в то время как оценка резерва по неходовым и избыточным запасам может потребовать масштабного анализа текущих данных и прогнозов относительно будущего объема продаж). Если в результате неопределенности, связанной со статьей, или отсутствия объективных данных окажется невозможным получить обоснованные оценочные значения, то аудитор должен решить, есть ли необходимость в модификации аудиторского заключения.

Аудитору предписывается провести аудит оценочных значений для определения обоснованности оценочных значений и степени раскрытия информации о нем. При таком аудите аудитору предлагается выбрать один из следующих подходов или комбинацию из них:

- обзор и тестирование процесса, используемого руководством при выведении оценок;
- использование независимой оценки для сравнения с той, которая была подготовлена руководством;
- обзор последующих событий, которые утверждают сделанные оценки.

Для анализа и процедур, используемых руководством экономического субъекта, аудитор должен:

- оценить данные и проанализировать допущения, на которых основано оценочное значение;
- проверить вычисления, выполняемые при оценке;
- сравнить оценочные значения предыдущих периодов с фактическими результатами этих периодов;
- рассмотреть процедуры утверждения оценочных значений руководством.

Сравнение оценочных значений за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды поможет аудитору:

- получить доказательства в отношении общей надежности процедур оценки, используемых субъектом;

– рассмотреть необходимость корректировки оценочных формул;

– установить наличие необходимости внесения соответствующих корректировок и раскрытия требуемой информации.

Оценка данных и анализ допущений позволяют аудитору установить степень точности, полноты и уместности данных, на которых основывается оценка. При сложном процессе оценки с применением специальных методов аудитор имеет право воспользоваться результатами работы экспертов, руководствуясь положением МСА 620.

При выявлении расхождений между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной имеющимся в наличии аудиторским доказательством, и оценочным значением, отраженным в финансовой отчетности, аудитор должен определить, есть ли необходимость в корректировке с учетом такого расхождения. Если существующая разница обоснована (например, ввиду того, что сумма, содержащаяся в финансовой отчетности, не выходит за рамки приемлемых результатов), корректировку делать не нужно. Если же аудитор считает, что эта существующая разница не обоснована, то следует обратиться к руководству с просьбой о пересмотре оценочного значения. В случае отказа необходимо пересмотреть оценочное значение, существующую разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой отчетности.

Кроме того, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, не проявляется ли применительно к отдельным величинам разницы, которые были приняты в качестве обоснованных, общая тенденция к завышению или занижению, что в совокупности это могло бы оказать существенное воздействие на финансовую отчетность. В таких случаях аудитор должен оценить оценочные значения в совокупности.

Неопределенность, сопутствующая оценочным значениям, отсутствие объективных данных могут привести к невозможности получения достаточно достоверной оценки. В этом

случае аудитору необходимо рассмотреть вопрос об отказе от выражения своего мнения о достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности.

8. Особенности аудита связанных сторон. Рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам (родственным или зависимым организациям) и операциям с такими сторонами, представлены МСА 550 «Связанные стороны». Под *операциями между связанными сторонами* подразумевают передачу ресурсов или обязательств между связанными сторонами вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

Данный стандарт требует от аудиторов выполнения аудиторских процедур для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно установления связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность. Обязывает аудитора при наличии какого-либо признака, указывающего на существование связанных сторон, выполнить изменения, расширенные или дополнительные процедуры, целесообразные в данных условиях.

Необходимость обладания аудитором информацией о связанных сторонах объясняется тем, что:

- основными правилами финансовой отчетности может предусматриваться раскрытие в финансовой отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами, указанных в МСФО 24;

- существование связанных сторон или операций со связанными сторонами может повлиять на финансовую отчетность;

- источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей убедительностью;

- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми соображениями, но и,

например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

Данное требование предполагает наличие у аудитора знаний о бизнесе субъекта и отрасли в целом. Для выявления наличия связанных сторон и раскрытия информации о них аудитор должен рассмотреть информацию, предоставленную директорами и руководством и представляющую собой перечень всех известных связанных сторон, а также выполнить соответствующие процедуры для проверки полноты данной информации:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет формирования списка известных связанных сторон;
- изучить порядок определения субъектом связанных сторон;
- запросить у директоров и руководства информацию об их аффилированности с другими предприятиями;
- запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предыдущих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон и т. п.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения связанных сторон, имеющих большое влияние, невысок, то перечисленные процедуры могут быть изменены соответствующим образом. Если основными принципами финансовой отчетности предусматривается раскрытие информации о взаимоотношениях со связанными сторонами, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие является адекватным.

При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные и уместные доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты. Если аудитор не может получить достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой отчетности неадекватно, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

9. Необходимость учета последующих событий при аудите. Действия аудитора, которые необходимо предпринять для выявления последующих событий, оказывающих существенное влияние на содержание финансовой отчетности, нашли отражение в МСА 560 «Последующие события». В этом стандарте термин *последующие события* используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.

В указанном МСА даются рекомендации относительно ответственности аудитора за последующие события, произошедшие после даты составления отчета аудитора, но до даты опубликования финансовой отчетности.

Аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных и уместных аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского отчета (заключения), которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Отмечено, что эти процедуры аудитор выполняет в дополнение к обычным процедурам, тем не менее от него не требуется проведения последующей проверки всех сведений, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы. Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, ему следует проанализировать правильность учета, событий и адекватность раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Перечень процедур, предназначенных для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации:

- проверка процедур, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение последующих событий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров, аудиторского комитета и исполнительного органа, проводимых после окончания периода;

- запросы руководству относительно задач, протоколы обсуждения которых не готовы;

- ознакомление с самой последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой отчетностью и, если это необходимо и целесообразно, со сметами, прогнозами движения денежных средств и другими соответствующими отчетами руководства;

- запросы юристам субъекта либо повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

- запросы руководству относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на финансовую отчетность.

В течение периода, начинающегося с даты аудиторского заключения до даты опубликования финансовой отчетности, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство субъекта, поэтому аудитор не обязан осуществлять процедуры или направлять запросы в отношении финансовой отчетности после подписания аудиторского заключения. Если после даты подписания аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности аудитору становится известно о фактах, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, то он должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую отчетность, обсудить этот вопрос с руководством и предпринять действия, необходимые в данной ситуации.

Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитору следует осуществить необходимые в данных обстоятельствах процедуры и представить руководству новое заключение по измененной финансовой отчетности, датировав его не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой отчетности. Если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что это должно быть сделано, и аудиторское заключение еще не представлено субъекту, аудитору следует выразить модифицированное аудиторское заключение. Если же аудиторское заключение выдано субъекту, аудитору

необходимо уведомить руководителей субъекта о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

10. Допущение о непрерывности деятельности организации. Рекомендации в отношении обязанностей аудиторов при проверке финансовой отчетности на предмет уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия в качестве основы для составления финансовой отчетности приведены в МСА 570 «Непрерывность деятельности».

Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых операций или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе нормального бизнеса.

В данном стандарте описываются случаи, когда аудитор имеет основания сомневаться в правомерности применения принципа непрерывности деятельности предприятия. Приведены примеры событий или условий, которые по отдельности или в совокупности могут обусловить значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности. Признаки, указывающие на то, что должники и иные кредиторы перестали оказывать финансовую поддержку:

- неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов;
- неспособность обеспечить финансирование важных новых продуктов;
- осуществление иных важных инвестиций и др.

Аудитор должен проанализировать надлежащий характер использования руководством допущения о непрерывности деятельности предприятия при подготовке финансовой отчетности и рассмотреть вопрос о наличии факторов существенной неопределенности, которые касаются способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность и должны быть раскрыты в финансовой отчетности. Однако аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение предприятием своей непрерывной деятельности. Поэтому отсутствие в аудиторском отчете (заключении) каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

В ходе аудита аудитор должен бдительно следить за доказательствами наличия условий или событий, которые вызывают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. В случае выявления таких условий или событий аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли такие события или условия на сделанные аудитором оценки компонентов аудиторского риска.

В целях получения аудиторских доказательств в качестве основы для выражения мнения по поводу финансовой отчетности аудитору следует провести ряд аудиторских процедур, в число которых входят:

- анализ и обсуждение с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
- анализ и обсуждение последней по времени промежуточной финансовой отчетности предприятия;
- изучение условий кредитных соглашений и иных соглашений о займе, установление фактов нарушения любых таких условий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и основных комитетов предприятия на предмет выявления финансовых трудностей;

- опрос юристов предприятия относительно судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством их результатов и финансовых последствий;
- подтверждение наличия, законности и осуществимости договоренностей со связанными и третьими сторонами о предоставлении или продолжении оказания финансовой помощи, а также оценка финансовой способности таких сторон предоставить дополнительные средства;
- обзорная проверка событий, имеющих место после окончания периода, для определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою непрерывную деятельность;
- сравнение ожидаемой финансовой информации за недавние предшествующие периоды с действительными результатами и сравнение ожидаемой финансовой информации за текущий период с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

Требованием стандарта является определить на основе полученных аудиторских доказательств, имеется ли в соответствии с субъективным суждением аудитора существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Существенная неопределенность имеет место, если ее потенциальное значение таково, что в соответствии с суждением аудитора необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности для того, чтобы представление финансовой отчетности не вводило в заблуждение. Если информация в финансовой отчетности раскрыта адекватно, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторский отчет (заключение), включив в него абзац, привлекающий внимание к аспекту, в котором отмечается наличие существенной неопределенности. Если же информация раскрыта неадекватно, аудитор обязан выразить по обстоятельствам мнение с оговоркой. В том случае, когда согласно суждению

аудитора субъект не сможет непрерывно продолжать свою финансовую деятельность, аудитору следует выразить отрицательное мнение, если финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности.

11. Письменные представления. Основным руководством по использованию в ходе аудиторской проверки информации о финансовой отчетности, представленной руководством хозяйствующего субъекта, для аудитора является МСА 580. Аудитор должен получить доказательство того, что руководство признает свою ответственность за достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с установленными основными принципами составления финансовой отчетности, а также того, что данная финансовая отчетность была утверждена руководством.

В стандарте говорится о необходимости получения аудитором письменных заявлений от руководства по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если предполагается, что получить достаточные и уместные аудиторские доказательства другим путем невозможно. Под *заявлениями руководства* понимаются сведения, предоставляемые руководством аудитору в ходе проверки по собственной инициативе или в ответ на конкретные запросы. Указывается, что в ходе аудиторской проверки руководство по своей инициативе или в ответ на конкретный запрос представляет аудитору множество заявлений. В тех случаях, когда они касаются вопросов, существенных для финансовой отчетности, аудитору следует:

- получить аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства, из источников внутри или вне предприятия;
- оценить, являются ли заявления, сделанные руководством, объективными и соответствуют ли они прочей информации, полученной в ходе аудита, включая другие заявления, сделанные руководством;
- определить степень информированности лиц, представивших заявления по конкретным вопросам.

Отмечено, что заявления, сделанные руководством, не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые

предположительно будут доступны аудитору. Если аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно факта, существенного для финансовой отчетности, в то время как они предположительно должны существовать и быть доступны, то это рассматривается как ограничение объема аудита, даже если руководство сделало соответствующие заявления по данному вопросу. Если заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитору рекомендуется изучить обстоятельства и в случае необходимости заново проанализировать вопрос о достоверности других заявлений руководства.

Доказательства, подтверждающие факт получения аудитором заявлений от руководства, должны найти отражение в рабочей документации в форме краткого изложения бесед с руководством или заявлений, предоставленных руководством в письменном виде. Если руководство отказывается предоставить заявления, которые аудитор считает необходимыми, это рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки. В таком случае аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности. Аудитору рекомендуется также оценить, насколько важны другие заявления, сделанные руководством в ходе аудиторской проверки, и проанализировать, может ли такой отказ оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

Вопросы для самоконтроля

1. Что собой представляет аудиторская документация? Виды доказательств.
2. Какие требования предъявляются к аудиторским доказательствам?
3. Какие процедуры использует аудитор для получения аудиторских доказательств?
4. Какие особенности получения аудиторских доказательств в отношении существенных статей отчетности?

