

Министерство образования Республики Беларусь

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра статистики, бухгалтерского учета, анализа и аудита

**Тексты лекций по дисциплине  
«Международные стандарты аудита»**

для студентов специальности  
1– 25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Составитель – Тур В.М.

2015 г.

**ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ, ЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА В ПРАКТИКЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.**

- 1. Понятие, цели международных стандартов аудита и их применение.**
- 2. Факторы, влияющие на развитие международных стандартов аудита.**
- 3. Классификация международных стандартов аудита.**
- 4. Взаимосвязь международных стандартов аудита и международных стандартов финансовой отчетности.**
- 5. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.**

**1. Понятие, цели международных стандартов аудита и их применение.**

Стандарт – официальный государственный или нормативный технический документ отрасли, предприятия, формы, устанавливающий необходимые качественные характеристики и требования, к чему-либо.

*Аудит* – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и индивидуальных предпринимателей. Основной целью аудита является выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности, оказание услуг, помощь, сотрудничество с клиентом.

Стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторская работа осуществляется *в соответствии со стандартами аудита, определяющими* единые базовые правила осуществления аудиторских проверок, единые требования к качеству и надежности аудита. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

*Использование аудиторских стандартов обеспечивает* определенный уровень гарантий достоверности результатов аудиторской проверки. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они: обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений; помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки; создают общественный имидж профессии; устраняют излишний контроль со стороны государства; помогают аудитору вести переговоры с клиентом; обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

*На базе аудиторских стандартов формируются* программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Система стандартов аудита в обобщенном виде включает в себя **стандарты нескольких уровней:**

- международные стандарты;
- национальные стандарты;
- стандарты профессиональных аудиторских объединений;
- внутренние (внутрифирменные) стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. В конечном счете, цель системы стандартов достигается формированием и применением пакета внутрифирменных стандартов, которые детализируют и регламентируют единые требования к выполнению аудиторских проверок и оформлению аудиторских заключений.

**Международные стандарты аудиторской деятельности** *International Standards on Auditing (ISAs)* – это документы, формулирующие единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, при соблюдении которых обеспечивается определенный уровень гарантии результата аудита. МСА представляют собой описание основных критериев, принципов и процедур, которые должны соблюдаться всеми аудиторами при осуществлении аудиторских проверок вне зависимости от условий и целей аудита. Международные стандарты аудита *применяются* в любых случаях проведения аудиторских проверок, а также в отношении сопутствующей деятельности аудиторов.

**Международные стандарты аудита** носят рекомендательный характер и предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме них разработаны **Положения по международной аудиторской практике**, которые не имеют силы стандартов, а служат для практической помощи аудиторам при соблюдении стандартов.

Международные стандарты *не преваляют над национальными стандартами*, т.е. если имеются расхождения между национальными и международными стандартами, то должны применяться национальные.

В разных странах по-разному применяют международные стандарты. Это связано с тем, что *стандарты по возможности их практического применения делятся на несколько групп*:

- 1) те стандарты, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью;
- 2) стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями;
- 3) стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их ведения;
- 4) стандарты, использование которых в данной стране ограничено историческими тенденциями развития и национальной психологией.

В большинстве стран международные стандарты *служат в качестве основы для разработки национальных стандартов* (в том числе в Беларуси, России, Австралии, Бразилии, Индии, Голландии).

Некоторые небольшие и слабо развитые страны утвердили непосредственно тексты международных стандартов *в качестве национальных* (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри Ланка).

В тех странах, в которых имеются давние традиции аудита, а собственные системы национальных стандартов сложились раньше, чем международные (Канада, GB, Ирландия, США) *международные стандарты просто принимаются к сведению* профессиональными организациями аудиторов.

Международная практика показывает, что для ведения цивилизованного аудита требуются две принципиально различные группы регулирующих документов: первая группа – законодательные акты государства; вторая группа – аудиторские стандарты и другие регуляторы, т.е. основополагающие принципы и приемы, а также этические нормы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности.

Стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности.

Внедрение международных стандартов аудита в настоящее время является необходимым условием активного вхождения Республики Беларусь в мировое бизнес-сообщество. Применение международных стандартов аудита обеспечивает интеграцию национальной аудиторской практики с общепризнанной в мире практикой, большее доверие к работе аудитора, международное признание аудиторского заключения.

В Республике Беларусь в последние годы проводится большая работа по приведению республиканских правил аудиторской деятельности к Международным стандартам аудита. Новые

белорусские правила разрабатываются на основе мирового опыта, но с учетом национальной экономики. При этом ряд республиканских правил включают дополнительные нормы и положения, соответствующие законодательству Республики Беларусь. Работа над их совершенствованием с учетом изменений в экономике нашей страны не прекращается, и с каждым разом они становятся все более близкими по требованиям к Международным стандартам аудита. Республиканские правила аудиторской деятельности максимально приближены к Международным стандартам аудита.

В случае отсутствия республиканских правил в какой-либо области аудита в соответствии с действующим законодательством по аудиторской деятельности при разработке правил аудиторские организации могут руководствоваться Международными стандартами аудита, правилами (стандартами) аудиторской деятельности других стран, с учетом особенности проведения аудита и требований законодательства Республики Беларусь.

Республика Беларусь имеет хорошие перспективы относительно применения Международных стандартов аудита, т.к. а данном этапе в Республике Беларусь разрабатывается и внедряется объединением аудиторов система контроля качества процесса аудита, соответствующей международным стандартам; обеспечивается подготовки кадров по МСФО и МСА; взаимодействие с международными аудиторскими организациями, осуществляющими деятельность в Республике Беларусь и других странах; участие в международных симпозиумах, съездах, конференциях по аудиту и бухгалтерскому учету.

Одной из наиболее значимых тенденций развития рынка аудиторских услуг в Республике Беларусь является их сочетание с процессом консультирования. Аудиторы в аудиторский отчет, помимо выявленных ошибок и неточностей, стали включать заключения о рациональности действующей учетной политики, используемых методов организации бухгалтерского учета и применяемых программных продуктах, а также рекомендации по их изменению и совершенствованию. Вследствие этого в аналитической части аудиторского отчета появились элементы консультирования.

По мере развития аудиторской деятельности в стране все больше внимания уделяется вопросу понимания деятельности проверяемой организации, что продиктовано желанием повысить качество проведения аудиторской проверки и надежность выводов о достоверности отчетности. Для этого аудитор должен получить представление о его деятельности, что предполагает изучение информации, выходящей за рамки глубоко бухгалтерской службы.

Однако процесс развития, как правило, проходит кризисные этапы. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь сопровождается отсутствием единой системы регулирования и контроля, снижением профессионального уровня аудиторов и консультантов. Ситуация усугубляется неизбежной перестройкой экономического мышления, чтобы достичь международного уровня в связи с интеграцией Республики Беларусь в мировую экономическую систему, в том числе с обязательным переводом субъектов рынка на учет по международным стандартам финансовой отчетности и существенным реформированием национальной системы учета для остальных участников.

Отношение к аудиторской деятельности со стороны многих пользователей не соответствует той роли, которую аудит призван выполнять в развивающейся экономической системе. Значительная часть организаций обращается к аудиторам только потому, что они подлежат обязательному аудиту. Аудиторский отчет ими используется не для оптимизации и улучшения своей финансово-хозяйственной деятельности или финансовой отчетности, а для того чтобы избежать административного взыскания за уклонение от обязательного аудита.

Переход на МСФО качественно повышает необходимый уровень эффективности аудита и требует наличия высокой профессиональной подготовки аудиторов, позволяющей соответствовать требованиям аудиторских стандартов. Но во многих случаях проведение аудита превращается исключительно в проверку правильности исчисления налогов. В результате возникает реальное условие для отступления от требований аудиторского законодательства о проведении аудита финансовой отчетности.

МСА, как правило, используются в качестве рекомендательных документов, но не в качестве официальных документов, регламентирующих порядок проведения аудита в целях подтверждения достоверности финансовой отчетности организаций. Соответственно, все аудиторские заключения и отчеты, выполненные аудиторскими организациями и оформленные в соответствии с правилами МСА, начиная с 2000 г. не имеют юридической силы и могут быть признаны недействительными в любой момент срока исковой давности.

Таким образом, начиная с 2000 г. единственным документом, имеющим силу нормативного акта, на основании которого должны были проводиться аудиторские проверки и составляться аудиторские

отчеты по подтверждению достоверности финансовой отчетности организаций в Республике Беларусь, являются правила, принятые Министерством финансов Республики Беларусь с 2000 г.

Исторической родиной аудита считается **Великобритания**. Первое упоминание об аудиторах датируется 1298 годом, когда деятельность гофмейстера (руководителя) Лондонского Сити была подвергнута аудиту специальной комиссией в составе мэра, членов муниципалитета, шерифов и других лиц достойного звания. Позднее такие процедуры контроля были распространены на различные виды деятельности, в результате чего были сформулированы требования к аудиторам (начало XIV века): осторожность, честность, отличное знание дела.

В старину в Великобритании проводился аудит двух видов. В городах он осуществлялся публично, в присутствии представителей городских властей и граждан, проходил в виде заслушивания аудиторских отчетов, которые казначеи зачитывали вслух. Другим типом аудита была детальная проверка счетов оплаты управляющих финансами больших хозяйств по «дебету» и «кредиту» с последующей «аудиторской декларацией» в виде устного отчета перед собственником и советом управляющих данного хозяйства.

Ранний аудит в Британии развивался по двум направлениям: 1) проверка избранными представителями горожан правильности фискальной политики правительственных чиновников; 2) проверка аудитором правильности ведения учета и исчисления налогооблагаемой прибыли по тем хозяйствам, которые имели обязательства по оплате налогов.

Оба типа аудита практиковались в Великобритании до XVII века и прежде всего были направлены на обеспечение подотчетности государственных и частных лиц, которым были доверены ценности. Целью этих видов аудита не являлась проверка качества счетов, за исключением тех случаев, когда неточности могли сигнализировать о наличии обмана.

В первом аудиторском справочнике, изданном в 1805 году, были упомянуты уже 17 аудиторов, создавших профессиональную организацию. По свидетельству британского автора Ричарда Брауна, в 1905 году во всем мире численность аудиторов составляла 11 тыс. человек, половина из которых приходилась на Великобританию.

В 1854 году в Эдинбурге было организовано «товарищество бухгалтеров», объединивших бухгалтеров-аудиторов. В это же время берет юридическое начало аудит в Шотландии, где специально был создан Эдинбургский институт аудиторов.

В процессе становления рыночных отношений аудит получил новый импульс в своем развитии в связи с такими факторами, как развитие кредитных отношений, появление элементов рынка капиталов и другое. Удостоверение реальности отчетных данных становится основным содержанием аудиторских проверок.

*Профессия независимого бухгалтера-аудитора* возникла в 19 веке. Это было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью с тем, чтобы были получены достоверные данные, показывающие действительное финансовое положение предприятия и результаты его хозяйственной деятельности за определенный период. Полагаться всецело на бухгалтеров и руководителей самой компании было делом рискованным, так как нередко были банкротства предприятий, в результате которых акционеры и пайщики или кредиторы теряли свои капиталы. Особенно острой потребностью в сторонней объективной оценке положения на предприятии стала во второй половине 19 века, в эпоху так называемого грюндерства, когда создавались и вскоре лопались десятки тысяч предприятий. В результате это недоверие акционеров и кредиторов, с одной стороны, и налоговых органов – с другой, к достоверности бухгалтерских балансов и отчетов о доходах было побудительным толчком, приведшим к появлению бухгалтеров-аудиторов, которые должны были изучить и проанализировать отчетность акционерного общества и дать квалифицированное заключение о ее достоверности. Закон о британских компаниях, принятый в 1862 году предписывал в обязательном порядке проверку счетов компаний специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю по меньшей мере один раз в год. При обсуждении годового отчета общества на общем собрании акционеров заслушивалось заключение аудитора, и лишь после этого отчет утверждался (или не утверждался) и делалась оценка деятельности правления общества.