5. Какие особенности получения аудиторских доказательств в отношении подтверждений из внешних источников?
6. Что представляет собой «начальное сальдо»? В чем особенность проведения первоначального аудиторского задания?
7. Укажите процедуры используемые аудитором для получения аудиторских доказательств в отношении начальных сальдо по счетам.
8. Что представляют собой аналитические процедуры и для чего они используются аудиторами?
9. Определите значение и цель аудиторской выборки. Виды выборки.
10. Что представляет собой риск выборки? Как снизить его уровень?
11. В чем заключается особенность проведения аудита оценочных значений?
12. Каковы обязанности аудитора при рассмотрении операций со связанными сторонами?
13. Какие действия должен предпринять аудитор при установлении последующих событий?
14. Каковы обязанности аудитора при проверке финансовой отчетности на предмет допущения непрерывности деятельности организации?
15. Какие аудиторские процедуры должен провести аудитор для определения существенной неопределенности в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность?
16. Какие обязанности аудитора по рассмотрению заявлений руководства?

Темы рефератов

1. Сущность аудиторских доказательств, их основные виды, источники и процедуры получения и порядок документирования.
2. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств.

3. Тезис, аргумент и демонстрация как составляющие аудиторских доказательств.
4. Методы оценки аудиторских доказательств.
5. Характеристика источников информации в аудите.
6. Система тестов для получения информации в аудите.
7. Проверки и тесты, их роль в системе сбора доказательств в аудите.
8. Общие принципы оценки надежности аудиторских доказательств.
9. Получение письменных подтверждений в ходе аудита.

ТЕМА 6. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ В ХОДЕ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Вопросы:

- 1. Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов) (МСА 600).*
- 2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610).*
- 3. Использование аудитором работы привлеченного эксперта (МСА 620).*

1. Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности группы. В МСА 600 рассматриваются отдельные вопросы методики и технологии аудита финансовой отчетности группы компаний при проведении подтверждающего аудита.

В условиях современных рыночных отношений формируются и успешно функционируют группы компаний, имеющие свою специфику деятельности и представления отчетности, которая обуславливается территориальной рассредоточенностью и международными взаимоотношениями.

МСА 600 объясняет специфику проведения аудита группы компаний, которая связанная с необходимостью координирования деятельности частично или полностью самостоятельных центров финансовой ответственности, что вызывает необходимость формирования методики аудита сложных хозяйственных структур холдингового типа, включающей аудит как головной организации, так и ее структур.

Кроме того, данный стандарт используется в случае, если аудитор работает с другими аудиторами при аудите финансовой отчетности, которая не является финансовой отчетностью группы компаний. Например, аудитор может привлечь другого аудитора для присутствия при инвентаризации запасов или для инспектирования основных средств, расположенных

в удаленном территориальном подразделении. Привлечение к проверке другого аудитора должно сопровождаться выполнением требования к качеству проверки и достаточной компетентности привлекаемого аудитора.

При аудите сложных хозяйственных структур холдингового типа следует применить особые подходы к определению аудиторского риска. При аудите группы компаний эти подходы включают риск того, что аудитор компонента мог не выявить искажение в финансовой отчетности компонента, которое может вызвать существенное искажение финансовой отчетности группы компаний, и риск того, что аудиторская группа по аудиту группы компаний не выявит это искажение.

МСА 600 разъясняет вопросы, которые должны быть рассмотрены аудиторской группой при определении характера, сроков и объемов своего участия в процедурах оценки рисков и дальнейших процедурах, выполняемых аудиторами компонента по финансовой информации компонента. Цель этого участия состоит в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, которые могут служить основой выражения аудиторского мнения по финансовой отчетности группы компаний.

В МСА 600 установлена ответственность руководителя проверки группы компаний за руководство, надзор и выполнение задания по аудиту группы компаний, за надлежащий в данных обстоятельствах характер аудиторского отчета. Руководитель проверки обязан согласовать условия выполнения аудиторского задания по финансовой отчетности группы компаний, определив общую стратегию и план аудита. Он должен выявить и оценить риски существенного искажения путем достижения понимания организации и ее среды, включая структурные элементы группы.

Аудиторская группа, выполняющая аудит группы компаний, обязана:

– углубить понимание группы, достигнутое на стадии принятия клиента и поддержания отношений, ее компонентов и их среды (групповые средства контроля);

– добиться понимания процесса консолидации, включая инструкции от руководства группы компонентам.

– подтвердить или пересмотреть свое первоначальное отнесение компонента к значимым;

– оценить риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибки.

В целях снижения аудиторского риска по проверке сложных хозяйственных структур холдингового типа применяемый аудиторской фирмой уровень существенности по компонентам может быть ниже, чем уровень существенности для финансовой отчетности группы в целом. Поэтому целесообразно определить для финансовой отчетности группы уровень (пороговое значение), свыше которого искажения не могут рассматриваться как очевидно несущественные.

Аудиторская группа, выполняющая аудит группы компаний, добивается понимания средств контроля на уровне группы и процесса консолидации и инструкций, которые даются руководством группы ее компонентам. В частности, требуется разработать и выполнить аудиторские процедуры по процессу консолидации, проверке полноты включения компонентов в финансовую отчетность группы, оценить надлежащий характер, полноту и точность реклассификаций и корректировок, сделанных при консолидации, определить, является ли финансовая информация в сообщении аудитора компонента той финансовой информацией, которая включена в финансовую отчетность группы.

Аудиторы компонента обязаны выполнить процедуры по выявлению событий в этих компонентах, которые происходили между датой отчетности по финансовой информации компонента и датой аудиторского отчета по финансовой отчетности группы и которые могли бы потребовать внесения изменений или раскрытий в финансовую отчетность группы.

Аудиторская группа, выполняющая аудит группы компаний, обязана оценить информацию, сообщенную аудитором компонента. С этой целью предложено обсудить существенные вопросы, возникшие в ходе этой оценки, с аудитором

компонента, руководством компонента или, если это необходимо, руководством группы и определить, необходимо ли проверить другие разделы аудиторской документации аудитора компонента. Также аудиторская группа обязана оценить, получены ли на основе аудиторских процедур по процессу консолидации и работ, выполненных аудиторской группой, а также работ аудиторов компонентов по финансовой отчетности компонентов надлежащие достаточные аудиторские доказательства, на которых может быть основано аудиторское мнение в отношении отчетности группы.

Руководитель проверки, выполняющий аудит группы компаний, должен оценить влияние на аудиторское мнение по финансовой отчетности группы любых неисправленных нарушений как в головной группе, так и в других ее компонентах.

Использование МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы» позволяет повысить качество отчетности группы компаний.

2. Использование работы внутренних аудиторов. Целью МСА 610 является установление правил и предоставление руководства для внешних аудиторов при рассмотрении работы внутреннего аудита. Данный МСА не рассматривает случаи, когда внутренние аудиторы субъекта оказывают помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита.

Внешний аудитор должен рассмотреть деятельность по внутреннему аудиту и определить ее влияние на процедуры внешнего аудита, если такое влияние существует. Хотя внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и масштаба внешних процедур аудита, некоторые элементы работы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора. Поэтому внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности внутреннего аудита, что поможет при планировании аудита и разработке действенного подхода к аудиту. Нередко при действенном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить масштаб

процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их.

В ходе планирования аудита внешний аудитор должен провести предварительную оценку функций внутреннего аудита, если он полагает, что внутренний аудит является уместным для определенных участков внешнего аудита финансовой отчетности. При получении знания и осуществлении предварительной оценки функций внутреннего аудита необходимо учитывать следующие важные критерии:

1. Организационный статус – конкретный статус службы внутреннего аудита субъекта и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной. В идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчетывается перед высшим руководством и независима от другой оперативной ответственности. Любые ограничения, налагаемые руководством на внутренний аудит, должны быть тщательно изучены. Внутренние аудиторы должны иметь возможность свободно общения с внешним аудитором.

2. Сфера функций – характер и масштаб поручений, выполняемых внутренним аудитом. Внешний аудитор должен определить, следует ли руководство рекомендациям внутреннего аудита, как это подтверждается.

3. Компетентность (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные навыки и опытность, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов). Например, внешний аудитор может проверить политику найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональную квалификацию.

4. Должная профессиональная тщательность (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, подлежит надзору, обзорной проверке и оформляется документально). Должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов.

Если внешний аудитор намерен использовать конкретную работу внутреннего аудита, он должен оценить и протестировать эту работу для того, чтобы убедиться в ее адекватно-

сти для целей внешнего аудитора. Такая оценка конкретной работы может включать рассмотрение следующих вопросов:

- выполняется ли работа лицами, имеющими адекватное образование и опытность для работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом подлежит надзору, обзорной проверке и документально оформляется работа ассистентов аудитора;

- получены ли достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для сделанных выводов;

- являются ли надлежащими сделанные выводы в данных обстоятельствах, соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;

- соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных аспектах, выявленных при внутреннем аудите.

Если работа внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и масштаба процедур внешнего аудитора, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень тестирования и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, процедуры обзорной проверки и отчетности. Взаимодействие с внутренним аудитом является более действенным, когда встречи происходят через надлежащие интервалы времени в течение всего периода. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним; он также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным же образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных аспектах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора. Внешний аудитор записывает свои выводы относительно конкретной работы внутреннего аудита, которая была оценена и протестирована.

3. Использование аудитором работы привлеченного эксперта. Целью МСА 620 является установление порядка по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства. При использовании работы, выполненной экспертом, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа адекватна целям аудита.

«Эксперт» – это физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Образование и опыт дают аудитору общее представление об аспектах бизнеса, но аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее подготовку или квалификацию для другой профессии или рода занятия, например актуарий или инженер. Эксперт может быть:

- привлечен и нанят субъектом;
- привлечен и нанят аудитором.

При определении необходимости использовать работу эксперта аудитор учитывает знание аудиторской команды по проекту и прошлый опыт в отношении рассматриваемого вопроса, риск существенных искажений, определяемый исходя из характера и сложности рассматриваемого аспекта, а также количество и качество других доступных аудиторских доказательств.

Планируя использование работы эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность и объективность. Это включает рассмотрение:

- профессиональной аттестации, лицензирования эксперта или его членства в соответствующей профессиональной организации;
- опыта и репутации в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства.

Риск того, что эксперт будет не вполне объективен, увеличивается, если эксперт нанят субъектом или связан с субъектом каким-либо иным образом. Если аудитор не уверен в компетентности или объективности эксперта, он должен обсудить любые сомнения на сей счет с руководством

и определить, можно ли получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно работы эксперта. В противном случае обратиться за аудиторскими доказательствами к другому эксперту.

Во время аудита аудитору следует получить аудиторские доказательства в виде отчетов (заключений), мнений, оценок и заявлений эксперта. Например, в следующих случаях:

- оценка определенных видов активов: земли и зданий, сооружений и оборудования, предметов искусства и драгоценных камней;
- определение количества или физического состояния активов: запасов природных ресурсов в горах, подземных природных ресурсов и запасов нефти, а также оставшегося полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- определение сумм с использованием специальных технических приемов и методов;
- определение объема выполненных и незавершенных работ по строительным контрактам;
- юридические мнения по толкованию соглашений, законов, регулирования и т. п.

Задание для эксперта излагается в виде письменных инструкций, подготовленных аудитором, опираясь на необходимость получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен оценить надлежащий характер работы, проделанной экспертом, в качестве аудиторского доказательства в отношении рассматриваемого утверждения. Это предполагает оценку того, правильно ли отражены указанные экспертом факты в финансовой отчетности, либо подтверждают ли они утверждения, а также рассмотрение следующего:

- использованные первичные данные;
- используемые допущения и методы, их последовательное применение с допущениями и методами, использованными в предыдущие периоды;
- результаты работы эксперта в свете общего знания аудитором данного бизнеса и результатов прочих процедур аудита.