*Международные стандарты аудита* (МСА) с 70-х годов выпускает **Международная федерация бухгалтеров** (МФБ) (IFAC – International Federation of Accountants), в которую входят национальные бухгалтерские организации.

Это всемирная организация, которая была основана в 1977 году на 11 Всемирном Конгрессе

бухгалтеров 63 организациями из 51 страны. Сегодня в МФБ входят 175 организации из 130 стран мира, представляющих более 2,5 млн. бухгалтеров и аудиторов. Миссией Международной федерации является адаптация и внедрение качественных международных стандартов и распространение ценности бухгалтерской профессии по всему миру.

Разработкой стандартов аудита помимо Международной Федерации Бухгалтеров занимается ряд международных организаций и национальных ассоциаций аудиторов: органы ООН (экономический и социальный совет; Комиссия по ТНК; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН, Организация по экономическому сотрудничеству и развитию); Международный банк реконструкции и развития; Европейский союз; Комиссия по ценным бумагам и биржам; Американский институт присяжных бухгалтеров, национальные союзы профессиональных организаций других стран. В рамках IFAC аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC).

*Первоначальная редакция МСА*, разработанных Комитетом, включала в себя 29 стандартов проведения аудита и 4 стандарта по оказанию сопутствующих услуг.

В 90-е годы Комитет начал *реформирование стандартов*: изменилась их структура, нумерация, было приведено в соответствии с новыми требованиями их содержание, система была дополнена новыми стандартами.

Беларусь разрабатывает свои стандарты на основе МСА.

Международные стандарты проведения аудита, которые издает Комитет, преследуют *две цели*:

- 1) способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- 2) унифицировать, по мере возможности, подход к аудиту в международном масштабе.

Международные стандарты аудита базируются на следующих *основополагающих принципах*:

- аудит может проводиться только лицом, имеющим аттестат аудитора, т. е. профессионалом с достаточным опытом работы, успешно сдавшим квалификационные экзамены;
- аудитор должен быть независим от клиента;
- аудитор должен соблюдать в своей деятельности Кодекс профессиональной этики;
- аудитор должен высказывать в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента.

## **2. Факторы, влияющие на развитие международных стандартов аудита.**

Аудит стандарты должны удовлетворять изменениям экономических условий. Поэтому стандарты подлежат периодическому пересмотру. Развитию МСА способствуют 2 группы факторов:

- внешние;
- внутренние.

**Внешние факторы.** Определяющими факторами в мировой экономике в настоящее время становятся *усиление интеграции, углубление внешнеэкономических связей и развитие транснациональных компаний*.

Транснациональные компании стремятся использовать единые принципы учета и отчетности во всех своих отделениях с тем, чтобы информация, поступающая в головной офис, была легко сопоставима и сведена в общую отчетность. То есть возрастает роль процесса унификации национальных систем бухгалтерского учета, предполагающей разработку единых подходов к ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности как внутренних, так и международных субъектов.

Очень часто международные корпорации имеют дочерние предприятия, филиалы и представительства на территории различных стран, отличающихся уровнем экономического развития, требованиями и традициями в области бухгалтерского учета, в налоговом законодательстве. Однако на практике приходится вести две бухгалтерии: одну – согласно принципам учета, принятыми в стране базирования, другую – в соответствии с законодательством принимающей страны. В результате процесс ведения учета и составления отчетности становится более трудоемким, отнимает много времени и возрастает вероятность ошибки. Это в значительной степени затрудняет определение финансовых результатов и составление консолидированной отчетности по корпорации в целом. Несопоставимость

показателей финансовой отчетности, их недостаточная прозрачность сильно затрудняют и в значительной степени искажают истинное финансовое положение, что в свою очередь приводит к значительным потерям и банкротству дочерних предприятий, филиалов и представительств. Отсюда вытекает необходимость унификации принципов бухгалтерского учета. На основе единства методических подходов, унификации применяемых моделей учета возможно формирование и представление бухгалтерской отчетности, понятной и одинаково трактуемой квалифицированными пользователями в различных странах. Исходя из этих требований, формируются международные стандарты учета и отчетности.

Также все более и более значимым фактором в современном мире становится *развитие фондового рынка*. Однако фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Эти требования распространяются и на представляемую компаниями финансовую отчетность. Для того, чтобы финансовая отчетность была понятна всем заинтересованным пользователям, Международная организация комитетов фондовых бирж (IOSCO), объединяющая биржевые комитеты Нью-Йоркской, Лондонской и других ведущих фондовых бирж, приступила к выработке унифицированных требований к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке. Работа осуществляется при взаимодействии с Международным комитетом по стандартам бухгалтерского учета (IASB).

*Аудиторские услуги носят международный характер*, однако до настоящего времени существует стремление национальных объединений аудиторов не допустить в свой внутренний рынок международные аудиторские организации. Следствием этого является установление различных барьеров. Являясь одной из отраслей сферы услуг, аудит не может развиваться независимо от основных тенденций в этой области. Аудиторские услуги традиционно развивались как международные услуги. Глобализация аудиторских и других финансовых услуг привела к созданию мультинациональных компаний в этой области и к появлению профессиональных международных организаций. Однако национальные профессиональные организации стремились препятствовать проникновению «иностранцев» правил. С этой целью устанавливались различные протекционистские барьеры, например, требования к регистрации, национальной принадлежности, специальные требования к профессиональному образованию и квалификационным экзаменам. Вопросы протекционистской политики в области аудита и других финансовых услуг были рассмотрены в рамках Уругвайского раунда ГАТТ/ГАТС (Генеральное соглашение по торговле услугами). МСА являются одним из механизмов по снятию таких барьеров.

Во многих интеграционных группировках также проводится большая работа по созданию единого рынка финансовых услуг. В частности, в рамках Единого Европейского Акта 1986 г. получила реальное отражение философия взаимного признания. В сфере финансовых услуг и аудита это означает, в частности, взаимное признание дипломов и сертификатов аудиторов, создание единой системы квалификационных экзаменов. Страны-члены НАФТА разработали также свод основных правил и обязательств, призванных ликвидировать барьеры на пути торговли финансовыми услугами.

**Внутренние факторы.** Большой вклад в разработку международных стандартов учета и аудита вносят международные организации: Комитет по международным бухгалтерским стандартам (IASB); органы ООН, такие как Экономический и социальный совет, Комиссия по ТНК, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН (ISAR), Организация по экономическому сотрудничеству и развитию; ЕС, Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

К унификации международных стандартов аудита приводит и *высокая степень монополизации в области аудиторских и консультационных услуг*. Процесс концентрации капитала не обошел и сферу аудита и консалтинга, где более 90% рынка принадлежит десяти-двенадцати фирмам-лидерам и происходят масштабные слияния компаний-гигантов. Очевидно, что в этом случае не обойтись без разработки единой стратегии и методологии аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества, которые удовлетворили бы клиентов обеих компаний. При этом унификация стандартов затрагивает не только общий аудит, но и банковский, страховой и инвестиционный аудит, а также консультации в сфере менеджмента, маркетинга, инвестиций, финансового анализа, управленческого учета.

Процесс концентрации мирового капитала, вызывающий процесс слияния в сфере аудиторских услуг, представляет более широкие возможности в сфере спектра аудиторских услуг, бухгалтерского

учета, консультаций в области инвестиций, менеджмента, маркетинга, финансового анализа, управленческого учета. Воздействие этих факторов оказывает существенное влияние на процесс стандартизации.

В результате выхода аудиторских компаний на внешние рынки существует необходимость в создании и *развитии различных международных организаций* в области учета и аудита.

МСА предполагают единство методологии, основных принципов проведения аудита, выработку единства в понимании основной роли и значения, цели и задач, способов и процедур осуществления аудита, а также они позволяют заинтересованным пользователям быть уверенными в достоверности аудита.

Принятие различных экономических решений, основанных главным образом на использовании достоверной финансовой информации. Она, в свою очередь, формируется и представляется в виде установленных форм отчетности. Таким образом, основная масса заинтересованных пользователей опирается в своих выводах на финансовую отчетность, т.к. не имеют возможности получить дополнительную информацию о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Кроме того, заинтересованные пользователи вынуждены принимать информацию, отраженную в финансовой отчетности, как достоверную. Вследствие этого возникает потребность в высокопрофессиональных независимых аудиторах. При этом следует отметить, что мнение аудиторов по вопросу достоверности финансовой отчетности присуща определенной субъективности.

Для подтверждения своего мнения о достоверности аудитор должен представить достаточные и уместные аудиторские доказательства. В этом случае повышается степень доверия к финансовой отчетности. Хотя следует отметить, что достижение абсолютной уверенности невозможно вследствие ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В результате применения процедур тестирования, использования доказательств, хотя и является убедительными, не в полной мере окончательными. Таким образом, критерием для определения качества аудиторских услуг, а также для единства организации порядка и оформления результатов служат стандарты, позволяющие, как аудиторам, так и заинтересованным пользователям быть уверенными, что не будет подтверждена заведомо не достоверная информация, а сама аудиторская проверка будет проведена добросовестно.

### 3. Классификация международных стандартов аудита.

Международные стандарты аудиторской деятельности состоят из **пяти взаимосвязанных последовательных частей**:

1. *Основные постулаты* – это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие собой общую основу стандартов аудиторской деятельности. Они служат аудиторам в качестве схемы для формирования мнений и составления отчетов, в частности, в случаях, когда конкретные стандарты неприменимы

2. *Общие стандарты* – это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ними (подготовленность, компетентность, независимость, объективность, надлежащее внимание при проведении аудита)

3. *Рабочие стандарты* – правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных сведений и соответствующие изучения и оценка системы внутреннего контроля).

4. *Стандарты отчетности и аудиторского заключения*. В заключении должно быть указано, соответствует ли финансовая отчетность требованиям бухгалтерского учета.

5. *Специфические стандарты* (аудит международных коммерческих банков; особенности аудита малых предприятий; аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций; учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности).

#### МСА содержат:

- 1) основные принципы;
- 2) необходимые процедуры;

3) рекомендации по применению принципов и процедур.

**и включают:**

- введение, в котором отражаются цель стандарта и задачи, стоящие перед аудитором;
- разделы, излагающие суть стандарта;
- приложения.

МСА делятся на группы и имеют цифровые коды от 100 до 1000, а положения о международной аудиторской практике собраны в одной группе – от 1000 до 1100.

Для реализации своей миссии в сфере аудиторской деятельности Совет МФБ основал Совет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности — *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, или СМСАuOУ)*, деятельность которого направлена на достижение таких задач, как: 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 деятельности во всем мире; внедрение в аудиторскую практику новых научных достижений; укрепление общественного доверия к аудиторской профессии.

Ежегодно IAASB издает сборник документов, регулирующих профессиональную деятельность аудиторов (*Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*), включающих глоссарий, перечень последних изменений, описание структуры, стандартов и положений.

Разработка международных стандартов и положений осуществляется IAASB по следующим направлениям:

1. Аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации (*Audits and Reviews of Historical Financial Information*).

*Международные стандарты аудита* — *International Standards on Auditing (ISAs 100-99, или МСА)* предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, имеют трехзначную кодировку и объединены в шесть групп.

1-ая: стандарты устанавливают ответственность и основные принципы проведения аудита финансовой отчетности, обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязанности.

2-ая: стандарты устанавливают требования к планированию аудита, формированию документации в процессе аудита, изучению деятельности клиента, определению уровня существенности и оценке аудиторских рисков.

3-я и 4-я: стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств, в том числе с привлечением результатов работы других аудиторов, экспертов.

5-я и 6-я: стандарты, регулирующие правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации.

*Положения по международной аудиторской практике* — *International Auditing Practice Statement (IAPSs 1000-1100)* предоставляют аудиторам дополнительные практические рекомендации путем детализации и разъяснения применения международных стандартов аудита, носят рекомендательный характер. Положения включают в себя 6 документов, имеющих четырехзначную кодировку.

*Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам* — *International Standards on Review Engagements (ISREs 2000-2699)* применимы к обзорным проверкам финансовой информации, имеют четырехзначную кодировку и представлены двумя стандартами.