Чтобы определить, использовал ли эксперт надлежащие в данных обстоятельствах первичные данные, аудитор может выполнить запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения достаточности, уместности и надежности первичных данных, или выполнить обзорную проверку, тестирование данных, использованных экспертом.

Ответственность за надлежащий и разумный характер использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт. Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств или не соответствуют другим аудиторским доказательствам, аудитор должен разрешить данный аспект. С этой целью можно провести беседы с представителями субъекта и экспертом, выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта либо модифицировать аудиторский отчет. При выдаче модифицированного аудиторского отчета (заключения) аудитор не должен ссылаться на работу эксперта, если эксперт не дал своего разрешения на такую ссылку.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова цель МСА 600?
2. В чем заключается особенность проведения аудита финансовой отчетности группы компаний?
3. За что несет ответственность руководитель проверки группы компаний? Его обязанности.
4. Каковы обязанности аудиторской группы, выполняющей аудит группы компаний?
5. Определите цель МСА 610.
6. Почему внешний аудитор должен принимать во внимание деятельность внутреннего аудита?
7. Какие критерии должен учитывать внешний аудитор при оценке эффективности внутреннего аудита?
8. Как правильно организовать совместную работу внешнего и внутреннего аудитора?

9. Кто такой эксперт? Как определить необходимость использования работы эксперта при проведении аудита?
10. Каким требованиям должен отвечать эксперт?
11. Приведите примеры случаев, когда аудитору следует привлечь эксперта.
12. Как оценить выполненную работу эксперта? Кто несет ответственность по экспертному заключению?

Темы рефератов

1. Существенность и аудиторский риск при аудите финансовой отчетности группы компаний.
2. Особенности аудита компаний холдингового типа.
3. Организация внутреннего аудита на предприятии.
4. Функции и задачи, стоящие перед внутренним аудитом.
5. Тестирование системы внутреннего аудита внешним аудитором.
6. Практика использования работы экспертов при проведении аудита.
7. Разработка задания для экспертов и оценка полученного экспертного заключения аудитором.

ТЕМА 7. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ИТОГОВЫХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТА

Вопросы:

- 1. Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности (МСА 700).*
- 2. Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 705).*
- 3. Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 706).*
- 4. Сравнительная информация, сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность (МСА 710).*
- 5. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность (МСА 720)*

1. Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности. Целью МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» является установление и предоставление руководства в отношении формы и содержания аудиторского отчета, который публикуется как результат аудита финансовой отчетности субъекта, выполненного независимым аудитором.

Согласно этому стандарту аудитор должен изучить и оценить выводы, сделанные на базе полученных аудиторских доказательств. Аудитор должен определить, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с признанными основами финансовой отчетности – МСФО или соответствующими национальными стандартами, или практикой. Кроме того, может быть необходимо установление соответствия финансовой отчетности законодательным требованиям.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключе-

ний по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам.

Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом. Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- название;
- адресат;
- вводный параграф (введение), в котором содержатся описание проверенной финансовой отчетности, положение об ответственности руководства организации и аудитора;
- параграф, описывающий объем (характер) аудиторской проверки, в котором приводятся ссылки на МСА или национальные стандарты, описание выполненной аудитором работы;
- параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности;
- дату выдачи аудиторского заключения;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

Введение аудиторского заключения должно содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода, а также положение об ответственности руководства предприятия и аудитора. Согласно требованиям МСА ответственность за финансовую отчетность несет руководство экономического субъекта. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства предприятия определения существенных оценочных значений, принципов и методов ведения бухгалтерского учета, которые используются при составлении данной отчетности.

Обязанность аудитора заключается только в выражении мнения о финансовой отчетности клиента на основе проведенной аудиторской проверки.

В параграфе, описывающем объем (характер) аудиторской проверки, указывается, что проверка была проведена в соответствии с МСА. Приводится содержание аудиторской проверки:

- тестирование и анализ аудиторских доказательств, подтверждающих суммы и сведения в финансовой отчетности;
- определение принципов бухгалтерского учета, используемых при подготовке финансовой отчетности;
- исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности;
- оценка общего представления финансовой отчетности.

Описание объема (характера) аудиторской проверки должно завершаться утверждением аудитора о том, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В параграфе, в котором выражается мнение аудитора, необходимо четко выразить свое мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия (организации). Также следует указать, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основами финансовой отчетности и законодательными требованиями. Аудитор вправе использовать словосочетания «дает правдивое и достоверное отражение» и «представлена достоверно по всем существенным аспектам». Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

Заключение датируется числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т. е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение подписывается от имени аудиторской фирмы, лично от имени аудитора или, в случае необходимости, как от имени аудитора, так и аудиторской фирмы. Аудиторский отчет обычно подписывается от имени аудиторской фирмы, т. к. фирма берет на себя ответственность за аудит.

Пользователь аудиторского заключения, ознакомившись с его содержанием, должен быть уверен в том, что проверка проведена в соответствии с установленными стандартами, что финансовая отчетность клиента не содержит существенных искажений.

Различают следующие типы аудиторских заключений:

- безусловное (положительное мнение);
- модифицированное (содержащее мнения, отличные от положительного).

Безусловное положительное аудиторское мнение должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности. Безоговорочно положительное мнение косвенным образом указывает на то, что все изменения принципов бухгалтерского учета и методов их применения, а также их влияние надлежащим образом определены и отражены в финансовой отчетности.

При наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора, составляется аудиторское заключение с поясняющим параграфом. Включение поясняющего параграфа в аудиторское заключение не влияет на мнение аудитора. Стандарт рекомендует включать этот параграф в раздел аудиторского заключения после параграфа, содержащего мнение аудитора. Обычно в поясняющем параграфе приводится ссылка на то, что такой-то конкретный фактор не является основанием для выражения условно-положительного мнения. Остальные виды аудиторских заключений являются модифицированными заключениями.

Аудиторское заключение считается модифицированным в случае наличия факторов, влияющих на мнение аудитора.

2. Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 705). Стандарт устанавливает три вида модификации мнения аудитора:

- 1) мнение с оговоркой;
- 2) отрицательное мнение;
- 3) отказ от выражения мнения.

Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения.

Ограничение объема работы аудитора приводит к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Несогласия с руководством относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению мнения с оговоркой или отрицательного мнения.

Мнение с оговоркой выражается в том случае, если аудитор не может составить безусловное заключение, но влияние несогласия с руководством или ограничения объема аудита не столь существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор отказывается от выражения мнения в том случае, когда имеет место существенное ограничение объема аудита, он не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности субъекта.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда имеют место существенные несогласия с руководством организации по финансовой отчетности. При этом финансовая отчетность предприятия имеет вводящий в заблуждение или неполный характер.

Стандарт дополнительно разъясняет фактор, разграничивающий мнение с оговоркой и отрицательное мнение. Таким фактором является распространяющийся характер искажений финансовой отчетности:

– аудитор должен выразить отрицательное мнение, если он приходит к заключению, что искажения (по отдельности

или в совокупности) не только являются существенными, но и носят распространяющийся характер относительно финансовой отчетности;

– аудитор должен выразить мнение с оговоркой, если он приходит к заключению, что искажения (по отдельности или в совокупности) являются существенными, но не носят распространяющегося характера относительно финансовой отчетности.

Термин *«распространяющийся характер искажений»* означает, что искажения:

– не ограничены определенными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

– если и являются ограниченными, то представляют или могут представить существенную часть финансовой отчетности;

– являются фундаментальными для понимания пользователями финансовой отчетности (в отношении раскрытия финансовой отчетности).

МСА 705 устанавливает, что при модификации мнения аудитор должен в дополнение к элементам аудиторского заключения, требуемым МСА 700, включить в заключение параграф с описанием причин, вызвавших модификацию мнения. Этот параграф должен быть расположен перед параграфом с выражением мнения и озаглавлен: «Основание для мнения с оговоркой», «Основание для отрицательного мнения», «Основание для отказа от выражения мнения».

Параграф с выражением мнения при этом должен быть также озаглавлен: «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение», «Отказ от выражения мнения».

3. Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 706). Данный стандарт должен применяться аудитором с целью:

– обратить внимание пользователей на факты, раскрытые в финансовой отчетности, но настолько значительные, что они являются фундаментальными для понимания отчетности;

– обратить внимание пользователей на факты помимо представленных или раскрытых в финансовой отчетности, которые являются важными для понимания аудиторских обязанностей или аудиторского заключения.

Стандарт устанавливает, что в первом случае аудитор должен включить в аудиторское заключение абзац, привлекающий внимание, расположив его сразу после параграфа, в котором выражено мнение аудитора, и озаглавив его: «Абзац, привлекающий внимание».

Принципиально новым в МСА 706 является положение, четко ограничивающее возможность применения подобного абзаца: абзац, привлекающий внимание, может указывать только на факты, раскрытые в финансовой отчетности. Если какие-либо факты не раскрыты в отчетности надлежащим образом, то аудитор должен применять не МСА 706, а МСА 705 «Модификации мнения в заключении независимого аудитора».

Во втором случае аудитор должен включить в аудиторское заключение прочий поясняющий параграф, озаглавив его, например, «Прочие пояснения». Местоположение этого параграфа в аудиторском заключении зависит от характера изложенной в нем информации. Он может быть, например, расположен после сообщения по финансовой отчетности, после сообщения о законодательных и нормативных актах или после параграфа, в котором выражено мнение аудитора.

Понятие *«прочий поясняющий параграф»* является новым. МСА 706 вводит это понятие с целью обеспечения лучшего понимания пользователями позиции аудитора, выраженной в аудиторском заключении. Поясняющий параграф может быть включен в текст аудиторского заключения, например в случаях, предусмотренных МСА 720 «Ответственность аудитора по отношению к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

4. Сравнительная информация, сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность (МСА 710). Стандарт устанавливает рекомендации в отношении обязан-

ностей аудитора, касающихся сопоставимых значений. Однако этот стандарт не применяется, когда обобщенная финансовая отчетность представляется вместе с проаудированной финансовой отчетностью. Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставимые значения во всех существенных отношениях основным принципам финансовой отчетности, применяемым к проверяемой финансовой отчетности. В данном стандарте раскрываются понятия основных принципов и методов представления сопоставлений:

– *соответствующие показатели*. Величины и прочие раскрытия информации за предыдущий период включаются в качестве составной части в финансовую отчетность за текущий период и читаются вместе с величинами и иными раскрытиями информации за текущий период. Эти показатели не являются завершенной самостоятельной финансовой отчетностью, а составляют неотъемлемую часть финансовой отчетности за текущий период, которая читается только вместе с показателями за текущий период;

– *сопоставимая финансовая отчетность*. Значения и прочие раскрытия за предыдущий период приводятся для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

В разделе «Соответствующие показатели» говорится, что аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели отвечают уместным требованиям основных принципов финансовой отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей, значительно меньше объема аудита показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. При этом аудитору нужно определять:

– соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей учетной политике текущего пери-

ода, и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения;

– согласуются ли соответствующие показатели с суммами и прочими раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период, и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения.

Если аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей при выполнении аудита за текущий период, он должен провести дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах. Если сопоставимые значения представлены в виде соответствующих показателей, аудитор должен составить аудиторский отчет (заключение), в котором сопоставимые значения отдельно не указаны, поскольку аудитор выражает мнение по поводу финансовой отчетности за текущий период в целом, в том числе по поводу соответствующих показателей.

Если ранее выданный аудиторский отчет (заключение) за предыдущий период содержал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, и вопрос, повлекший модификацию, не разрешен:

а) что приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, аудиторский отчет (заключение) также должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей;

б) но это не приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по показателям за текущий период, аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей.

В подобных случаях аудитор должен учитывать рекомендации МСА 560 «Последующие события».

Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, отчет (заключение) нового аудитора должен содержать указание на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, тип отчета (заключения) и дату его выдачи. Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо назвать причину модификации. Если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась,

новый аудитор должен отметить в аудиторском заключении, что соответствующие показатели не проверены. Однако такое заявление не освобождает аудитора от соблюдения требования о выполнении соответствующих процедур в отношении сальдо на начало текущего периода. Желательно четко раскрыть в финансовой отчетности тот факт, что соответствующие показатели не проверены. Если новый аудитор обнаружит, что соответствующие показатели существенно искажены, он должен потребовать от руководства их пересмотра и, если руководство отказывается сделать это, надлежащим образом модифицировать аудиторский отчет (заключение).

Согласно разделу «Сопоставимая финансовая отчетность» аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая отчетность соответствует требованиям уместных основных принципов финансовой отчетности. При этом аудитор определяет:

- соответствует ли учетная политика предыдущего периода учетной политике текущего периода, были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация;

- соответствуют ли показатели за предыдущий период величинам и иным раскрытиям, представленным за предыдущий период, были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

Если аудитору при выполнении аудиторской проверки за текущий период становится известно о возможном существенном искажении показателей за предыдущий период, аудитор проводит дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах. Если сопоставимые значения представлены в виде сопоставимой финансовой отчетности, аудитор должен подготовить заключение, в котором конкретно указаны сопоставимые значения, т. к. мнение аудитора выражается отдельно по финансовой отчетности, представленной за каждый отдельный период. Поскольку аудиторский отчет (заключение) по сопоставимой финансовой от-

четности применяется к каждому отдельному представленному финансовому отчету, аудитор может выразить отрицательное мнение, мнение с оговоркой или отказ от мнения; включить абзац, привлекающий внимание к аспекту, по отношению к одному или нескольким финансовым отчетам за один либо несколько периодов и в то же время выдать иные типы отчета (заключения) по финансовым отчетам за иные периоды.

Если при составлении отчета (заключения) по финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период и если мнение о такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного, аудитор должен раскрыть сущность причин различия во мнениях в абзаце, привлекающем внимание к аспекту. Это может произойти, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором:

- предыдущий аудитор может повторно составить аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период, тогда новый аудитор составляет отчет (заключение) только за текущий период;

- отчет (заключение), составленный новым аудитором, должен содержать информацию, что предыдущий период проверялся другим аудитором. В отчете (заключении) нового аудитора должно быть также указано на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проаудирована другим аудитором; тип отчета (заключения), выданного предыдущим аудитором, дату выдачи того отчета (заключения). Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо указать причину модификации.

При проведении аудита финансовой отчетности за текущий период новый аудитор при некоторых необычных обстоятельствах может обнаружить существенное искажение, влияющее на финансовую отчетность за предыдущий период,

по которой предыдущий аудитор ранее выдал отчет (заключение) без модификации. В подобных случаях новый аудитор должен обсудить данный вопрос с руководством и после получения разрешения руководства обратиться к предыдущему аудитору с предложением о повторном составлении финансовой отчетности за предыдущий период.

5. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность (МСА 720). Стандарт регулирует обязанности аудитора в отношении прочей информации, содержащейся в документах, подпадающих под действие данного стандарта.

Прочая информация, которая существенным образом не соответствует аудированной финансовой отчетности или результатам изучения аудитором организации и ее окружения, полученным в ходе проведения аудита, может:

- подорвать доверие к аудированной финансовой отчетности и аудиторскому заключению по ней;
- оказать ненадлежащее влияние на экономические решения пользователей аудиторского заключения, принятые на основании аудированной финансовой отчетности и прочей информации как единого целого;
- свидетельствовать о том, что аудированная финансовая отчетность содержит существенные искажения.

Для целей МСА *прочая информация* означает финансовую и нефинансовую информацию (кроме аудированной финансовой отчетности и аудиторского заключения по ней), содержащуюся в документе, выпускаемом организацией в связи с первым выпуском. Прочая информация содержит *несоответствие*, если такая информация содержит ошибочную, необоснованную или ненадлежащую информацию или представлена таким образом, что позволяет опустить или завуалировать сведения, необходимые для правильного понимания вопроса, описываемого в прочей информации.

Если на основании рассмотрения и анализа прочей информации аудитор устанавливает, что она может содержать существенное несоответствие, он обязан обсудить этот во-

прос с руководством и, если необходимо, выполнить другие процедуры с целью определить, действительно ли прочая информация содержит существенное несоответствие. В любом случае аудитор обязан потребовать от руководства внести изменения в прочую информацию. Если руководство соглашается внести изменения, то аудитор должен удостовериться, что такие изменения внесены; если руководство отказывается внести изменения, аудитор обязан сообщить об этом представителям собственника и потребовать внесения изменений. Если после доведения проблемы до сведения представителей собственника изменения в прочую информацию руководством не внесены, аудитор должен:

– если прочая информация получена до даты аудиторского заключения, принять надлежащие меры, в том числе рассмотреть возможность внесения изменений в аудиторское заключение или отказаться от выполнения задания, если это разрешено законодательными и нормативными актами;

– если прочая информация получена после даты аудиторского заключения, принять надлежащие меры в соответствии с МСА 560 с учетом законных прав и обязанностей аудитора.

Если на основании рассмотрения и анализа прочей информации аудитор выявляет какие-либо сведения, свидетельствующие о том, что аудированная финансовая отчетность может содержать существенные искажения, он обязан провести предусмотренные МСА процедуры и определить, содержит ли аудированная финансовая отчетность существенные искажения. В случае выявления существенного несоответствия в прочей информации аудитор обязан включить в аудиторскую документацию:

- указание на конкретные документы, содержащие прочую информацию, которые рассмотрены и проанализированы аудитором;

- заявление о том, что на основании рассмотрения и анализа полученной прочей информации аудитор выявил (не выявил) существенные несоответствия и (если выявил) описание принятых в этой связи мер;

- заявление о том, что аудитор не проводил ни аудит, ни обзорную проверку прочей информации и, соответственно, не выражает мнения и не дает заключения по результатам обзорной проверки такой информации.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова цель МСА 700?
2. На основании чего аудитор выражает мнение о финансовой отчетности?
3. Назовите основные элементы аудиторского заключения.
4. Что отражается во введении аудиторского заключения?
5. Что должен указать аудитор в параграфе аудиторского заключения, описывающем объем (характер) аудиторской проверки?
6. В отношении каких аспектов подготовки финансовой отчетности выражает свое мнение аудитор?
7. Какие типы аудиторских заключений вы знаете? Чем они отличаются?
8. Какие виды модификаций аудиторского мнения вы знаете? В каких случаях они выражаются?
9. Чем отличается мнение с оговоркой от отрицательного мнения?
10. Какова цель МСА 706?
11. Какая информация должна раскрываться в поясняющем параграфе?
12. Что следует понимать под сравнительной информацией?
13. Обязанности аудитора по отношению к соответствующим показателям.
14. Обязанности аудитора по отношению к сопоставимой финансовой отчетности.
15. Что понимается под прочей финансовой информацией? Почему аудитор должен обращать на нее внимание?

16. Что обязан сделать аудитор при установлении существенного несоответствия прочей информации?

Темы рефератов

1. Содержание и структура аудиторского заключения в Республике Беларусь.
2. Особенности модифицированного аудиторского заключения.
3. Практика формирования аудиторских заключений (на примере конкретного предприятия).
4. Примеры аудиторских отчетов по Международным Стандартам Аудита.
5. Подходы к рассмотрению и проблемы аудита сравнительной информации.
6. Подходы к рассмотрению и проблемы аудита прочей информации.

ТЕМА 8. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВЫПОЛНЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЗАДАНИЙ И ОКАЗАНИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

Вопросы:

1. Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой специального назначения (МСА 800).

2. Специфические вопросы – аудит отдельных финансовых отчетов и специфических элементов, счетов или статей финансового отчета (МСА 805).

3. Соглашения по представлению отчета (заключения) обобщенной финансовой отчетности (МСА 810).

1. Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой специального назначения (МСА 800).

В стандарте рассматриваются особые аспекты применения МСА при аудите финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения. Стандарт применяется к полному комплексу финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения. Особые аспекты, связанные с аудитом отдельных финансовых отчетов или конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета, описаны в МСА 805. Стандарт определяет требования и рекомендации при составлении отчетов аудитора по специальным аудиторским заданиям.

Для целей МСА под термином «*финансовая отчетность специального назначения*» понимается финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с принципами специального назначения. *Принципы специального назначения* – принципы финансовой отчетности, предназначенные для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Принципы финансовой отчетности подразделяются на принципы справедливого представления и принципы соответствия.

В случае аудита финансовой отчетности специального назначения аудитор должен получить представление о следующих вопросах:

- цель подготовки финансовой отчетности;
- целевые пользователи;
- шаги, предпринятые руководством для определения приемлемости в данных обстоятельствах применяемых принципов финансовой отчетности.

Аудитор обязан соблюдать все МСА, применимые к данному заданию. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности специального назначения аудитор должен оценить, требуется ли, в соответствии с МСА, рассмотрение каких-либо особых аспектов в обстоятельствах данного аудиторского задания.

К специальным аудиторским заданиям относятся проверки:

1) финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов;

2) определенных счетов, элементов счетов или деталей финансовой отчетности (именуемых в стандарте компонентами финансовой отчетности);

3) на соответствие условиям договора;

4) обобщенной финансовой отчетности.

Данный стандарт не применяется в рамках заданий, предусматривающих оказание сопутствующих аудиту услуг:

– проведения обзора;

– проведения согласованных процедур;

– подготовки финансовой информации.

Отчет по специальному аудиторскому заданию составляется в письменной форме и должен содержать ясно выраженное мнение аудитора. В качестве базы для выражения мнения аудитор должен рассмотреть и оценить выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств, полученных в ходе выполнения специального аудиторского задания.

Перед началом проверки по специальному аудиторскому заданию аудитор согласовывает с клиентом следующие параметры задания:

- цель использования подготавливаемой информации;
- перечень пользователей данной информации;
- точный характер задания;
- форму и содержание отчета, который будет выпущен.

Чтобы избежать использования аудиторского отчета в непредусмотренных целях, аудитор может указать в отчете, для какой цели он подготовлен, а также изложить любые ограничения относительно его распространения и использования.

МСА 800 устанавливает структуру отчета по специальному аудиторскому заданию (кроме отчета об обобщенной финансовой отчетности, для которого предусмотрена своя форма). Стандарт рекомендует соблюдать единообразие формы и содержания аудиторского отчета, поскольку это способствует лучшему пониманию его пользователем. После общих положений в МСА 800 изложены требования к подготовке отчетов по каждому виду специальных аудиторских заданий.

Аудиторский отчет (заключение) *по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с прочей всеобъемлющей основой бухгалтерского учета*, должен содержать заявление, указывающее на применяемые основы бухгалтерского учета или включающее ссылку на пояснения к финансовой отчетности, содержащие такую информацию. Во мнении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с указанными основами бухгалтерского учета. Аудитор должен убедиться, ясно ли для пользователя из заголовка или примечания к финансовой отчетности, что данная отчетность не подготовлена в соответствии с МСФО. Если финансовая отчетность не имеет соответствующего заголовка или основа бухгалтерского учета неадекватно раскрыта, то аудитор должен составить надлежащий модифицированный отчет.