*Положения по международной практике для заданий по обзорным проверкам* — *International Review Engagement Practice Statements (IREPSs)*. В настоящее время данные положения не приняты, однако для них предусмотрены коды 2700-2999, поэтому следует ожидать появления соответствующих положений в ближайшие годы.

2. Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита или обзорных проверок отчетной финансовой информации (*Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*).

*Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность*, — *International Standards on Assurance Engagements (ISAEs 3000-3699)* представлены двумя группами:

«Стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность» — *Applicable to All Assurance Engagements (3000-3399)*;

«Стандарты предметной методики» — *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)* имеют четырехзначную кодировку, представлены одной группой, в которой имеется два стандарта.

*Положения по международной практике оказания сопутствующих услуг* — *International Related Services Practice Statements (ISRPSs 4700-4999)*. В настоящее время данные положения не разработаны.

4. Международный стандарт контроля качества — *International Standards on Quality Control (ISQC1)*

Устанавливает обязанность аудиторских организаций по созданию внутрифирменной системы контроля качества, раскрывает ее основные элементы и ответственность руководства за качество профессиональных услуг. Стандарт применяется ко всем услугам, регулируемым стандартами IAASB.

Также, к документам, регулирующим профессиональную деятельность, принятым IFAC, относится Международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — *International Ethics Standards Board for Accountants*.

Кодекс устанавливает концептуальную модель поведения для всех профессиональных бухгалтеров (бухгалтеров, аудиторов, финансовых директоров и налоговых консультантов) с целью обеспечения их соответствия фундаментальным принципам профессиональной этики, к которым относится честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

На 1 января 2011 года действует новая редакция сборника документов «*Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements 2010 edition*», регулирующих профессиональную деятельность аудиторов. В 2010 году произошел кардинальный пересмотр состава документов, подготовленных IAASB и регулирующих различные стороны аудиторской деятельности.

*Handbook 2010 edition* включал 37 международных стандартов по аудиторским заданиям и 13 положений по международной практике аудита. В 2013 году некоторые стандарты (315 и др.) были пересмотрены.

При Совете МФБ существует Комитет международной аудиторской практики (КМАП), на который возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих работ. Для того, чтобы в разработке стандартов аудита был учтен весь существующий спектр мнений, в состав его многочисленных подкомитетов входят представители стран как входящих в МФБ, так и не являющихся членами Федерации. Каждая страна, представленная в КМАП, имеет право на один голос. МФБ ставит перед собой задачу обеспечения единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг путем выпуска международных стандартов, регламентирующих деятельность аудиторских фирм и аудиторов, осуществляющих индивидуальную практику. В рамках международных стандартов под сопутствующими услугами понимаются такие процедуры, как согласованные процедуры, проводимые по желанию клиента для выполнения его специальных запросов, а также анализ и сбор данных.

Процесс разработки международных нормативов аудита следующий:

1) КМАП выбирает тему для подробного изучения подкомитетом, выделенным для этой цели из состава КМАП. комитет делегирует подкомитетом обязательства по предварит подготовке и разработке проектов стандартов

2) Подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций, исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ, региональными профессиональными органами.

3) Подкомитет разрабатывает проект стандарта и передает его на рассмотрение в КМАП.

4) КМАП одобряет проект 3/4 голосов от общего состава, но не менее чем девятью голосами из числа членов, присутствующих на заседании.

5) Проект норматива направляется для комментариев со стороны стран-членов МФБ, а также международных организаций, круг которых определяется КМАП.

6) Комментарии рассматриваются подкомитетом, которому поручена разработка стандарта, а

подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в КМАП.

7) КМАП 3/4 числа голосующих, но не менее чем девятью членами комитета, присутствующими на заседании, одобряет проект.

8) Одобренный проект выпускается как окончательный норматив и вступает в действие с момента опубликования на английском языке.

**4. Взаимосвязь международных стандартов аудита и международных стандартов финансовой отчетности. Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора–индивидуального предпринимателя.**

МСФО и МСА являются эффективным инструментарием формирования качественной финансовой информации. Они основаны на обобщении мировой практики в области учета, отчетности и аудита, обеспечивают простоту восприятия финансовой информации и четкую экономическую логику.

Мировой процесс принятия бухгалтерского учета и финансовой отчетности в настоящее время привлекает специалистов всего мира. В деловом и профессиональном сообществе признано, что в наибольшей степени соответствует рыночной экономике система финансовой отчетности, описываемая МСФО. Она обеспечивает рынок полезной широкому кругу пользователей финансовой информацией и является важной составляющей качественного корпоративного управления компанией. Практика свидетельствует, что если компания составляет отчетность в соответствии с МСФО, то, во-первых, она имеет доступ на международные рынки капитала, а во-вторых, становится более конкурентоспособной в борьбе за привлечение источников финансирования с рынка.

МСФО внесли большой вклад как в совершенствование, так и в гармонизацию финансовой отчетности во всем мире. Аналогично МСА они используются: как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах; как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования; фондовыми биржами и регулирующими странами, разрешающими иностранным и национальным компаниям представлять финансовые отчеты в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности; национальными органами; непосредственно экономическими субъектами.

МСА и МСФО практически не связаны друг с другом и рассматривают разные стороны бухгалтерской деятельности.

МСФО содержат требования по подготовке финансовой отчетности, т.е. регламентируют процедуру отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об активах, задолженности, прибыли, убытках и т.п. МСФО унифицируют основополагающие требования бухгалтерского учета.

МСА содержат общие требования, предъявляемые к проведению аудита и аудиторам. Они включают: цель аудита; требования к аудиторам; требования по планированию аудита, в том числе по изучению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента; требования по сбору аудиторских доказательств и выполнению аудиторских процедур; требования по документированию аудита; основные характеристики видов аудиторских выборок; порядок контроля качества работы в аудиторских фирмах; основные положения по распределению ответственности, если, например, с данным клиентом работают разные аудиторские фирмы или в аудит используются привлеченные специалисты, не являющиеся аудиторами; требования к оформлению и содержанию аудиторского заключения.

Взаимосвязь международных стандартов отчетности и аудита проявляется в следующих направлениях:

- единство терминологии, применяемой в МСФО и МСА;
- использование аудиторами МСФО в целом в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Одним из преимуществ является общая терминология, используемая в МСФО и МСА. Благодаря этому обеспечивается единство взглядов на цели и объекты аудита между аудиторами и представителями аудируемых лиц, отвечающими за подготовку финансовой отчетности.

Аудит финансовой отчетности в понимании МСФО и МСА – это процесс, в ходе которого аудитору предоставляется возможность выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности. В качестве основы могут выступать как международные, так и национальные стандарты финансовой отчетности. Если аудируемый субъект составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при

проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие стандартов финансовой отчетности.

Взаимосвязь МСА и МСФО	
Наименование МСА	Содержание ссылки на документы, разработанные комитетом по МСФО
МСА 200 «Цели независимого аудитора и проведение аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА»	В качестве основ финансовой отчетности, которым должна соответствовать проверяемая информация, первыми были названы в МСФО
МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	Понятие существенность определено в соответствии с основами подготовки и представления финансовой отчетности, разработанная комитетом МСФО
МСА 550 «Связанные стороны»	Определения, касающиеся связанных сторон, приведены в МСФО «Раскрытие информации о связанных сторонах». Помимо этого аудитор должен проверить раскрытие в отчетности взаимоотношений и операций со связанными сторонами, перечисленными в МСФО.
МСА 560 «Последующие события»	Виды последних событий определены в МСФО «События после отчетной даты»
МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности»	Использование допущение о непрерывности деятельности предусмотрены основными документов подготовки и представления финансовой отчетности
МСА 700 «Формирование мнения и заключения по финансовой отчетности»	Аудитор должен определить: подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с МСФО
МСА 2400 «Задания по обзору финансовой информации»	Заключение по обзору финансовой отчетности должно содержать оценку в соответствии с МСФО

МСА как перечень требований к общему порядку аудита и его процедурам вполне применимы к той системе бухгалтерского учета и подготовки отчетности, которая в настоящее время существует в Республике Беларусь, и многие белорусские аудиторские фирмы с успехом применяют их в своей работе, тем более, что по содержанию больших противоречий между МСА и белорусскими стандартами нет.

МСА ни в коем случае не смогут выполнить пробел белорусских компаний в МСФО. Тем не менее белорусские аудиторские фирмы, имеющие специалистов по МСФО, часто проверяют с их помощью отчетность белорусских компаний, подготовленную в соответствии с МСФО, то есть хорошо владеют и теми, и другими стандартами. Как следствие, они могут консультировать различных клиентов в области применения и внедрения МСФО в Республике Беларусь. Именно в данном аспекте проявляется взаимосвязь МСА и МСФО в белорусских условиях.

**5. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров.**

При осуществлении профессиональной деятельности аудитор должен руководствоваться общими этическими принципами, изложенными в «Кодексе этики профессиональных бухгалтеров», принятом МФБ:

1. Независимость (аудитор должен быть свободен от какой-либо заинтересованности в делах клиента, которая может быть признана несовместимой с принципами честности, объективности и независимости). Обстоятельства, которые могут обусловить сомнения в независимости аудитора:

- финансовая взаимосвязь с клиентами или с их делами;
- работа аудитора на руководящей должности в организации клиента;

- выполнение управленческих функций и принятие управленческих решений;
- личные и семейные отношения;
- получение от одного клиента гонорара, сумма которого имеет значительную долю в общей сумме дохода аудитора;
- обусловленность выплаты гонорара требуемыми клиентом выводами (мнением) аудитора;
- принятие аудитором товаров, услуг или знаков чрезмерного гостеприимства;
- преобладающее участие в капитале аудиторской фирмы лиц, не имеющих отношения к аудиторской практике;
- работа бывшего партнера аудиторской фирмы на руководящей должности в проверяемой организации;
- действительное или возможное судебное разбирательство между аудитором и его клиентом;
- длительное участие одних и тех же лиц в проверках финансовой отчетности одного и того же клиента.

2. Честность (в Кодексе профессиональной этики этот принцип упоминается вместе с порядочностью и подразумевает справедливое ведение дел, откровенность и правдивость).

3. Объективность (обязательство быть справедливым, интеллектуально честным, не иметь конфликтов интересов, избегать влияния других лиц, мешающих непредвзятости аудитора).

4. Профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность (аудитор должен предоставлять услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью, поддерживать профессиональные знания и навыки на требуемом уровне, не должен вводить в заблуждение клиента относительно опыта или экспертных знаний, которыми он в действительности не обладает).

5. Конфиденциальность (обязательство аудиторов обеспечить конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг).

6. Профессиональное поведение (аудитор должен заботиться о поддержании хорошей репутации профессии).

7. Следование техническим стандартам (предоставление профессиональных услуг в соответствии с применимыми стандартами, например, МСА, внутренними стандартами профессиональных аудиторских объединений и другими нормативными документами).

Помимо соблюдения этих принципов, аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма, т.е. не рассматривать полученную от руководства информацию как обязательно достоверную.

Основные принципы аудита остаются в силе независимо от того, где проводится аудит, но аудит в государственном секторе может отличаться по:

- целям (принимается во внимание соответствие отчетности требованиям положений, постановлений и предписаний министерств);
- объему (проверяются дополнительные финансовые отчеты, которые составляют субъекты госсектора);
- полномочиям аудитора (они могут носить более специфический характер, учитывать вопросы национальной безопасности, требования разных положений при установлении уровня существенности);
- подходу и стилю аудита;
- форме аудиторского заключения.

## ТЕМА 2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ЭТАПЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА

1. Цель аудита финансовой отчетности и требования к аудитору.
2. Планирование аудита.
3. Информация о бизнесе клиента (знание субъекта и его среды).
4. Письмо-согласие на проведение аудита.
5. Существенность в аудите.
6. Аудиторский риск.