Многие статьи финансовой отчетности взаимосвязаны (например, продажи и дебиторская задолженность, запасы и кредиторская задолженность). Соответственно, при подготовке *аудиторского отчета (заключения) о компоненте финансовой отчетности* аудитор не всегда способен изолированно анализировать предмет аудита, а также ему необходимо проверить другую финансовую информацию. При определении масштаба соглашения аудитор должен определить те статьи финансовой отчетности, которые взаимосвязаны и могут оказать существенное влияние на информацию, по поводу которой должно быть выражено мнение аудита. Аудитор должен принять во внимание концепцию существенности в отношении компонента финансовой отчетности, о котором готовится отчет (заключение). Например, сальдо отдельного счета дает меньшую основу для определения существенности по сравнению с финансовой отчетностью, взятой в целом. Следовательно, проверка будет носить более масштабный характер, чем при проверке того же компонента в связи с составлением отчета (заключения) по финансовой отчетности в целом. Во мнении должно быть указано, подготовлен ли компонент во всех существенных отношениях в соответствии с указанными основами бухгалтерского учета.

От аудитора может потребоваться составить *отчет (заключение) об исполнении субъектом определенных аспектов контрактных договоренностей* (например, договоров о выпуске облигаций или соглашений о займе). Подобные соглашения обычно требуют от субъекта соответствия определенным условиям, таким как выплата процентов, поддержание на определенном уровне финансовых коэффициентов, ограничение на выплату дивидендов и использование доходов от продажи имущества. Соглашения, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия деятельности субъекта определенным требованиям контрактных договоренностей, следует выполнять только в том случае, если аспекты соответствия в целом имеют отношение к финансовым вопросам и вопросам бухгалтерского учета, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора. В отчете

(заключении) необходимо указать, выполнил ли субъект, по мнению аудитора, конкретные условия соглашения.

Субъект может подготовить финансовую отчетность, обобщающую его аудированную годовую финансовую отчетность, с целью информирования групп пользователей, заинтересованных только в базовой информации о финансовом положении субъекта и результатах его деятельности. Если аудитор не выразил мнения о финансовой отчетности, на основании которой составлена обобщенная финансовая отчетность, он не должен давать *отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности*. Обобщенная финансовая отчетность значительно менее детальна, чем годовая аудированная финансовая отчетность. Поэтому такую финансовую отчетность необходимо сопроводить четким указанием на обобщенный характер информации и предупреждением, что для лучшего понимания финансового положения субъекта и результатов его деятельности следует читать такую отчетность вместе с последней по времени аудированной финансовой отчетностью субъекта, включающей все необходимые раскрытия информации, требующиеся в соответствии с уместным основным принципом финансовой отчетности. Следовательно, такие формулировки, как «достоверный и справедливый» или «представлены справедливо во всех существенных аспектах», не используются аудитором при выражении мнения по поводу обобщенной финансовой отчетности.

2. Специфические вопросы – аудит отдельных финансовых отчетов и специфических элементов, счетов или статей финансового отчета (МСА 805). Аудитор в ходе аудита отдельных финансовых отчетов или конкретных элементов, счетов или статей финансового отчета обязан рассмотреть следующие аспекты:

- принятие аудиторского задания;
- планирование и выполнение этого задания;
- формирование и представление заключения по отдельному финансовому отчету или конкретному элементу, счету или статье финансового отчета.

Термин «элемент» определяет элемент, счет или статью финансового отчета. Отдельный финансовый элемент или финансовый отчет должен рассматриваться в совокупности с сопроводительными примечаниями. Сопроводительные примечания содержат описание основных положений учетной политики и прочие пояснительные материалы, касающиеся финансового отчета или его элемента.

При проведении аудита отдельного финансового отчета или его элемента аудитор обязан соблюдать все требования МСА независимо от того, привлечен ли аудитор также к проверке полного комплекта финансовой отчетности. Если аудитор не привлечен к проверке полного комплекта, он должен убедиться в практической возможности проведения аудита.

Аудитор обязан оценить приемлемость принципов финансовой отчетности, применяемой при подготовке отдельного финансового отчета. В рамках такой оценки аудитор должен определить, обеспечит ли применение принципов такое представление данных, которое достаточно для правильного понимания целевыми пользователями информации, раскрытой в финансовом отчете или его элементе, а также влияния на такую информацию существенных операций и событий.

Аудитор должен согласовать аудиторское задание, а также форму аудиторского заключения, которые должны быть вынесены аудитором, и установить, соответствует ли предполагаемая форма заключения обстоятельствам данного задания.

Следует помнить, что МСА созданы для целей аудита финансовой отчетности, при применении к аудиту отдельного финансового отчета или его элемента их следует адаптировать согласно обстоятельствам. При формировании и представлении заключения по отдельному финансовому отчету и конкретному элементу финансового отчета аудитор должен руководствоваться требованиями МСА 700, адаптированными к обстоятельствам конкретного задания. Если аудитор соглашается выполнить задание по подготовке заключения по отдельному финансовому отчету или конкретному элементу финансового отчета, то одновременно с заданием по проверке полного комплекта финансовой от-

четности он обязан составить отдельное заключение по каждому заданию.

При вынесении модифицированного заключения по полному комплекту финансовой отчетности организации или включении в такое заключение пояснительного раздела или раздела «Прочие вопросы» аудитор должен определить возможное влияние указанного на заключение по отдельному финансовому отчету или конкретному элементу такой финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен составить модифицированное заключение по отдельному финансовому отчету или конкретному элементу финансового отчета или включить в аудиторское заключение пояснительный раздел или раздел «Прочие вопросы».

Если аудитор приходит к выводу о необходимости вынесения отрицательного заключения или отказа от заключения по полному комплекту финансовой отчетности организации в целом, то (в соответствии с МСА 705) он не имеет права включать в то же аудиторское заключение немодифицированное заключение по отдельному финансовому отчету или по конкретному элементу такой финансовой отчетности. Однако аудитор имеет право составить немодифицированное заключение по отдельному финансовому отчету или по конкретному элементу такой финансовой отчетности, даже если он приходит к выводу о необходимости вынести отрицательное аудиторское заключение или отказаться от заключения по полному комплекту финансовой отчетности, если это:

- не запрещено законодательным или нормативным актом;
- не может быть опубликовано вместе с отрицательным аудиторским заключением или отказом аудитора от заключения;
- конкретный элемент не составляет значительную часть полного комплекта финансовой отчетности организации.

3. Соглашения по представлению отчета (заключения) обобщенной финансовой отчетности (МСА 810). Данный стандарт определяет обязанности аудитора, относящиеся к заданию по составлению заключения по обобщенной

финансовой отчетности, полученной на основании финансовой отчетности, которая была проверена тем же аудитором в соответствии с МСА.

Аудитор обязан определить, следует ли принимать задание по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности. В случае принятия задания необходимо:

- сформировать заключение по обобщенной финансовой отчетности на основе оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;
- составить ясное письменное заключение с указанием оснований для его вынесения.

Под термином *обобщенная финансовая отчетность* понимается финансовая информация за прошлые периоды, которая составлена на основании финансовой отчетности, но содержит меньше сведений по сравнению с финансовой отчетностью, обеспечивая при этом структурированное представление (соответствующее представлению, которое дает финансовая отчетность) хозяйственных ресурсов и обязательств организации на конкретный момент времени или изменений в них за период времени.

Аудитор может принять задание по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности в соответствии с данным стандартом только в том случае, если он проводил аудит финансовой отчетности, на основе которой сформирована обобщенная финансовая отчетность.

С целью обоснования аудиторского заключения по обобщенной финансовой отчетности аудитор должен:

- определить, представлено ли в обобщенной финансовой отчетности заявление о ее обобщенном характере;
- если аудированная финансовая отчетность не прилагается к обобщенной финансовой отчетности, то указать, у кого и где можно получить аудированную финансовую отчетность, законодательный или нормативный акт, который не предусматривает необходимости предоставления аудированной финансовой отчетности целевым пользователям обобщенной финансовой;

- оценить, достаточно ли раскрыты в обобщенной финансовой отчетности применяемые критерии;
- сравнить обобщенную финансовую отчетность с соответствующей информацией в аудированной финансовой отчетности и определить, согласуется ли информация;
- оценить, подготовлена ли обобщенная финансовая отчетность в соответствии с применяемыми критериями подготовки;
- с учетом назначения обобщенной финансовой отчетности оценить, содержит ли она необходимую информацию и обладает ли достаточным уровнем обобщения;
- определить, доступна ли аудированная финансовая отчетность целевым пользователям обобщенной финансовой отчетности без каких-либо неоправданных препятствий.

Если, по мнению аудитора, целесообразно составить немодифицированное заключение по обобщенной финансовой отчетности, то в аудиторском заключении должны быть использованы следующие формулировки «обобщенная финансовая отчетность согласуется во всех существенных аспектах с аудированной финансовой отчетностью» или «обобщенная финансовая отчетность обеспечивает справедливое обобщенное представление аудированной финансовой отчетности».

Заключение аудитора по обобщенной финансовой отчетности может быть датировано позднее аудиторского заключения по аудированной финансовой отчетности.

Аудиторское заключение по обобщенной финансовой отчетности должно включать следующие элементы:

- название;
- получатель;
- вступительный раздел, в котором описывается обобщенная финансовая отчетность, по которой аудитор составляет заключение, указывается аудированная финансовая отчетность и вынесено немодифицированное аудиторское заключение по ней, дата такого заключения, заявление о том, что в ней отражено влияние событий, произошедших после даты аудиторского заключения. Также содержится заявление

о том, что в обобщенной финансовой отчетности не раскрыта вся информация, предусмотренная принципами финансовой отчетности, применяемыми при подготовке аудированной финансовой отчетности, и что ознакомление с обобщенной финансовой отчетностью не может заменить ознакомление с аудированной финансовой отчетностью;

- описание обязанностей руководства по подготовке обобщенной финансовой отчетности с указанием того факта, что руководство несет ответственность за ее подготовку;

- заявление о том, что аудитор несет ответственность за подготовку заключения по обобщенной финансовой отчетности;

- непосредственно аудиторское заключение;

- подпись аудитора, дата аудиторского заключения и адрес аудитора.

Если по аудированной финансовой отчетности вынесено отрицательное аудиторское заключение или отказ от заключения, то в аудиторском заключении по обобщенной финансовой отчетности аудитор должен указать, что он не считает целесообразным выносить заключение по обобщенной финансовой отчетности. Если обобщенная финансовая отчетность не согласуется во всех существенных аспектах с аудированной финансовой отчетностью или не обеспечивает ее справедливое обобщенное представление, или руководство отказывается внести необходимые изменения, аудитор обязан вынести отрицательное заключение по обобщенной финансовой отчетности.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под финансовой отчетностью специального назначения?

2. Какие проверки относятся к специальным аудиторским заданиям?

3. Назовите характерные особенности подготовки отчета по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой специального назначения по их видам.

4. Какие требования должен соблюдать аудитор при аудите отдельного финансового отчета или его элемента?

5. Определите, какие аспекты должен учитывать аудитор при подготовке аудиторского заключения по отдельному финансовому отчету или по конкретному элементу такой финансовой отчетности?

6. Какая цель МСА 810?

7. Что понимается под «обобщенной финансовой отчетностью»?

8. Назовите структурные элементы аудиторского заключения по обобщенной финансовой отчетности.

Темы рефератов

1. Принципы справедливого представления и принципы соответствия в аудите.

2. Подготовка и принятие аудиторского задания по аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой специального назначения.

3. Порядок формирования и представления аудиторского заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с прочей всеобъемлющей основой бухгалтерского учета.

4. Примеры аудиторского заключения о компоненте финансовой отчетности.

5. Примеры аудиторского заключения об исполнении субъектом определенных аспектов контрактных договоренностей.

6. Подготовка и принятие аудиторского задания по аудиту отдельных финансовых отчетов и конкретных элементов финансовой отчетности.

7. Порядок формирования и представления аудиторского заключения по аудиту отдельных финансовых отчетов и конкретных элементов финансовой отчетности.

8. Примеры аудиторского заключения по отдельным финансовым отчетам или конкретным элементам финансового отчета.

9. Критерии подготовки обобщённой финансовой отчетности.

10. Порядок составления и форма аудиторского заключения по обобщенной финансовой отчетности.