### 1. Цель аудита финансовой отчетности и требования к аудитору.

Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности предусмотрены МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита». Стандарт включает следующие параграфы: **введение** (Масштаб этого МСА, Аудит финансовой отчетности, Дата вступления в силу), **Общие цели аудитора, Определения, Требования** (Этические требования, связанные с аудитом финансовой отчетности, Профессиональный скептицизм, Профессиональное суждение, Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство и аудиторский риск, Проведение аудита в соответствии с МСА), **Руководство по применению и пояснительный материал** (Аудит финансовой отчетности, Этические требования, связанные с аудитом финансовой отчетности, Профессиональный скептицизм, Профессиональное суждение, Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство и аудиторский риск, Проведение аудита в соответствии с МСА).

Принципы данного стандарта являются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные нормативы аудита.

**Целью аудита финансовой отчетности** является предоставление возможности аудитору «выражать свое мнение, в соответствии с установленными основами финансовых отчетов». Аудит предполагает изучение финансовой информации экономического субъекта независимо от его величины, юридической формы и прочих факторов.

**Цель аудита** состоит в том, чтобы повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Эта цель достигается путем выражения мнения аудитором о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

В случае с большинством основ общего назначения такое мнение выражается относительно того, представлена ли финансовая отчетность достоверно, во всех существенных аспектах, или дает ли она справедливый и достоверный взгляд в соответствии с основой представления. Аудит, проводимый в соответствии с МСА и соответствующими этическими требованиями, позволяет аудитору сформулировать такое мнение.

**Общие цели аудитора** при проведении аудита финансовой отчетности состоят в том, чтобы:

- *получить разумную уверенность* в том, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой, что позволит аудитору выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности;
- *предоставить отчет (заключение)* в отношении финансовой отчетности согласно требованиям МСА в соответствии с выводами аудитора.

В случае если **разумная уверенность не может быть получена**, а мнение с оговорками в аудиторском отчете недостаточно в сложившейся ситуации для информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, МСА требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался от работы по соглашению (или ушел в отставку), если такой отказ возможен согласно применимому законодательству или нормативным актам.

### Требования

**Этические требования**, связанные с аудитом финансовой отчетности: аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования к независимости, касающиеся соглашений по аудиту финансовой отчетности. **независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность, конфиденциальность**, профессиональное поведение и следование техническим стандартам.

**Профессиональный скептицизм**: аудитор должен планировать и выполнять аудит с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности. Это означает, что аудитор предполагает найти доказательства в подтверждение информации, содержащейся в заявлениях руководства экономического субъекта и не рассматривает данную информацию как непременно верную.

**Профессиональное суждение**: аудитор должен выносить профессиональное суждение при планировании и выполнении аудита финансовой отчетности.

**Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство и аудиторский риск**: чтобы

получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, получить возможность для обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Согласно МСА аудит призван обеспечить достаточную уверенность в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие *«достаточная уверенность»* применимо ко всему процессу аудита. По отношению к процессу получения аудиторских доказательств достаточная уверенность определяется как количественная мера аудиторских доказательств, необходимых аудитору, чтобы сделать вывод об отсутствии существенных искажений в проверяемой финансовой отчетности.

*Проведение аудита в соответствии с МСА:* аудитор должен выполнить все МСА, уместные для аудита. МСА является уместным для аудита в том случае, если МСА является действующим, и обстоятельства, рассматриваемые в МСА, существуют. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, которые содержат перечень основных принципов и необходимых процедур, а также сопутствующие пояснительные материалы.

*Аудитор должен знать весь текст МСА*, включая руководство по его применению и пояснительный материал, чтобы понимать его цели и применять его требования надлежащим образом.

**Объем аудита** финансовых отчетов определяется тем, что любая аудиторская проверка должна обеспечивать охват всех аспектов объекта, относящихся к финансовому отчету рассматриваемых как единое целое. При этом важность информации определяет сам аудитор.

Объем аудита относится к аудиторским процедурам, необходимым для достижения цели аудита при данных условиях. Состав и виды процедур определяются аудитором с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и при необходимости с учетом условий договоренности о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

Аудиту присущи **ограничения**, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений, в силу следующих причин:

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

Кроме того, работа аудитора основывается на его **суждениях** и, в частности, в отношении:

- а) сбора аудиторских доказательств, например, при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- б) выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, например, путем разумности расчетов руководства в ходе подготовки финансовой отчетности.

Существуют и другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств (например, в отношении хозяйственных операций между связанными сторонами). В таких случаях в некоторых МСА определены особые процедуры, которые обеспечивают *достаточные и уместные аудиторские доказательства* при отсутствии необычных обстоятельств, усиливающих риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях; любого признака, указывающего на наличие существенного искажения.

**Ответственность за финансовую отчетность.** Аудитор отвечает за свое мнение по финансовым отчетам, однако ответственность за их составление лежит на управленческом аппарате проверяемого субъекта, т.е. аудит финансовой отчетности не освобождает его руководство от ответственности.

*Руководство организации несет ответственность* за подготовку и предоставление финансовой отчетности, за предупреждение, выявление злоупотреблений и других аномалий в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля фирмы.

*Ответственность же аудитора* рассматривается с двух позиций:

- как результат нарушения требований законодательства;
- за не проявление должной тщательности и мастерства при проведении аудита.

В первом случае ответственность возникает перед государством, во втором – перед клиентами или лицами, пострадавшими в результате недобросовестно проведенного аудита. В отношении клиентов

аудитор несет ответственность: за соблюдение условий договора, быстрое представление счета за оказанные услуги: разумное мастерство и тщательность, предупреждение злоупотреблений, выявление существенных искажений в бухгалтерском учете и внутреннем контроле; исполнение своих обязанностей, сохранение конфиденциальности в отношениях с клиентом.

## 2. Планирование аудита.

**Планирование аудита** – это процесс разработки общей стратегии и деталей аудиторской проверки.

**Цель планирования** – аудитор должен запланировать аудит так, чтобы он был выполнен эффективно. Под **эффективностью** здесь понимается установление объемов, направлений, сроков и стоимости проверки.

С этой целью разработан **МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»**. Стандарт включает следующие **параграфы**: введение, цель, требования, руководство по применению и пояснительный материал.

Данный Международный стандарт аудита (МСА) рассматривает обязанность аудитора планировать аудит финансовой отчетности. Данный МСА составлен в контексте повторяющихся аудитов. Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту, описываются отдельно.

Цель МСА 300 – установление стандартов и предоставление руководства по планированию аудита финансовой отчетности. Планирование аудита должно быть действенным и способствующим наилучшему выполнению аудита.

**Характер и масштаб работ по планированию** варьируется в зависимости от размера и сложности организационной структуры субъекта, прошлого опыта ключевых членов команды по проекту, связанного с субъектом, а также изменений, произошедших в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения соглашения по аудиту.

Процесс планирования не состоит из разрозненных частей, а скорее носит непрерывный и повторяющийся характер. Данный процесс обычно начинается практически сразу после завершения предыдущего аудита (или одновременно с ним) и продолжается вплоть до завершения текущего соглашения по аудиту. Однако, при планировании аудита аудитор должен принять во внимание сроки выполнения определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до выполнения дальнейших аудиторских процедур. Например, планирование включает необходимость рассмотреть до определения и оценки аудитором рисков существенных искажений такие вопросы, как:

- Аналитические процедуры, которые необходимо выполнить в рамках оценки рисков.
- Получение общего знания о нормативно-правовой базе, применяемой в отношении субъекта, и о соответствии субъекта требованиям этой базы.
- Определение уровня существенности.
- Участие экспертов.
- Выполнение прочих процедур по оценке рисков.

Аудитор может принять решение об обсуждении элементов планирования с руководством субъекта. Это делается с целью облегчить проведение и управление выполнением соглашения по аудиту (например, для координирования некоторых из запланированных аудиторских процедур с работой персонала субъекта). Хотя эти обсуждения и проводятся довольно часто, все же аудитор несет ответственность за общую стратегию и план аудита. При обсуждении вопросов, включенных в общую стратегию аудита и план аудита, необходимо сделать все возможное, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита. Например, обсуждение характера и сроков выполнения детальных аудиторских процедур с руководством субъекта может подвергнуть риску эффективность аудита, сделав аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

**Планирование аудита** предполагает:

- 1) установление общей стратегии аудита для соглашения по аудиту;
- 2) разработку плана аудита.

**Адекватное планирование содействует достижению целей аудита** по нескольким



направлениям, включая следующее:

- помогает гарантировать, что важным областям аудита уделено *должное внимание*;
- помогает аудитору идентифицировать и своевременно решить *потенциальные проблемы*;
- помогает аудитору должным образом организовать и управлять выполнением *соглашения по аудиту*, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;
- помогает в *выборе участников команды* по проекту с соответствующим уровнем способностей и компетентности, чтобы предпринять ответные действия на ожидаемые риски, а также при распределении работ между участниками команды по проекту;
- облегчает направление и *надзор за работой* участников команды по проекту, а также проверку их работы;
- помогает, если необходимо, в *координировании работы*, выполняемой аудиторами компонентов и экспертами.

**Требования:** участие ключевых участников команды по проекту (Партнер по проекту и другие ключевые члены команды по проекту должны участвовать в планировании аудита, включая планирование и участие в обсуждении с участниками команды по проекту); *предварительная работа по соглашению* (Аудитор должен предпринять следующие действия на начальном этапе текущего соглашения по аудиту: выполнение процедур, требуемых МСА 220 относительно продолжения отношений с клиентом и конкретного соглашения по аудиту; оценка соответствия этическим требованиям, включая независимость, как того требует МСА 220; установление факта понимания условий соглашения, как того требует МСА 210).

Выполнение этих *предварительных работ по соглашению* помогает удостовериться в том, что аудитор планирует соглашение по аудиту, согласно которому:

- В ходе аудита *аудитор является независимым* и располагает возможностями, необходимыми для выполнения этого соглашения.
- *Нет проблем, связанных с порядочностью руководства* субъекта, которые могут повлиять на желание аудитора продолжить выполнение соглашения.
- *Нет недопонимания с клиентом* в отношении условий соглашения.

Вопросы, касающиеся продолжения отношений с клиентом и выполнения этических требований, включая независимость, должны рассматриваться в ходе выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий или изменения обстоятельств.

Выполнение первоначальных процедур как в связи с продолжением отношений с клиентом, так и в связи с оценкой соответствия этическим требованиям (включая независимость) на начальном этапе текущего соглашения по аудиту означает, что они завершаются до выполнения прочих значительных работ по текущему соглашению по аудиту. Что касается продолжающихся соглашений по аудиту, такие первоначальные процедуры обычно выполняются почти сразу после завершения предыдущего аудита (или одновременно с ним).

Аудитор должен включить в *аудиторскую документацию*:

- (а) Общую стратегию аудита;
- (б) План аудита; и
- (в) Любые существенные изменения, внесенные в ходе соглашения по аудиту в общую стратегию аудита или план аудита, а также причины внесения таких изменений.

**Документирование общей стратегии аудита** представляет собой *фиксацию ключевых решений*, необходимых для надлежащего планирования аудита и информирования команды по проекту о значительных вопросах. Например, аудитор может подготовить *резюме общей стратегии аудита* в виде меморандума, содержащего ключевые решения в отношении общего масштаба, сроков и проведения аудита.

**Документирование планов аудита** представляет собой фиксацию запланированного характера, сроков выполнения, и масштаба процедур по оценке рисков, а также дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений в ответ на оцененные риски. Документирование также служит *свидетельством*

*надлежащего планирования аудиторских процедур, которые могут быть проверены и одобрены до их выполнения*. Аудитор *может использовать стандартные программы* аудита или контрольные листы по аудиту, *скорректированные* соответственно обстоятельствам соглашения.

**Документирование аудиторами значительных изменений**, внесенных в общую стратегию аудита и план аудита, и, следовательно, изменений, внесенных в запланированный характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, *должно объяснять, почему* были сделаны значительные изменения, и содержать общую стратегию и план аудита, которые были, в конечном итоге, приняты. Документы также отражают соответствующие ответные действия на значительные изменения, происходящие в ходе аудита.

#### **Работа по планированию**

Аудитор должен определить *общую стратегию аудита*, которая устанавливает масштаб, сроки выполнения и направление аудита и служит ориентиром при разработке плана аудита.

При определении общей стратегии аудита аудитор должен:

- 1) установить характеристики соглашения, которые определяют его масштаб;
- 2) установить цели отчетности, представляемой по соглашению, для планирования сроков проведения аудита и характера необходимых коммуникаций;
- 3) рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значительными для направления усилий команды по проекту;
- 4) рассмотреть результаты предварительной работы по соглашению и, при необходимости, рассмотреть вопрос о том, являются ли знания, полученные при выполнении партнером по проекту других соглашений для субъекта, значимыми для аудита;
- 5) установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для выполнения соглашения.

Процесс *разработки общей стратегии аудита помогает аудитору* определить, при условии завершения процедур по оценке рисков, такие вопросы, как:

- *Ресурсы, необходимые для конкретных областей аудита*, например, *использование членов команды* по проекту, обладающих соответствующим опытом, для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или *привлечение экспертов* для работы по сложным вопросам;
- *Распределение ресурсов по конкретным областям аудита*, например, *количество членов команды* по проекту, назначенных для наблюдения за проведением инвентаризации в местах нахождения запасов, масштаб проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или *бюджет часов, выделенных на аудит*, для распределения по областям с высоким уровнем риска;
- *Сроки использования этих ресурсов*, например, на промежуточном этапе аудита или на дату отсечения; и
- Как осуществляется управление, направление и надзор за этими ресурсами, например, *когда ожидается проведение инструктивных и итоговых совещаний* команды по проекту, как будет проводиться обзор, осуществляемый партнером по проекту и менеджером (например, на месте или вне офиса), и проводить ли контрольный обзор качества выполнения соглашения.

Приложение перечисляет примеры аспектов, которые могут быть рассмотрены при определении общей стратегии аудита. **Характеристики соглашения:** *Основа представления финансовой отчетности*, в соответствии с которой была подготовлена финансовая информация, подлежащая аудиту, включая *необходимость сверки с какой-либо другой основой представления финансовой отчетности*. *Характерные для отрасли требования к представлению отчетности*, например, отчеты, требуемые отраслевыми регулирующими органами. Предполагаемый охват аудитом, включая количество и расположение компонентов субъекта. *Характер контроля со стороны материнской компании* над ее компонентами, определяющий то, каким образом будет консолидироваться группа. *Масштаб аудита компонентов, выполняемого другими аудиторами*. Характер сегментов бизнеса, подлежащих аудиту, включая необходимость специализированных знаний. *Валюта отчетности, включая необходимость перевода аудируемой финансовой информации в валюту отчетности*. Необходимость обязательного аудита отдельной финансовой отчетности в дополнение к аудиту в целях консолидации. *Возможность использовать работу внутренних аудиторов* и то, насколько аудитор может полагаться на их работу.

Использование субъектом обслуживающих организаций и то, как аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых такими организациями. Предполагаемое использование аудиторских доказательств, полученных при предыдущих аудитах, например, аудиторские доказательства, связанные с процедурами по оценке рисков и тестами средств контроля. *Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры*, включая доступность данных и ожидаемое использование КПА.

Как только будет установлена общая стратегия аудита, необходимо разработать **план аудита для работы над различными вопросами**, которые определены в общей стратегии аудита, принимая во внимание необходимость достичь целей аудита посредством эффективного использования ресурсов аудитора. Установление общей стратегии аудита и детального плана аудита в силу необходимости не могут быть процессами, осуществляемыми раздельно или последовательно, **они тесно взаимосвязаны**, поскольку изменения в одном из них могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой.

При **аудите субъектов малого бизнеса** аудит может полностью выполняться очень маленькой командой по проекту. Многие аудиты субъектов малого бизнеса проводятся силами партнера по проекту (который может быть индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером) и одного члена команды по проекту (или без членов команды по проекту). В условиях небольшой команды по проекту значительно проще координировать работу членов команды по проекту и обеспечивать обмен информацией между ними.

Определение общей стратегии аудита для аудита субъекта малого бизнеса не должно быть сложным или отнимающим много времени процессом; он варьируется в зависимости от размера субъекта, сложности аудита и размера команды по проекту. Например, краткий меморандум, подготовленный при завершении предыдущего аудита на основе обзора рабочих документов и освещающий вопросы, выявленные в ходе только что завершеного аудита, который был обновлен в текущем периоде на основе обсуждений с собственником-управляющим, может служить задокументированной стратегией аудита для текущего соглашения по аудиту, если он охватывает вопросы.

С целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор должен разработать **план аудита**, который должен включать описание:

- 1) характера, сроков выполнения и масштаба запланированных процедур по оценке риска, как определено в МСА 315;
- 2) характера, сроков выполнения и масштаба запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений, как определено в МСА 330;
- 3) других запланированных аудиторских процедур, которые должны быть выполнены, чтобы соглашение соответствовало требованиям МСА.

**План аудита** более детален по сравнению с общей стратегией аудита и включает в себя характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить членам команды по проекту. **Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки плана аудита**. Например, планирование аудиторских **процедур по оценке рисков** обычно осуществляется на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков выполнения и масштаба конкретных аудиторских процедур зависит от результатов процедур по оценке рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение аудиторских процедур по некоторым классам операций, сальдо счетов и раскрытиям до завершения более детального плана аудита в отношении всех оставшихся аудиторских процедур.

Аудитор **должен обновлять и изменять** общую стратегию аудита и план аудита по мере необходимости в ходе аудита.

В результате неожиданных событий, изменений в условиях, или аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур, аудитору **может понадобиться модифицировать общую стратегию аудита и план аудита** и, следовательно, запланированный характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур на основе **пересмотренной оценки рисков**. Это может произойти, когда внимание аудитора привлекает информация, значительно отличающаяся от информации, которая была доступна, когда аудитор планировал аудиторские процедуры. Например, аудитор в

результате выполнения процедур проверки по существу может получить аудиторские доказательства, противоречащие аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств контроля.

Аудитор **должен запланировать** характер, сроки и степень направления работы команды по проекту, надзора за членами команды по проекту, а также проверки выполненной ими работы.

Характер, сроки выполнения, масштаб направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту, а также проверки выполненной ими работы **варьируется в зависимости от многих факторов**, включая:

– **Размер и сложность организационной структуры субъекта.**

– **Область аудита.**

– **Оцененные риски существенных искажений** (например, повышение оцененного риска существенных искажений для данной области аудита обычно требует соответствующего увеличения масштаба и своевременного направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту, а также более детальной проверки их работы).

– **Способности и профессиональная компетентность членов команды по проекту, выполняющей аудит.**

МСА 220 содержит более подробное руководство по направлению, надзору и проверке аудиторской работы.

**План аудита** должен охватывать всю проверку, во всем масштабе. При разработке общего плана аудита необходимо учитывать следующие аспекты:

- 1) знание бизнеса клиента (отраслевые особенности; особенности субъекта; уровень компетентности руководства субъекта);
- 2) понимание системы бухгалтерского учета и СВК (оценка и анализ всех элементов учетной политики; знание аудитором особенностей бизнеса клиента и подобных бизнесов);
- 3) риски и существенность, к которым относятся: ожидаемые оценки неотъемлемого риска; установление уровней существенности; выявление сложных областей бухгалтерского учета;
- 4) характер, временные рамки и объем аудиторских процедур (распределение аудиторских процедур по областям аудита; определение влияния на результаты аудита и мнение аудитора; использование в ходе проверки результатов работы внутренних аудиторов);
- 5) координация, направление работы, надзор и обзорная проверка (привлечение различных специалистов).

В процессе планирования аудита должна быть разработана **программа аудита**, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур с указанием примерного хронометража их проведения. В ходе аудита план и программа могут пересматриваться с обязательным документированием всех изменений.

### 3. Информация о бизнесе клиента (знание субъекта и его среды).

Данному вопросу посвящены положения **МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»**. **«Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и окружения организации» (2013)** Стандарт включает следующие **параграфы**: введение, цель, определения, требования, руководство по применению и пояснительный материал.

**Цель аудитора** – выявление и оценка рисков существенного искажения, будь то в результате мошенничества или ошибки, на уровнях финансовой отчетности и утверждений через изучение деятельности и окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля, что позволяет создать основу для разработки и реализации мер противодействия выявленным рискам существенного искажения.

**Утверждения** – представления руководства субъекта, сделанные в явной или неявной форме и воплощенные в финансовой отчетности, которые используются аудитором для рассмотрения различных видов потенциальных искажений, которые могут иметь место в финансовой отчетности.

К **требованиям в МСА 315** относятся **Процедуры оценки рисков и соответствующие**

*действия и Требуемое изучение деятельности и окружения организации, включая систему внутреннего контроля.*

**Процедуры оценки рисков и соответствующие действия:** Аудитор выполняет процедуры оценки рисков с целью создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровнях утверждений и финансовой отчетности. Однако процедуры оценки рисков сами по себе не обеспечивают надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для составления аудиторского заключения.

Изучение деятельности и окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля («изучение организации»), представляет собой непрерывный, динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации в ходе всего аудиторского задания. Такое изучение создает некую систему координат, в рамках которой аудитор планирует все аудиторские мероприятия и выносит профессиональное суждение, например при:

- оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности;
- определении существенности в соответствии с МСА 320;
- рассмотрении адекватности выбора и применения учетной политики и достаточности раскрытия информации в финансовой отчетности;
- выявлении вопросов, которые могут потребовать особого внимания в ходе аудита, например: операции между связанными сторонами, надлежащий характер использования руководством допущения о непрерывности деятельности организации или рассмотрение коммерческих целей операций;
- разработке предположений для использования в ходе выполнения аналитических процедур;
- противодействии выявленным рискам существенного искажения, включая разработку и выполнение последующих аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, например адекватности предположений и устных и письменных представлений руководства.

Информация, полученная аудитором при выполнении процедур оценки рисков и соответствующих мероприятий, может быть использована в качестве аудиторских доказательств для подтверждения оценки рисков существенного искажения. Кроме того, аудиторские доказательства о классах операций, сальдо счетов, раскрытии информации и соответствующих утверждениях, а также об эффективности средств контроля, могут быть получены, даже если такие процедуры не планировались специально как процедуры проверки по существу или тесты средств контроля. Аудитор также может принять решение выполнить процедуры проверки по существу или тесты средств контроля одновременно с процедурами оценки рисков, так как это может быть эффективно.

При определении необходимого объема изучения организации аудитор использует профессиональное суждение. Определяющим фактором для аудитора должен быть следующий: является ли полученное представление об организации достаточным для достижения цели, указанной в МСА 315. Аудитору не требуется столь же глубокое понимание общих аспектов деятельности организации, которым обладает ее руководство.

Оценке подлежат риски искажений как в силу ошибки, так и в силу мошенничества; в МСА 315 рассматриваются оба типа рисков. Однако важность вопросов мошенничества столь велика, что в МСА 240 включены дополнительные требования и рекомендации в отношении процедур оценки рисков и соответствующих мероприятий, проводимых с целью получения информации, используемой для выявления рисков существенного искажения в результате мошенничества.

Хотя в ходе изучения деятельности организации аудитор должен выполнить все приведенные процедуры оценки, он не обязан выполнять все такие процедуры применительно к каждому аспекту деятельности организации. Существуют и другие процедуры, обеспечивающие получение информации, которая может быть полезна при выявлении рисков существенного искажения. К таким процедурам относятся:

- анализ информации, полученной из внешних источников, например: отраслевые и экономические журналы; аналитические отчеты, исследования банков и рейтинговых агентств; издания регулирующих органов и финансовые публикации;
- обращение с запросами к внешним юристам или оценщикам, услугами которых

пользовалась организация.