11. Примеры аудиторского заключения по обобщенной финансовой отчетности.

ТЕМА 9. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ КАЧЕСТВО РАБОТЫ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Вопросы:

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

2. Процедуры контроля качества аудита в аудиторских фирмах.

3. Контроль качества аудита отчетной финансовой информации (МСА 220).

1. Обеспечение контроля качества аудита со стороны международной федерации бухгалтеров (МФБ). Понятие качества аудита. Положение об обязательствах организаций – членов МФБ 1 «Обеспечение качества», принятое Советом МФБ, является основополагающим документом в системе стандартов по обеспечению качества профессиональных аудиторских услуг. Оно устанавливает требования по организации контроля качества аудита только в отношении профессиональных аудиторских объединений. Цель положения: установление обязанностей профессиональных объединений, связанных с разработкой и исполнением программ проверки по обеспечению качества деятельности своих членов, которые осуществляют аудиторские проверки финансовой отчетности.

Согласно Положению контроль качества аудита должен быть реализован на трех уровнях:

- на уровне профессионального аудиторского объединения;
- на уровне аудиторской фирмы;
- на уровне аудиторского задания.

Профессиональные объединения МФБ в целях надлежащего контроля за качеством деятельности своих членов должны разработать и принять:

- стандарты и рекомендации по контролю качества;

- руководство по проведению внешней проверки, обеспечивающей уверенность в качестве аудита.

Под *внешней проверкой, обеспечивающей уверенность в качестве*, понимается проверка, которая проводится на предмет следующего:

- имеет ли аудиторская фирма в наличии адекватную систему контроля качества (если проверка осуществляется в отношении партнера – является ли партнер субъектом адекватной системы контроля качества);

- соответствует ли аудиторская фирма (партнер) требованиям установленной системы контроля качества;

- придерживается ли фирма (партнер) профессиональных стандартов, законодательных и нормативных требований при осуществлении аудиторских заданий.

Отбор членов объединения для целей проверки может быть произведен с точки зрения периодического подхода либо подхода, основанного на риске. Если профессиональное объединение выбрало в целях проведения проверки периодический подход, то оно должно установить максимальный период (как правило, три года), в течение которого фирма должна подлежать проверке, а также принять во внимание эффективность программы внутренней проверки качества.

Профессиональные объединения, которые выбрали подход, основанный на риске, должны принимать во внимание различные факторы риска:

- количество клиентов – листинговых или общественно значимых компаний;

- результаты предыдущих проверок качества (нарушение требований о непрерывном профессиональном росте, принципа независимости и т. п.);

- недостатки в разработке системы контроля качества или нарушения требований установленной системы.

Проверка, обеспечивающая уверенность в качестве, должна проводиться в следующей последовательности:

- определение уровня подготовки, независимости, оценки компетентности членов группы, назначенной на проведение

проверки качества;

- определение степени соответствия МСФО и МСА при выполнении заданий;

- оценка корректирующих действий, предпринятых аудиторской фирмой (партнером), с учетом результатов предыдущих проверок качества;

- документирование выполняемых процедур проверки, обеспечивающей уверенность в качестве, с тем, чтобы предоставить профессиональному объединению (надзорному органу) возможность вынести объективную оценку того, проведена ли проверка качества с надлежащей тщательностью и в соответствии с профессиональными стандартами;

- сообщение о результатах проверки соответствующим лицам с тем, чтобы оказать содействие субъектам проверки в определении и внедрении необходимых корректирующих мер, а также внесении других усовершенствований в действующую политику и процедуры контроля качества;

- проведение дополнительных процедур для обеспечения объективной и последовательной помощи каждому члену объединения;

- применение дисциплинарных мер в отношении тех лиц, которые отказываются от взаимодействия при проведении проверки, выполнения необходимых корректирующих действий или признания имеющихся серьезных недостатков;

- оценка соблюдения принципа конфиденциальности информации о клиенте.

Профессиональное объединение должно проанализировать отчет по каждой проверке. Если отчет по результатам проверки включает неудовлетворительные выводы, профессиональное объединение может потребовать, чтобы член объединения представил соответствующие сведения и объяснения, включая перечень корректирующих действий, которые он планирует предпринять.

Профессиональное объединение должно установить четкую связь между неудовлетворительными результатами проверок и инициированием корректирующих и дисциплинар-

ных мер.

Профессиональное объединение может осуществлять корректирующее воздействие в форме:

- предъявления требования к партнеру или фирме о принятии мер по устранению выявленных недостатков, включая проведение соответствующих действий в отношении отдельных лиц и аудиторских заданий;
- предъявления требования к партнеру или фирме о повышении уровня профессиональной подготовки;
- инициирования проведения повторной проверки качества.

Профессиональное объединение может рассмотреть различные формы дисциплинарного воздействия, включая:

- предупреждение, порицание или выговор;
- штрафы;
- прекращение или приостановление членства в профессиональном объединении;
- исключение из членов профессионального объединения.

В случае если профессиональное объединение осуществляет лицензирование своих членов, оно может лишить своего члена права на проведение аудита финансовой отчетности.

2. Процедуры контроля качества аудита в аудиторских фирмах. Разработка стандартов и практических рекомендаций по обеспечению качества аудита на уровне аудиторской фирмы и в отношении конкретных видов аудиторских заданий находится в компетенции Совета по международным стандартам аудита и уверенности МФБ. В рамках этой деятельности СМСАУ МФБ приняты следующие документы:

1. Международный стандарт по контролю качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, выполняющих другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги» регламентирует вопросы организации контроля качества на уровне аудиторской фирмы.

2. Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации».

МСКК 1 опубликован Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации МФБ в июле 2012 г. Данный стандарт рассматривает обязанности фирмы, связанные с системой контроля качества выполнения аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, других заданий по подтверждению достоверности информации и оказанию сопутствующих услуг.

Руководство аудиторской фирмы обязано создать и поддерживать систему контроля качества, обоснованно подтверждающую, что:

- фирма и ее персонал обеспечивают соблюдение профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных актов;
- фирма или руководитель аудиторской проверки составляют заключения, соответствующие обстоятельствам конкретного задания.

Система контроля качества состоит из правил и методов достижения цели, а также процедур, регулирующих каждый из перечисленных ниже элементов:

- обязанности руководства по обеспечению качества внутри фирмы;
- применяемые этические нормы;
- установление и поддержание взаимоотношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий;
- людские ресурсы;
- выполнение аудиторских заданий;
- мониторинг.

Фирма должна документально оформить такие правила и процедуры и довести их до сведения персонала. Фирма также должна ввести процесс мониторинга, обеспечивающий разумное подтверждение того, что правила и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, адекватны и эффективны.

Фирма должна оценить последствия недостатков, выяв-

ленных в процессе мониторинга, и определить, являются ли такие недостатки:

– единичными случаями, не всегда свидетельствующими о том, что система контроля качества не позволяет получить разумное подтверждение того, что фирма соблюдает профессиональные стандарты и действующие законодательные и нормативные требования, что составляемые фирмой или руководителями аудиторских проверок аудиторские заключения носят надлежащий характер с учетом конкретных обстоятельств;

– систематическими, повторяющимися или иными значимыми недостатками, которые требуют немедленных корректирующих действий.

Рекомендации по необходимым корректирующим действиям для целей устранения выявленных недостатков должны включать один или несколько следующих пунктов:

- реализация необходимых корректирующих действий по отношению к конкретному заданию или сотруднику;

- передача информации о выявленных фактах лицам, ответственным за подготовку и повышение квалификации персонала;

- внесение изменений в правила и процедуры контроля качества, а также дисциплинарные меры по отношению к лицам, не соблюдающим правила и процедуры фирмы, особенно в случае неоднократного несоблюдения.

Фирма должна установить правила и процедуры, предусматривающие требование о составлении документации, содержащей данные о функционировании каждого элемента системы контроля качества. Кроме того, она должна установить правила и процедуры, регулирующие хранение документации в течение периода времени, достаточного, чтобы лица, выполняющие процедуры мониторинга, могли оценить соответствие фирмы требованиям системы контроля качества, или в течение более длительного периода времени, предписанного законодательным или нормативным актом.

3. Контроль качества аудита отчетной финансовой информации (МСА 220). Данный Международный стандарт аудита определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества аудита финансовой отчетности, а также, если применимо, обязанности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания.

За системы, правила и процедуры контроля качества отвечает аудиторская фирма. При применении стандарта следует исходить из того, что фирма соблюдает положения МСКК 1 или не менее строгие национальные требования. С другой стороны, в рамках системы контроля качества фирмы аудиторские команды обязаны применять процедуры контроля качества, применимые к данному аудиторскому заданию, и предоставлять фирме соответствующую информацию, обеспечивая возможность функционирования той части системы контроля качества, которая относится к принципу независимости.

Обязанностью аудитора является выполнение на уровне задания процедур контроля качества, обеспечивающих разумное подтверждение того, что аудит соответствует профессиональным стандартам и действующим законодательным и нормативным требованиям, а аудиторское заключение соответствует обстоятельствам конкретного задания.

Руководитель аудиторской проверки отвечает за общее качество выполнения каждого порученного ему аудиторского задания. Поэтому он следит за соблюдением этических норм членами аудиторской команды посредством наблюдения и, при необходимости, соответствующих запросов. Если через систему контроля качества фирмы или иным образом руководителю аудиторской проверки становятся известны факты, указывающие на то, что члены аудиторской команды допустили несоблюдение применяемых этических норм, руководитель аудиторской проверки после консультаций с другими работниками фирмы определяет необходимые действия.

С целью подтверждения уверенности в качестве аудита руководитель аудиторской фирмы может назначить обзорную проверку качества выполнения задания.

Обзорная проверка качества выполнения задания – процесс, предназначенный для обеспечения (до даты аудиторского заключения включительно) объективной оценки значимых суждений аудиторской команды и выводов, сделанных при составлении заключения. Процесс обзорной проверки качества выполнения аудиторского задания предназначен для аудита финансовой отчетности котируемых (публичных) организаций, а также других заданий (при их наличии), в отношении которых фирма считает необходимым провести обзорную проверку качества выполнения аудиторского задания.

Руководитель аудиторской проверки несет ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с принятыми в фирме правилами и процедурами обзорных проверок. До даты аудиторского заключения включительно руководитель аудиторской проверки посредством анализа аудиторской документации и обмена мнениями с аудиторской командой должен убедиться в том, что в ходе аудита получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие сделанные выводы и подготовленное аудиторское заключение.

При аудите финансовой отчетности публичных организаций лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно рассмотреть следующие вопросы:

- оценку аудиторской командой независимости фирмы по отношению к аудиторскому заданию;
- проведены ли надлежащие консультации по вопросам, по которым сложились различные мнения, по иным сложным или спорным вопросам, а также анализ выводов, сделанных по итогам таких консультаций;
- отражает ли выбранная для анализа аудиторская документация объем работ, выполненных для вынесения значимых суждений, и подкрепляет ли она сделанные выводы.

Если возникают различия во мнениях между участниками аудиторской команды, между аудиторской командой и консультантами или, если применимо, между руководителем аудиторской проверки и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, аудиторская ко-

манда должна следовать правилам и процедурам, установленным фирмой для рассмотрения и разрешения разногласий.

Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, документально подтверждает в отношении проверяемого аудиторского задания, что:

– процедуры, предусмотренные принятыми в фирме правилами обзорной проверки качества выполнения задания, выполнены;

– обзорная проверка качества выполнения задания завершена до даты аудиторского заключения включительно;

– ему неизвестно о каких-либо нерешенных проблемах, которые давали бы основания полагать, что аудиторской командой сделаны ненадлежащие значимые суждения и выводы.

Вопросы для самоконтроля

1. На каких уровнях производится контроль качества аудита?

2. Какой документ устанавливает требования по организации контроля качества в отношении профессиональных аудиторских объединений?

3. Каким образом осуществляется контроль аудиторских объединений над аудиторскими фирмами?