**Процедуры оценки рисков** должны включать следующее:

(а) **направление запросов руководству**, соответствующим работникам службы внутреннего аудита (если таковая существует) и другим представителям организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения, будь то в силу мошенничества или ошибки (см. разделы А6-А13);

Большинство информации по аудиторским запросам аудитор получает от руководства и лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности. Необходимые сведения можно также получить посредством запросов в службу внутреннего контроля (если таковая существует) и другим работникам организации. При выявлении рисков существенного искажения аудитор может получить информацию или другие мнения по данной проблеме, обратившись с запросами к другим представителям организации или сотрудникам с разным уровнем полномочий, например:

- запросы к представителям собственника могут способствовать пониманию аудитором условий подготовки финансовой отчетности. Важность эффективной двусторонней коммуникации с целью содействия аудитору в получении информации по этому вопросу от представителей собственника описывается в МСА 260;
- запросы к работникам, отвечающим за инициирование, обработку и учет сложных или необычных операций, могут помочь аудитору оценить адекватность выбора и применения определенных аспектов учетной политики;
- запросы к штатному юристу могут предоставить информацию о таких вопросах, как судебные разбирательства, соблюдение законодательства и нормативных актов, осведомленность о фактическом или предполагаемом мошенничестве, затрагивающем деятельность организации, гарантии, послепродажные обязательства, соглашения с бизнес-партнерами (например, совместные предприятия) и значение договорных терминов;
- запросы к работникам отдела маркетинга или сбыта могут предоставить информацию об изменениях в маркетинговых стратегиях организации, тенденциях продаж или договорных отношениях с клиентами;
- запросы к службе управления рисками (или отвечающим за управление рисками работникам) могут дать информацию об операционных и нормативных рисках, которые могут повлиять на финансовую отчетность;
- запросы к работникам, обслуживающим информационные системы, могут дать данные об изменениях и сбоях в системах или процедурах контроля и другие сведения о рисках, связанных с информационными системами.

Поскольку изучение организации и ее окружения представляет собой непрерывный динамический процесс, аудиторские запросы могут направляться в течение всего аудиторского задания.

Если в организации создана **служба внутреннего аудита**, обращение с запросом к ее работникам может дать полезную информацию для изучения деятельности организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. В силу своих обязанностей работники службы внутреннего аудита, как правило, хорошо знакомы с деятельностью и коммерческими рисками организации и могут обладать сведениями, полученными в результате проведенной работы (например, о недостатках или рисках системы внутреннего контроля), которые могут быть весьма полезны для изучения аудитором организации, оценки рисков и других аспектов аудита. Поэтому аудиторские запросы следует направлять вне зависимости от того, намерен ли аудитор использовать работу службы внутреннего аудита для изменения характера, сроков или сокращения объема планируемых аудиторских процедур. Наиболее актуальными могут быть запросы о тех проблемах, которые обсуждались службой внутреннего аудита с представителями собственника, и о результатах выполненной ею оценки рисков. Если из полученных ответов видно, что служба внутреннего аудита обладает сведениями, значимыми для финансовой отчетности и аудита, аудитор может счесть целесообразным ознакомиться с соответствующими отчетами внутренних аудиторов. К отчетам службы внутреннего аудита, которые могут оказаться значимыми для аудита, относятся, среди прочего, стратегия и планы работы службы, а также отчеты о результатах проведенных проверок, подготовленные для руководства или представителей собственника организации.

Кроме того, согласно МСА 240, если служба внутреннего аудита предоставляет аудитору информацию о каком-либо фактическом, подозреваемом или предполагаемом случае мошенничества, аудитор обязан учесть такую информацию при выявлении риска существенного искажения в силу мошенничества. Аудиторские запросы следует направлять тем работникам службы внутреннего аудита, которые, по мнению аудитора, обладают необходимыми знаниями, опытом и полномочиями (например, руководителю или, в зависимости от обстоятельств, другим работникам службы внутреннего аудита). Аудитор также может счесть целесообразным проведение периодических встреч с указанными лицами.

Аудиторы **организаций государственного сектора** часто несут дополнительные обязанности, связанные с внутренним контролем и соблюдением действующих законодательных и нормативных актов. Направление запросов соответствующим работникам службы внутреннего аудита может помочь аудитору в выявлении риска существенного несоблюдения действующих законодательных и нормативных актов и риска недостатков внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности.

**(b) аналитические процедуры;**

Аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур оценки рисков, могут обнаружить такие аспекты деятельности организации, о которых аудитор не имел представления, и помочь в оценке рисков существенного искажения с целью создать основу для разработки и практической реализации мер противодействия выявленным рискам.

Аналитические процедуры, выполняемые как процедуры оценки рисков, могут включать как финансовую, так и нефинансовую информацию, например соотношение между продажами и площадью торгового зала или объемом реализованной продукции.

Аналитические процедуры могут быть полезны для обнаружения необычных операций или событий, а также сумм, соотношений и тенденций, которые могут свидетельствовать о наличии проблем, способных повлиять на результат аудиторской проверки. Обнаружение необычных или неожиданных соотношений может помочь аудитору при выявлении рисков существенного искажения, особенно рисков существенного искажения в результате мошенничества. Однако если при выполнении таких аналитических процедур используются данные, укрупненные на высоком уровне (что может происходить, когда аналитические процедуры выполняются как процедуры оценки рисков), результаты таких аналитических процедур дают только общее начальное представление о возможном наличии существенного искажения. Соответственно, в таких случаях, наряду с результатами таких аналитических процедур, для их понимания и оценки может быть полезен анализ другой информации, собранной при выявлении рисков существенного искажения.

**Особенности малых предприятий** Некоторые малые предприятия могут не иметь промежуточной или ежемесячной финансовой информации, которую можно использовать в целях выполнения аналитических процедур. В таких обстоятельствах, несмотря на то что у аудитора есть возможность выполнить ограниченные аналитические процедуры в целях планирования аудита или получить определенную информацию посредством запросов, ему может понадобиться запланировать выполнение аналитических процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения на этапе, когда будет готов предварительный проект финансовой отчетности организации.

**(c) наблюдение и проверка**

Наблюдение и проверка могут быть использованы для *подтверждения сведений*, полученных в результате запросов к руководству и другим лицам, а также могут предоставить информацию о деятельности организации и ее окружении. Примеры таких аудиторских процедур включают наблюдение или проверку следующих вопросов:

- операции организации;
- документы (например, бизнес-планы и стратегии), записи и инструкции по внутреннему контролю;
- отчеты, подготовленные руководством (например, ежеквартальные управленческие отчеты и промежуточная финансовая отчетность) и представителями собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);
- служебные помещения и промышленные сооружения организации.

Аудитор **оценивает степень важности информации**, полученной в процессе установления и поддержания отношений с клиентом, для выявления рисков существенного искажения.

Если руководитель аудиторской проверки имеет опыт выполнения других аудиторских заданий для данной организации, он должен оценить степень важности полученной в ходе таких заданий информации для выявления рисков существенного искажения.

Если аудитор планирует использовать информацию, полученную из предыдущего опыта его работы с организацией и аудиторских процедур, выполненных в ходе ранее выполнявшихся аудиторских проверок, он должен установить, произошли ли со времени проведения предыдущего аудита какие-либо изменения, способные повлиять на значимость такой информации для текущего аудита.

**Предшествующий опыт работы с организацией** и аудиторские процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудиторских проверок, могут предоставить аудитору информацию по следующим вопросам:

- искажения, имевшие место в прошлом, и их своевременное устранение;
- характер деятельности организации и ее окружения; система внутреннего контроля (включая ее недостатки);
- существенные изменения, которые могли произойти в организации или ее деятельности после предшествующего финансового периода, знание которых может помочь аудитору получить достаточное представление о деятельности организации с целью выявления и оценки рисков существенного искажения.

Если аудитор намерен использовать информацию, полученную в предшествующие периоды, для целей текущего аудита, он должен определить, сохраняет ли такая информация свою актуальность, ибо изменения в контрольной среде, например, могут повлиять на уместность информации, полученной в предшествующем году.

Чтобы определить, произошли ли какие-либо изменения, способные повлиять на уместность такой информации, аудитор может сделать запрос и выполнить другие аудиторские процедуры, например сквозную проверку соответствующих систем.

Руководитель аудиторской проверки и другие ключевые члены аудиторской команды **должны обсудить подверженность финансовой отчетности организации существенному искажению** и использование применяемых принципов финансовой отчетности в отношении данных и обстоятельств, относящихся к деятельности организации. Руководитель аудиторской проверки решает, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской команды, которые не принимали участие в обсуждении.

**Обсуждение среди членов аудиторской команды** подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению:

- предоставляет возможность более опытным членам аудиторской команды, включая руководителя аудиторской проверки, *поделиться своими наблюдениями*, основанными на знании данной организации;
- позволяет членам аудиторской команды обмениваться *информацией о коммерческих рисках организации* и мнениями о том, каким образом и при каких обстоятельствах финансовая отчетность может быть подвержена существенному искажению в результате мошенничества или ошибки;
- помогает членам аудиторской команды *получить более полное представление о потенциальной возможности существенного искажения* финансовой отчетности в тех аспектах, которые им поручены, а также понять, как результаты выполняемых ими аудиторских процедур могут повлиять на другие аспекты аудита, включая решения о характере, сроках и объеме последующих аудиторских процедур;
- создает *основу для информационного взаимодействия между членами аудиторской команды* и обмена новыми данными, полученными в ходе аудита, которые могут повлиять на оценку рисков существенного искажения или аудиторские процедуры, выполняемые с целью устранения этих рисков.

Дополнительные требования и рекомендации по обсуждению рисков мошенничества среди членов аудиторской команды приведены в МСА 240.

Участие всех членов аудиторской команды в отдельно взятом обсуждении не всегда необходимо или практически целесообразно (например, при аудите организации, имеющей много

подразделений); равным образом, нет необходимости информировать всех членов аудиторской команды обо всех принятых в ходе обсуждения решениях.

Руководитель аудиторской проверки может обсудить какие-либо вопросы с ключевыми членами аудиторской команды, в том числе (если это признано целесообразным) с обладающими специальными навыками и знаниями, а также с лицами, ответственными за аудит подразделений организации, и поручить кому-нибудь провести обсуждение с другими членами команды с учетом объема информационного взаимодействия, признанного необходимым в аудиторской команде. Может оказаться полезным план информационного взаимодействия, утвержденный руководителем аудиторской проверки.

**Особенности малых предприятий** Многие аудиторские проверки малых предприятий проводятся только руководителем аудиторской проверки (который может являться действующим единолично специалистом). В таких ситуациях именно руководитель аудиторской проверки, который лично составил план аудита, несет ответственность за изучение достоверности финансовой отчетности организации существенному искажению в результате мошенничества или ошибки.

**Знание субъекта и его среды**, включая систему внутреннего контроля субъекта, устанавливает базу данных, на основе которой аудитор планирует аудит и выражает профессиональное суждение в ходе аудита. Оно является непрерывным, динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита.

**Требуемое изучение деятельности и окружения организации, включая систему внутреннего контроля** включает следующие вопросы: *Деятельность организации и ее окружение; Система внутреннего контроля организации.*

*Деятельность организации и ее окружение. Аудитор должен получить представление о следующем:*

(а) соответствующие *отраслевые, нормативные и другие внешние факторы*, включая применяемые принципы финансовой отчетности.

К значимым для аудитора *отраслевым факторам* относятся сложившиеся в отрасли условия, например конкурентная среда, отношения с поставщиками и заказчиками, технологические разработки. В круг рассматриваемых аудитором вопросов могут входить:

- Рынок и конкуренты, включая спрос, емкость рынка и ценовая конкуренция.
- Цикличность или сезонность деятельности.
- Технологии производства, связанные с продукцией субъекта.
- Энергоснабжение и стоимость электроэнергии.

Отрасль, в которой работает организация, может вызвать специфические риски существенных искажений, обусловленные характером бизнеса или уровнем нормативного регулирования. Например, долгосрочные контракты могут подразумевать значительные сметы доходов и затрат, вызывающие риски существенных искажений. В таких случаях важно, чтобы в состав команды по проекту входили специалисты с достаточным знанием и опытом в соответствующей области.