4. Какие могут быть избраны подходы при внешних проверках, обеспечивающих уверенность в качестве аудита?

5. Укажите последовательность внешней проверки качества аудита.

6. Какие меры воздействия могут быть применены к фирмам, получившим неудовлетворительный результат внешней проверки?

7. Какой документ регулирует контроль качества аудита в аудиторских фирмах?

8. Из каких элементов состоит система внутреннего контроля качества фирмы? Каковы обязанности руководителя относительно ее?

9. Как функционирует система внутреннего контроля качества аудита фирмы?

10. Что является обязанностью аудитора в соответствии с МСА 220?

11. За что несет ответственность руководитель аудиторской проверки? Каким образом он осуществляет контроль качества выполнения аудиторского задания?

12. Какие вопросы должны быть рассмотрены после обзорной проверки качества выполнения аудиторского задания?

Темы рефератов

1. Элементы системы контроля качества и обязанности руководства по обеспечению качества внутри аудиторской фирмы.

2. Соблюдение применяемых этических норм и воспитание внутренней культуры качества в аудиторских фирмах.

3. Установление и поддержание взаимоотношений аудиторской фирмы с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий.

4. Профессиональная квалификация персонала и вопросы качества аудита.

5. Характер, сроки и объем обзорной проверки качества выполнения аудиторского задания.

6. Критерии пригодности лиц, осуществляющих обзорную проверку качества выполнения задания.

7. Мониторинг правил и процедур контроля качества в аудиторских фирмах.

8. Система контроля качества и роль аудиторской команды.

9. Требования к документации о функционировании системы контроля качества в аудиторских фирмах.

ПРАКТИЧЕСКИЕ СИТУАЦИИ

Ситуация № 1.

С 9 по 25 марта 201_ г. аудит проводился в отношении бухгалтерской отчетности ООО «ХХХ» (далее – аудируемое лицо) за 2015 г., выручка которого за 2015 г. составила 140 млн руб., чистая прибыль – 19 млн руб., валюта баланса – 250 млн руб.

Основным видом деятельности аудируемого лица в 2015 г. была продажа различных видов древесных строительных материалов, закупаемых у большого количества поставщиков (ставка НДС – 20 %). Реализация осуществлялась оптовым покупателям и через розничную сеть магазинов «Современный дом», состоящую из значительного количества магазинов (со своими складами), расположенных в разных городах. На складах должны поддерживаться определенные температура и уровень влажности в зависимости от вида древесных строительных материалов.

Менеджеры по продажам с 2015 г. начали использовать в своей работе специально разработанную под ООО «ХХХ» программу «Продажи-2015» (исключительное право на программу принадлежит ООО «ХХХ»), данные в которую заносились как на основании соответствующих первичных документов, так и при обмене письмами с оптовыми покупателями по электронной почте, и которые автоматически экспортировались в бухгалтерскую программу (разработчик потратил на создание программного продукта 2,5 года и полгода на доводку).

В учетной политике аудируемого лица сказано, что никакие резервы Обществом не создаются. Оценочные резервы в 2015 г. аудируемым лицом не создавались.

В связи с болезнью руководителя аудиторской проверки в аудиторской компании был назначен новый руководитель. Это произошло перед выпуском аудиторского заключения. Новым руководителем аудиторской проверки при просмотре рабочей документации, составленной в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица, был проведен анализ

выявленных основных рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица и выполнены аудиторские процедуры в отношении таких рисков. Также им была осуществлена оценка существенности выявленных искажений бухгалтерской отчетности (исходя из профессионального суждения, руководитель аудиторской проверки установил: считать существенным искажением статьи баланса или отчета о прибылях и убытках, превышающее 3 % от выручки или 5 % от прибыли, или 5 % от валюты баланса).

Новым руководителем было обращено внимание на следующие обстоятельства:

1. Расходы на ежегодное повышение квалификации работников аудируемого лица в сумме 13,2 млн руб. были отнесены в состав статьи «Расходы будущих периодов» бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2015 г. (счет за оказанные в 2015 г. образовательные услуги тренинговым центром был выставлен на общую сумму – 14,4 млн руб.; бухгалтер, осуществляющий учет расходов будущих периодов, установил период списания данных расходов – 1 год и списал на расходы по обычным видам деятельности в 2015 г. 1/12 от общей суммы);

2. Новое руководство аудируемого лица, приступившее к выполнению своих должностных обязанностей с 4 марта 2016 г., отказалось подписывать Письмо-представление, поскольку не считает себя ответственным за бухгалтерскую отчетность за 2015 г.

После завершения аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, новый руководитель аудиторской проверки подписал с ООО «ХХХ» еще один договор на аудит отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и начал готовить задание одному из участников группы в части проверки правильности отражения стоимости объектов основных средств в отчетности по стоимости ценности их использования в размере 50 млн руб. Известно, что справедливая стоимость указанных объектов основных средств составляет 35 млн руб. В учете объекты основных средств были отражены по первоначальной стоимости – 100 млн руб., уменьшен-

ной на накопленную амортизацию – 40 млн руб. (учетная политика национальных стандартов БУ не предусматривает переоценки объектов основных средств; ликвидационная стоимость объектов основных средств близка к нулю).

С учетом представленной информации об аудируемом лице укажите:

1. Какие основные риски хозяйственной деятельности на уровне предпосылок составления отчетности мог идентифицировать руководитель аудиторской проверки, описание каких ответных действий в отношении этих рисков он хотел бы найти в рабочей документации?

2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении обстоятельства, обратившие на себя внимание руководителя аудиторской проверки?

3. В связи с каким различием МСФО может потребоваться корректировка стоимости объектов основных средств в МСФО отчетности? В правильной ли оценке отражена стоимость основного средства в отчетности, составленной в соответствии с МСФО?

Ситуация № 2.

С 20 февраля по 5 апреля 2015 г. проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО «Центр Плаза», выручка которого за 2014 г. составила 245 млн руб., убыток за 2014 год составил 27 млн руб., валюта баланса – 1 892 млн руб.

Уровень существенности установлен в размере 3 % от выручки и 5 % от валюты баланса. Основным видом деятельности ОАО «Центр Плаза» является сдача площадей торгового центра в аренду торговым и иным компаниям. Заключение договоров аренды с арендаторами производят менеджеры по продажам ОАО «Центр Плаза».

Убыток от деятельности ОАО «Центр Плаза» в 2014 г. связан с тем, что центр только введен в эксплуатацию (принят к учету) в феврале 2014 г., еще не на все торговые площади найдены арендаторы (около 30 % площадей еще свободны). Рядом находятся еще 2 крупных торговых центра.

В июне 2014 г. был произведен ремонт крыши торгового центра на сумму 30 млн руб. (+ 20 % НДС), т. к. после сильного дождя была протечка. Расходы на ремонт также повлияли на формирование убытка. ОАО «Центр Плаза» оплатило расходы на асфальтирование пешеходной дорожки в сумме 8,2 млн руб. от автобусной остановки до входа в торговый центр. Стоимость расходов на асфальтирование отнесена в состав основных средств.

В соответствии с учетной политикой ОАО «Центр Плаза» амортизация здания торгового центра начисляется линейным способом из расчета срока эксплуатации объекта в 50 лет. Фактическая стоимость расходов на строительство торгового центра составила 970 млн руб. По данным независимого оценщика (здание центра оценивалось, т. к. заложено в обеспечение банковского кредита на строительство) рыночная стоимость здания центра на 23 декабря 2014 г. составляет 1 150 млн руб. Амортизация за 2014 г. начислена за 11 месяцев (февраль-декабрь). Переоценка основных средств в соответствии с учетной политикой Общества не производится.

Бухгалтерская отчетность ОАО «Центр Плаза» за 2013 г. не аудировалась, валюта бухгалтерского баланса на 31 декабря 2013 г. составляла 1 045 млн руб., убыток от деятельности в 2013 г. составил 17,6 млн руб.

1. Какие основные риски на уровне предпосылок составления отчетности идентифицирует аудитор? Какие ответные действия должны быть произведены?

2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении выявленные обстоятельства?

3. Какие корректировки могут потребоваться в связи с отличием национальных стандартов БУ и МСФО?

Ситуация № 3.

С 1 февраля по 20 марта 2015 г. проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО «Фабрика мебели», выручка которого за 2014 г. составила 879 млн руб., прибыль за 2014 г. составила 32 млн руб., валюта баланса – 1 580 млн руб.

Уровень существенности установлен в размере 2 % от выручки и 5 % от валюты баланса. Основным видом деятельности ОАО «Фабрика мебели» является производство мебели для кухни.

В декабре 2014 г. ОАО «Фабрика мебели» проводило рекламную акцию, выдавая всем покупателям кухонной мебели вытяжку в подарок. Общая стоимость переданных покупателям вытяжек на сумму 10 млн руб. (по себестоимости приобретения вытяжек, плюс НДС 20 %) отнесена на счет прочих расходов как безвозмездно переданное имущество. В составе налоговых расходов эта сумма не была признана. В бухгалтерском учете был признан отложенный налоговый актив в сумме 2 млн руб. (ставка налога на прибыль 20 %), т. к. руководство ожидает получение в будущем экономических выгод от проведения данной рекламной акции в виде увеличения притока покупателей.

В июне 2014 г. Общество зарегистрировало товарный знак «Элитные кухни для элитной жизни» и отнесло расходы на создание (услуги студии дизайна) и регистрацию знака в сумме 48 млн руб. на счет учета нематериальных активов. НДС возмещен из бюджета. Амортизация товарного знака не производилась, т. к. промышленный выпуск и продажа элитных кухонь начнется только с 2016 г.

В 2014 г. ОАО «Фабрика мебели» потратило 19,2 млн руб. (без учета НДС) на разработку нового покрытия для столешниц, акты на научно-исследовательские работы подписаны в декабре 2014 г. Результаты проведенных исследований позволили выявить возможность создания нового вида столешниц из полимерного материала, и с 2015 г. ведутся работы по созданию опытных образцов. Сумма расходов в сумме 19,2 млн руб. отражена на счете вложений в долгосрочные активы. Общество намерено получить патент на новое покрытие после завершения работ по созданию опытных образцов.

Для финансирования расходов на разработку нового покрытия для столешниц Общество привлекло банковский кредит, проценты за использование которого в 2014 г. в сумме 1,3 млн руб. отнесены в прочие расходы. В качестве обеспече-

ния кредита Общество заложило производственное оборудование. Аудит отчетности ОАО «Фабрика мебели» за 2013 г. проводился другой аудиторской организацией ООО «Океан-аудит». По итогам проверки ООО «Океан-аудит» выдало немодифицированное аудиторское заключение с привлечением внимания к судебному иску, предъявленному к ОАО «Фабрика мебели» государственным органом управления земельными ресурсами о неправомерном использовании земельного участка, на котором находится здание фабрики.

По разъяснению руководства ОАО «Фабрика мебели» тяжба по поводу земельного участка тянется уже много лет и связана с неустранимыми ошибками, допущенными в ходе приватизации фабрики. В настоящее время возникший конфликт не может быть разрешен из-за отсутствия соответствующей нормы в земельном законодательстве.

1. Какие основные риски на уровне предпосылок составления отчетности идентифицирует аудитор? Какие ответные действия должны быть произведены?

2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении выявленные обстоятельства?

3. Какие корректировки могут потребоваться в связи с отличием белорусских стандартов и МСФО?

Ситуация № 4.

Аудиторские фирмы имеют различные внутренние распорядительные инструкции по определению уровня существенности, которые обобщены ниже в таблице.

Таблица – Показатели для определения уровня существенности в аудиторских фирмах, %

Базовые показатели для принятия решений	Фирма А	Фирма Б	Фирма С
Объем продаж	0,5	2	0,5
Прибыль до налогообложения	5	7	7
Валюта баланса	2	3	2

Определите, какая из аудиторских фирм несет больший аудиторский риск и почему.

Ситуация № 5.