**Нормативные факторы.** К значимым для аудитора нормативным факторам относятся нормативно-правовая среда. Среди прочего, в нее входят применяемые принципы представления финансовой отчетности, правовое поле и политическая обстановка. В круг рассматриваемых аудитором вопросов могут входить:

- Принципы бухгалтерского учета и методы, характерные для конкретной отрасли.
- Нормативная база в случае регулируемой отрасли.
- Законодательство и нормативная база, которые существенно влияют на деятельность организации, включая прямые надзорные действия регулирующих органов.
- Налогообложение (корпоративные и прочие налоги).

– государственная политика, влияющая на ведение хозяйственной деятельности организации, например кредитно-денежная политика, в том числе валютный контроль, налоговое и финансовое стимулирование (например, программы государственной помощи), а также политика в области тарифов и торговых ограничений.

- Требования по охране окружающей среды, затрагивающие отрасль и бизнес субъекта.

Некоторые особые требования в отношении нормативно-правовой среды, в которой действуют организация, отрасль или сектор, приводятся в МСА 250.

При аудите организаций государственного сектора следует принимать во внимание влияние на деятельность организации законодательных, нормативных и иных актов. Эти элементы важно учитывать при изучении деятельности организации и ее окружения.

Примеры *других внешних факторов*, оказывающие влияние на субъект, которые может рассмотреть аудитор, включают общие экономические условия, процентные ставки и доступность финансирования, а также инфляцию или переоценку валюты.

**(б) Характер деятельности организации**, включая:

- (i) осуществляемые организацией операции;
- (ii) его структуру собственности и управления;
- (iii) виды инвестиций, которые субъект делает и планирует сделать, включая инвестиции в субъекты специального назначения; и
- (iv) структуру субъекта и методы финансирования чтобы предоставить аудиторю возможность понять классы операций, сальдо счетов, и раскрытия информации, которые должны содержаться в финансовой отчетности.

Знание характера субъекта позволяет аудитору понять такие вопросы, как:

– наличие сложной структуры, например дочерних компаний или других подразделений, расположенных в разных местах. Сложная структура часто предполагает наличие вопросов, которые могут стать причиной рисков существенного искажения. К таким вопросам может относиться надлежащий учет деловой репутации (гудвил), совместной деятельности, инвестиций, компаний специального назначения.

– структура собственности и отношения между собственниками и прочими лицами или организациями. Понимание этих вопросов помогает определить, выявлены ли и учтены ли надлежащим образом операции между связанными сторонами. Требования и рекомендации по рассмотрению вопросов, относящихся к связанным сторонам, приведены в МСА 550.

Примеры вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении представления о характере субъекта, включают следующие:

– *Коммерческая (хозяйственная) деятельность:*

- Характер источников доходов, продукции или услуг, и рынков, включая участие в электронной коммерции, в том числе продажи и маркетинговую деятельность через Интернет.
- Ведение бизнеса (например, этапы и методы производства, виды деятельности, подверженные экологическим рискам).
- Альянсы, совместные предприятия и привлечение внешних ресурсов.
- Географическое рассредоточение и отраслевая сегментация.
- Расположение производственных мощностей, складов и офисов, а также расположение и количество запасов.
- Основные клиенты и важные поставщики товаров и услуг, трудовые соглашения (включая существование договоров с профсоюзами, пенсионные и прочие льготы по завершению трудовой деятельности, опционы на акции и поощрительные премии, государственное регулирование вопросов найма).
- деятельность и расходы, связанные с научными исследованиями и разработками.
- Операции со связанными сторонами.

– *Инвестиции и инвестиционная деятельность:*

- Приобретение или изъятие капиталовложений (планируемые или осуществленные в недавнем прошлом).
- Инвестиции, размещение ценных бумаг и займов.
- Капитальные инвестиции.
- Инвестиции в неконсолидированные субъекты, включая товарищества, совместные предприятия и субъекты специального назначения.

– *Финансирование и финансовая деятельность:*

- Основные дочерние и ассоциированные субъекты, включая консолидированные и неконсолидированные структуры.
- Структура задолженности и соответствующие условия, включая забалансовое финансирование и договора аренды.
- Владельцы на праве собственности (местные, иностранные, деловая репутация и опыт) и связанные стороны.
- Использование производных финансовых инструментов.

– *Финансовая отчетность:*

- Принципы бухгалтерского учета и методы, характерные для отрасли, включая значительные категории, характерные для отрасли (например, ссуды и инвестиции для банков, НИОКР для фармацевтических компаний).
- Практика признания доходов.
- Учет справедливой стоимости.
- Активы, обязательства и операции в иностранной валюте.
- Учет необычных или сложных операций, включая учет в спорных или вновь появляющихся сферах (например, учет вознаграждения, основанного на стоимости акций).

*Значительные изменения* в субъекте по сравнению с предыдущими периодами могут привести к возникновению или изменению *рисков существенных искажений*.

Субъект специального назначения (иногда упоминаемый как целевая компания) – это субъект, созданный для узкой и четко определенной цели как, например, аренда или секритизация финансовых активов или НИОКР. Такой субъект может быть создан в форме корпорации, траста, товарищества или деятельности без образования юридического лица. Субъект, от имени которого был создан субъект специального назначения, может переводить последнему активы (например, в рамках операции по прекращению признания финансовых активов), получать права на использование активов субъекта специального назначения или предоставлять ему услуги, тогда как другие стороны могут предоставлять финансирование субъекту специального назначения. Как указано в МСА 550, в некоторых случаях субъект специального назначения может быть связанной стороной субъекта.

Основы представления финансовой отчетности часто подробно описывают условия, которые приравниваются к осуществлению контроля, или обстоятельства, при которых субъект специального назначения следует принимать во внимание в целях консолидации. Для интерпретации требований таких основ часто необходимо детальное знание соответствующих соглашений, в которых участвует субъект специального назначения.

**(в)** Выбор и применение субъектом *учетной политики*, включая причины внесения изменений в такую политику. Аудитор оценивает, соответствует ли учетная политика организации характеру ее коммерческой деятельности и согласуется ли она с применяемыми принципами финансовой отчетности и учетной политикой, применяемой в соответствующей отрасли

Понимание принципов выбора и применения организацией учетной политики предполагает изучение следующих вопросов:

- используемые организацией методы учета крупных и необычных сделок;
- влияние значимых вопросов учетной политики на спорные или новые аспекты учета, по которым отсутствуют консенсус или авторитетные рекомендации;
- изменения в учетной политике организации;
- новые для организации стандарты финансовой отчетности, законы и нормативные акты, сроки и порядок внедрения организацией таких требований.

**(г)** *Цели и стратегии организации, а также сопутствующие предпринимательские риски*, которые могут привести к рискам существенных искажений.

Организация ведет коммерческую деятельность в условиях, в которых действуют отраслевые, нормативные и другие внутренние и внешние факторы. С учетом таких факторов руководство или представитель собственника определяют цели, которые составляют общий план деятельности организации. Стратегии представляют собой подходы руководства к достижению таких целей. С течением времени цели и стратегии организации могут меняться.

**Предпринимательский (коммерческий) риск** – риск, связанный со значительными условиями, событиями, обстоятельствами, действиями или бездействием, которые могут оказать неблагоприятное влияние на способность субъекта достичь своих целей и реализовать свои стратегии, или связанный с постановкой неадекватных целей и принятием неадекватных стратегий.

**Предпринимательский риск** гораздо шире, чем риск существенных искажений финансовой отчетности, хотя последний входит в его состав. Коммерческий (предпринимательский) риск может возникнуть в результате изменений или сложности хозяйственной деятельности. Игнорирование необходимости изменений также может дать начало предпринимательскому риску.

**Предпринимательский риск может возникнуть**, например, в результате:

- разработки новых продуктов или услуг, которые могут оказаться неудачными на рынке;
- неспособности рынка (даже в случае успешного развития событий) поддержать продукт или услугу; или
- Недостатков в продукте или услуге, которые могут привести к возникновению обязательств и рискам, связанным с потерей репутации.

Изучение коммерческих (предпринимательских) рисков, с которыми сталкивается организация, повышает *вероятность выявления рисков существенных искажений*, так как большинство предпринимательских рисков, в конечном счете, будут иметь финансовые последствия и, следовательно, окажут влияние на финансовую отчетность. Однако, аудитор не обязан выявлять или оценивать все предпринимательские риски, потому что не все предпринимательские риски дают начало рискам существенных искажений.

В качестве примеров вопросов, которые аудитор может рассмотреть при получении *представления о целях, стратегиях субъекта и сопутствующих предпринимательских рисках*, которые могут привести к риску существенных искажений финансовой отчетности, можно назвать следующие вопросы:

- События в отрасли (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если у субъекта нет соответствующего персонала или опыта, чтобы отреагировать на изменения в отрасли).
- Новые продукты и услуги (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если существует повышенная ответственность производителя перед потребителем за продукт).
- Расширение бизнеса (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, если спрос не был правильно оценен).
- Новые требования к бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неправильном или неполном выполнении таких требований или при повышении затрат, необходимых для их выполнения).
- Требования регулирующих органов (нормативные требования) (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при увеличении затрат на юридическое обслуживание).
- Текущие и будущие потребности в финансировании (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при прекращении финансирования по причине неспособности субъекта выполнить требования).
- Использование ИТ (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при несовместимости системы и процессов).
- Последствия внедрения стратегии, в частности, последствия, которые могут привести к введению новых требований к бухгалтерскому учету (потенциальные предпринимательские риски могут возникнуть, например, при неполном или неправильном выполнении таких требований).

Предпринимательский риск может иметь непосредственные последствия для риска существенных искажений классов операций, сальдо счетов, и раскрытий на уровне утверждений или на уровне финансового отчетности. Например, предпринимательский риск, связанный с уменьшением клиентской базы, может увеличить риск существенных искажений, связанный с оценкой дебиторской задолженности. Однако, тот же самый риск, особенно в комбинации со спадом экономики, может иметь долгосрочные последствия, которые аудитор принимает во внимание при оценке правомерности допущения о непрерывности деятельности. Вопрос о том, может ли предпринимательский риск привести к

риску существенных искажений, поэтому, рассматривается с учетом обстоятельств деятельности организации.

**Примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенных искажений.** Эти примеры охватывают широкий диапазон условий и событий; но не все указанные условия и события будут уместными для каждого соглашения по аудиту, и список примеров не обязательно является исчерпывающим.

- Работа в экономически нестабильных регионах, например, странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией.
- Деятельность, подверженная влиянию неустойчивого рынка, например, торговля фьючерсами.
- Деятельность, в значительной степени подлежащая сложному нормативно-правовому регулированию.
- Проблемы с непрерывностью деятельности и ликвидностью, включая потерю важных заказчиков.
- Ограничения в доступе к капиталу и займам.
- Изменения в отрасли, в которой организация осуществляет свою деятельность.
- Изменения в цепи поставок.
- Разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых видов деятельности.
- Территориальное расширение деятельности.
- Изменения в субъекте, такие как крупные приобретения или реорганизация, или какие-либо иные необычные события.
- Вероятность продажи организаций или бизнес-сегментов.
- Наличие сложных объединений и совместные предприятия.
- Использование забалансового финансирования, компаний специального назначения и прочих сложных методов финансирования.
- Значительные операции со связанными сторонами.
- Недостаток персонала с надлежащим опытом в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.
- Изменения в составе ключевого персонала, в том числе уход ключевых руководителей.
- Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно те, на которые руководство субъекта не отреагировало должным образом.
- Противоречия между стратегией информационных технологий субъекта и стратегией его бизнеса.
- Изменения в среде информационных технологий.
- Внедрение существенно новых информационных систем, связанных с финансовой отчетностью.
- Запросы регулирующих или государственных органов о результатах хозяйственной или финансовой деятельности организации.
- Наличие искажений или ошибок в прошлом или существенный объем корректировок в конце отчетного периода.
- Значительные суммы нестандартных или несистематических операций, включая внутригрупповые операции и операции с большим доходом на конец периода.
- Операции, отражаемые на основе намерений руководства субъекта, например, рефинансирование долгов, активы для продажи и классификация рыночных ценных бумаг.
- Использование нововведений в сфере бухгалтерского учета.
- Бухгалтерские оценки с применением сложных методик.
- События или операции, по которым отмечается значительная неопределенность в отношении оценки, включая расчетные оценки.
- Находящиеся на рассмотрении судебные дела и условные обязательства, например, гарантийные обязательства, финансовые гарантии и обязательства по охране окружающей среды.