Определите уровень существенности при проведении аудиторской проверки на основании сведений, представленных в таблице. Оформите результаты расчетов в виде таблицы.

Таблица – Показатели для расчета уровня существенности, принятые аудиторской фирмой

Виды базовых показателей клиента, принимаемые в расчет уровня существенности	Значение базового показателя, млн руб.	Доля, %	Значение, применяемое для расчета
Валюта баланса	14500	2	
Балансовая прибыль	1500	5	
Выручка от продажи	22000	5	

Ситуация № 6.

Аудиторская фирма заключила договор на проведение аудита с оптово-розничной организацией. При разработке общего плана и программы аудита старший аудитор решил сократить объем аудиторских процедур, мотивируя свои действия следующими фактами:

- а) высокая квалификация аудиторов;
- б) однотипность и массовость товарных операций;
- в) простота учетной политики клиента.

Определите правомерность действий аудитора и дайте им оценку.

ТЕСТЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

1. Какой международный стандарт определяет порядок и регламентирует вопросы планирования повторного аудита финансовой отчетности?

- a) МСА 300;
- b) МСА 400;
- c) МСА 500;
- d) МСА 600.

2. Перед началом аудиторского задания аудитор должен:

a) выполнить процедуры, связанные с возможностью продолжения сотрудничества с клиентом и с особенностями конкретного аудиторского задания (на основании МСА 220);

b) оценить соответствие аудиторского задания этическим требованиям, в том числе требованию к независимости (на основании МСА 220);

c) обеспечить понимание клиентом условий аудиторского задания (в соответствии с МСА 210);

d) все вышеперечисленное.

3. Объем планирования зависит:

a) от размеров бизнеса клиента;

b) от сложности аудиторской проверки;

c) от опыта аудитора;

d) от общего представления аудитора о бизнесе клиента;

e) все ответы верны.

4. Какой международный стандарт определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности на основе знаний о деятельности предприятия и его среде, включая внутренний контроль?

a) МСА 300;

b) МСА 315;

c) МСА 320;

d) МСА 330.

5. Выявление необычных операций, событий, значений, показателей и тенденций, которые оказывают влияние на финансовую отчетность – это:

- a) наблюдение;
- b) инспектирование;
- c) аналитические процедуры.

6. Такие аудиторские процедуры, как наблюдение и инспектирование, не включают:

- a) наблюдение за деятельностью и хозяйственными операциями;
- b) проверку документов, отчетов и инструкций СВК;
- c) рассмотрение отчетов, подготовленных руководством и лицами, осуществляющими управление;
- d) посещение помещений и производственных зданий субъекта;
- e) прослеживание операций по информационной системе соответствующей финансовой отчетности (сквозной тест);
- f) выявление необычных операций, событий, значений, показателей и тенденций, которые оказывают влияние на финансовую отчетность.

7. Совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками организации – это:

- a) планирование аудита;
- b) система внутреннего контроля;
- c) стратегия проверки.

8. Какой международный стандарт определяет порядок действий аудитора по разработке и осуществлению мероприятий, направленных на устранение рисков суще-

ственного искажения, выявленных и оцененных аудитором в ходе аудита финансовой отчетности?

- a) МСА 300;
- b) МСА 315;
- c) МСА 320;
- d) МСА 330.

9. Показатель, который выражается в процентном отношении к соответствующим базовым величинам, имеющим особую важность для пользователей финансовой отчетности при принятии решений – это:

- a) абсолютная величина искажения;
- b) относительная величина (уровень существенности);
- c) нормативная величина искажения.

10. Показатель, который представляет собой размер допустимого искажения в установленной сумме, которая, по мнению аудитора, может считаться существенной независимо от других обстоятельств – это:

- a) абсолютная величина искажения;
- b) относительная величина (уровень существенности);
- c) нормативная величина искажения.

11. В каком международном стандарте поясняется, из чего состоят аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности и описываются обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, на основании которых он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства?

- a) МСА 300;
- b) МСА 400;
- c) МСА 500;
- d) МСА 600.

12. По источнику получения аудиторские доказательства делятся на:

- a) устные и письменные;

- b) внешние и внутренние;
- c) визуальные и документальные.

13. Качественная мера актуальности и надежности доказательств по отношению к конкретным утверждениям и их достоверности – это:

- a) достаточность;
- b) уместность;
- c) полнота.

14. Выберите верные утверждения:

a) аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, менее надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

b) аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

c) аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, менее надежные, чем доказательства, полученные от клиентов;

d) все ответы верны.

15. Аудиторская процедура, которая заключается в проверке записей документов и материальных активов – это:

- a) аналитические процедуры;
- b) подтверждение;
- c) пересчет;
- d) запрос;
- e) наблюдение;
- f) инспектирование.

16. Аудиторская процедура, которая включает изучение процесса или действий, выполняемых другими лицами – это:

- a) аналитические процедуры;

- b) подтверждение;
- c) пересчет;
- d) запрос;
- e) наблюдение;
- f) инспектирование.

17. Риск того, что выводы аудитора могут отличаться от выводов, которые были бы сделаны, если бы применяемым процедурам была подвергнута вся генеральная совокупность – это:

- a) риск выборочного метода;
- b) неотъемлемый риск;
- c) риск существенного искажения.

18. Допустимая ошибка, учитывающая риск того, что совокупные или отдельные несущественные искажения могут вызвать существенное искажение финансовой отчетности при формировании выборки аудитором не может быть:

- a) меньше уровня существенности;
- b) равна уровню существенности;
- c) больше уровня существенности.

19. В каком международном стандарте приведены рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках?

- a) МСА 520;
- b) МСА 530;
- c) МСА 540;
- d) МСА 550.

20. Аудиторская выборка – это:

a) применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % статей, включенных в сальдо счета и класс опера-

ций таким образом, чтобы на все элементы генеральной совокупности распространялась возможность быть отобранными;

б) применение аудиторских процедур в отношении более чем 100% статей, включенных в сальдо счета и класс операций таким образом, чтобы на все элементы генеральной совокупности распространялась возможность быть отобранными;

с) применение уровня существенности в соответствии с МСА 320 к определенной процедуре осуществления выборки.

ПРИМЕРНЫЕ ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ

1. Совет по международным стандартам аудита и уверенности Международной федерации бухгалтеров в регулировании аудиторской деятельности.

2. Сущность и содержание международных стандартов аудита. Классификация документов, регулирующих аудиторскую деятельность на международном уровне.

3. Вводные международные стандарты аудита. Глоссарий.

4. Обеспечение качества аудита на уровне профессиональных аудиторских объединений и внутрифирменный контроль качества.

5. Связь стандартов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита. Роль аудиторских проверок в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности.

6. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.

7. Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности.

8. Контакты с руководством клиента. Условия договоренностей об аудите.

9. Документирование аудита.

10. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности. Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности.

11. Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями.

12. Планирование аудита финансовой отчетности. Стратегия и план аудита.

13. Предварительные действия. Планирование действий. Изменение запланированных решений в процессе аудита.

14. Понимание бизнеса клиента и его среды. Источники информации о бизнесе предприятия и его среде.

15. Оценка рисков существенного искажения. Профессиональное суждение аудитора. Сравнение, запросы, наблюдение и инспектирование.

16. Существенность в аудите. Оценка уровня существенности. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском.

17. Оценка рисков и внутренний контроль. Классификация рисков. Аудиторский риск.

18. Взаимосвязь аудиторского риска с неотъемлемым риском, риском системы контроля и риском необнаружения.

19. Система внутреннего контроля. Система бухгалтерского учета. Контрольная среда. Средства контроля. Оценка надежности системы внутреннего контроля.

20. Аудит в среде компьютерных информационных систем.

21. Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации. Значимость деятельности обслуживающих организаций для клиента. Отчет аудитора обслуживающей организации.

22. Аудиторские доказательства. Понятие и виды аудиторских доказательств. Особенности получения доказательств в отношении отдельных статей отчетности.

23. Применение аудиторских процедур для получения аудиторских доказательств. Виды аналитических процедур. Результаты аналитических процедур.

24. Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования. Требования к аудиторской выборке. Объем выборки. Анализ результатов аудиторской выборки.

25. Аудит оценочных значений. Характер оценочных значений. Состояние неопределенности. Перечень основных оценочных значений.

26. Связанные стороны. Последующие события. Непрерывность деятельности. Заявления руководства.

27. Использование работы другого аудитора. Понятие «другой аудитор». Сотрудничество между аудиторами.

28. Вопросы, требующие рассмотрения при составлении отчета (заключения). Использование работы другой аудиторской организации.

29. Рассмотрение работы внутреннего аудита. Взаимосвязь между внутренним и внешним аудитом. Понимание

и предварительная оценка внутреннего аудита.

30. Использование работы эксперта. Необходимость использования работы эксперта. Компетентность и объективность эксперта. Оценка работы эксперта.

31. Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности. Основные элементы аудиторского отчета. Порядок составления аудиторского заключения.

32. Модифицированные отчеты. Отказ от выражения мнения. Отрицательное мнение.

33. Сопоставимые значения. Методы представления сопоставлений. Соответствующие показатели.

34. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность. Доступ и рассмотрение прочей информации. Существенные несоответствия.

35. Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей.

36. Исследование ожидаемой финансовой информации. Уверенность аудитора в отношении ожидаемой финансовой информации. Проверка прогнозной информации. Процедуры исследования. Охватываемый период.

37. Задания по обзорной проверке финансовой отчетности. Цель и общие принципы задания. Объем обзорной проверки. Процедуры, доказательства, выводы и подготовка отчета по обзорной проверке.

38. Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации. Цель и общие принципы задания. Определение условий. Процедуры, доказательства, выводы и подготовка отчета.

39. Задания по компиляции финансовой информации. Понятие «компиляция финансовой информации». Цель и общие принципы задания. Определение условий. Процедуры, доказательства, выводы и подготовка отчета.

40. Особенности аудита малых предприятий. Аудит производных финансовых инструментов. Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

Основная

1. The International Auditing and Assurance Standards Board [Electronic resource] / International Federation of Accountants., 2015. – Mode of access: [http: // www.iaasb.org /publications-resources](http://www.iaasb.org/publications-resources).

2. Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита : научное издание / С.М. Бычкова. – СПб. ; М. : Питер, 2012. – 384 с.

3. Лемеш, В.Н. Международные стандарты аудита : учебное пособие / В.Н. Лемеш. – Минск : Высшая школа, 2014. – 191 с.

4. Макальская, М.Л. Международные стандарты аудита : учебное пособие / М.Л. Макальская, Н.И. Ковалева. – М. : Дело и Сервис, 2014. – 112 с.

5. Международные стандарты аудита : учебник для магистров / ред. Ж.А. Кеворкова. – М. : ЮРАЙТ, 2013. – 458 с.

6. Суворова, С.П. Международные стандарты аудита : учебное пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2014. – 304 с.

7. Тютюрюков, В.Н. Международные стандарты аудита : учебник / В.Н. Тютюрюков. – 2-е изд. – М. : Дашков и К, 2013. – 200 с.

Дополнительная

8. Жарылгасова, Б.Т. Международные стандарты аудита : учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд. – М. : КНОРУС, 2008. – 400 с.

9. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита : учебник / С.В. Панкова. – 3-е изд., с изм. – М. : Магистр, 2009. – 287 с.

Учебное издание

Невдах Сергей Васильевич
Дубойская Виктория Павловна
Султанова Карина Валерьевна

Международные стандарты аудита

Учебное пособие

Ответственный за выпуск *П.Б. Пигаль*

Корректор *Ю.В. Цвикевич*

Подписано в печать 24.12.2015 г. Формат 60×84/16.
Бумага офсетная. Гарнитура «Таймс». Ризография.
Усл. печ. л.7,78. Уч.-изд. л.5,26.
Тираж 87 экз. Заказ № 36.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Полесского государственного университета.
225710, г. Пинск, ул. Днепровской флотилии, 23