Как правило, руководство субъекта выявляет предпринимательские риски и разрабатывает меры по борьбе с ними.

При аудите субъектов государственного сектора на «цели руководства субъекта» могут

оказывать влияние вопросы ответственности перед государством и обществом. Более того, среди целей руководства субъекта могут встречаться такие, источник которых лежит в законодательстве, нормативных актах, или иных регулирующих положениях.

#### **(d) оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации.**

Руководство субъекта и другие лица оценивают и проводят обзор таких аспектов, которые они считают важными. Оценка результатов деятельности, как внешняя, так и внутренняя, оказывает определенное давление на субъект. Это давление, в свою очередь, может подвигнуть руководство субъекта принять меры с целью улучшения результатов деятельности субъекта или искажения финансовой отчетности.

Соответственно, понимание того, каким образом оцениваются финансовые результаты деятельности организации, помогает аудитору при рассмотрении вопроса о том, может ли давление, направленное на достижение заданных финансовых показателей, привести к действиям руководства, повышающим риск существенного искажения, в том числе в результате мошенничества (требования и рекомендации в отношении рисков мошенничества содержит МСА 240).

Оценка и анализ финансовых результатов не являются тождественными мониторингу средств контроля (который обсуждается как компонент системы внутреннего контроля), хотя может происходить частичное наложение их целей:

- Оценка и анализ результатов деятельности направлены на определение того, соответствуют ли результаты хозяйственной деятельности целям, установленным руководством субъекта (или третьими лицами).

- Целью мониторинга средств контроля – определить эффективность системы внутреннего контроля.

В некоторых случаях, однако, показатели деятельности также предоставляют информацию, которая позволяет руководству субъекта выявить недостатки в системе внутреннего контроля.

В качестве примеров **информации внутреннего происхождения**, которую использует руководство субъекта для оценки и **анализа финансовых результатов**, которой может воспользоваться аудитор, можно назвать:

- Ключевые показатели деятельности (финансовые и нефинансовые) и ключевые коэффициенты, тренды и операционная статистика.
- Анализ финансовых результатов по сравнению с предыдущим периодом.
- Бюджеты, прогнозы, анализ расхождений, информация по сегментам, отчеты о результатах деятельности подразделений, департаментов или подразделений других уровней.
- показатели эффективности работы сотрудников, а также политика в области материальных поощрений.
- Сравнение результатов деятельности организации с результатами деятельности конкурентов.

Внутренние оценки могут принести неожиданные результаты или выявить тенденции, вынуждающие руководство субъекта определить их причину и предпринять корректирующие действия (включая в некоторых случаях своевременное обнаружение и исправление искажений). Оценка результатов деятельности может также указать аудитору на реальное существование рисков искажения соответствующей информации в финансовой отчетности.

Например, **оценка результатов деятельности может указать**, что у субъекта отмечается необычно быстрый рост или высокая рентабельность по сравнению с другими организациями той же отрасли. Такая информация, особенно в сочетании с другими факторами, такими как вознаграждения, основанные на результатах деятельности, или мотивационные вознаграждения, может указать на **потенциальный риск предвзятости руководства субъекта** при подготовке финансовой отчетности.

**Внешние стороны** также могут оценивать и проводить анализ финансовых результатов деятельности организации. Например, для аудитора может оказаться полезной информация из внешних источников, например аналитические отчеты и исследования кредитно-рейтинговых агентств. Такие отчеты часто можно получить в аудируемой организации.

У *малых субъектов* зачастую нет процессов для оценки и анализа финансовых результатов. Запросы, направленные руководству субъекта, могут показать, что оно полагается на определенные ключевые показатели для оценки финансовых результатов и принятия соответствующих мер. Если такой запрос указывает на отсутствие оценки результатов деятельности или отсутствие анализа, может существовать повышенный риск искажений, которые не были обнаружены и устранены.

**МСА 315** большое внимание уделяет изучению организации **Системы внутреннего контроля субъекта**.

**Система внутреннего контроля** – процессы, разработанные, внедренные и осуществляемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, а также соблюдения законодательства и нормативных актов. Термин «средства контроля» обозначает любые аспекты одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля.

Аудитор должен получить представление о системе внутреннего контроля, имеющей отношение к аудиту. Хотя большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, которые связаны с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Решение о том, является ли средство контроля, само по себе или в сочетании с другими средствами контроля, значимым для аудита, относится к вопросам профессионального суждения аудитора.

*Изучение системы внутреннего контроля помогает* аудитору распознать типы потенциальных искажений и факторы, которые влияют на риски существенного искажения, а также определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

Материалы по практическому применению внутреннего контроля представлены **в следующих четырех разделах**:

- 1 Общее описание и особенности системы внутреннего контроля;
- 2 Средства контроля, которые являются значимыми для аудита;
- 3 Характер и объем изучения соответствующих средств контроля;
- 4 Элементы системы внутреннего контроля.

#### *1 Общее описание и особенности системы внутреннего контроля.*

**Цель системы внутреннего контроля** – система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается в целях противодействия выявленным коммерческим рискам, которые ставят под угрозу достижение любых целей организации, касающихся:

- достоверности финансовой отчетности;
- эффективности и результативности ее деятельности;
- соблюдения действующих законов и нормативных актов.

Порядок разработки, внедрения и поддержания системы внутреннего контроля зависит от размера и сложности деятельности организации.

Особенности малых предприятий. Для достижения своих целей малые предприятия могут использовать менее структурированные средства и более простые процессы и процедуры.

#### *Ограничения системы внутреннего контроля*

Независимо от своей эффективности, система внутреннего контроля может обеспечить только разумное подтверждение достоверности информации, связанной с достижением целей финансовой отчетности организации.

Вероятность их достижения зависит от неотъемлемых ограничений системы внутреннего контроля, обусловленных тем фактом, что при принятии решений человеческое суждение может быть неправильным и сбой в системе внутреннего контроля могут происходить в результате ошибки человека.

Например, **ошибка может быть допущена на этапе разработки системы контроля или внесения в нее изменений**. Аналогичным образом, применение какого-либо средства контроля может оказаться неэффективным, например в ситуациях, когда полученная в целях внутреннего контроля информация (например, особое мнение) используется неэффективно, поскольку лицо, ответственное за анализ такой информации, **не понимает ее цели или не в состоянии принять соответствующие меры**.

Кроме того, средства контроля можно обойти путем **сговора** двух или более лиц или за счет неприемлемого игнорирования руководством внутреннего контроля. Например, руководство может заключить с клиентами дополнительные соглашения, изменяющие условия типовых договоров купли-продажи, что может привести к неправомерному признанию доходов.

Кроме того, контрольные проверки в **программном обеспечении**, разработанные для определения и подготовки отчетности по операциям, превышающим определенные кредитные лимиты, могут быть проигнорированы или заблокированы.

Более того, при проектировании и внедрении средств контроля, руководство может принимать решения **о характере и объеме средств контроля**, которые оно намерено внедрить, а также **о характере и объеме рисков**, которые оно готово нести.

**Особенности малых предприятий.** На малых предприятиях часто работает *меньше сотрудников*, что может ограничивать разделение обязанностей соображениями целесообразности. Однако в малой организации, где руководителем выступает собственник, такой *собственник-руководитель может осуществлять более эффективный контроль, чем в крупной компании*. Как правило, такой контроль может компенсировать более ограниченные возможности, возникающие в результате недостаточного разделения обязанностей. С другой стороны, *собственник-руководитель может иметь больше возможностей игнорирования средств контроля*, поскольку система внутреннего контроля менее структурирована. Аудитор должен принимать этот факт во внимание при выявлении рисков существенного искажения в результате мошенничества.

#### *2 Средства контроля, которые являются значимыми для аудита*

Существует прямая связь между целями организации и средствами контроля, которые она использует для обеспечения разумного подтверждения их достижения. Цели организации, а значит и средства контроля, касаются ее финансовой отчетности, деятельности и соблюдения действующих законов и нормативных актов; однако не все эти цели и средства контроля значимы для оценки аудитором рисков. Суждение аудитора о том, значимо ли для аудита данное средство контроля, отдельно взятое или в сочетании с другими, может основываться, например, на следующих факторах:

- существенность;
- значимость соответствующего риска;
- размер организации;
- особенности деятельности организации, включая ее структуру и характеристики собственности;
- разнообразие и сложность операций организации;
- применимые к организации требования действующих законов и нормативных актов;
- обстоятельства и применяемый элемент системы внутреннего контроля;
- характер и сложность систем, входящих в систему внутреннего контроля организации, включая привлечение обслуживающих организаций;
- каким образом какое-либо конкретное средство контроля, отдельно взятое или в сочетании с другими, обеспечивает (или предотвращает или обнаружение и устранение) существенного искажения.

Средства контроля за полнотой и точностью информации, созданной организацией, могут иметь значимость для аудита, если аудитор намерен использовать данную информацию при разработке и выполнении последующих процедур. Средства контроля, относящиеся к целям деятельности и соблюдению действующих законов и нормативных актов, могут также иметь значимость для аудита, если они касаются данных, которые аудитор оценивает или использует при выполнении аудиторских процедур. Внутренний контроль за защитой активов от незаконного приобретения, использования или отчуждения



может включать средства контроля как за финансовой отчетностью, так и за целями деятельности. Изучение аудитором таких средств контроля, как правило, ограничено теми средствами, которые обеспечивают достоверность финансовой отчетности.

Обычно у организации есть средства контроля за целями деятельности, *которые не существенны для аудита* и, следовательно, не требуют рассмотрения. Например, организация может использовать сложную автоматизированную систему контроля с целью обеспечения эффективности своей деятельности (например, используемая авиакомпаниями система автоматического контроля за соблюдением графиков полетов), но эти средства контроля обычно не имеют никакого значения для аудита. Кроме того, хотя система внутреннего контроля относится ко всей организации в целом или к любому ее подразделению или бизнес-процессу, изучение внутреннего контроля, относящегося к каждому подразделению и бизнес-процессу, может не иметь значения для аудита. Особенности организаций государственного контроля, относящегося к каждому подразделению и бизнес-процессу, может не иметь значения для аудита.

*Особенности организаций государственного сектора.* Аудиторы государственного сектора часто несут дополнительные обязанности в отношении внутреннего контроля, например обязанность составить заключение о соблюдении организацией установленных норм и правил. В их обязанности может также входить составление заключения о соблюдении законодательных, нормативных и иных актов. В результате проводимый ими анализ системы внутреннего контроля может оказаться более обширным и подробным.

### 3 Характер и объем изучения соответствующих средств контроля

В ходе изучения значимых для аудита средств контроля аудитор анализирует их структуру и с помощью дополнительных процедур (наряду с направлением запросов работникам организации) устанавливает, внедрены ли эти средства контроля на практике.

Оценка структуры средства контроля включает анализ способности такого средства, отдельно взятого или в сочетании с другими, эффективно предотвращать или обнаруживать и устранять существенные искажения. Использование определенного средства контроля означает, что оно существует и организация его применяет. Оценка использования неэффективного средства контроля едва ли целесообразна; поэтому в первую очередь следует провести анализ структуры средства контроля. Неверно разработанное средство контроля может являться значимым недостатком в системе внутреннего контроля. Процедуры оценки рисков, проводимые с целью получения аудиторских доказательств эффективности разработки и практической реализации соответствующих средств контроля, могут включать:

- направление запросов работникам организации;
- наблюдение за применением определенных средств контроля;
- изучение документации и отчетов;
- отслеживание операций через информационную систему, связанную с финансовой отчетностью.

При этом не следует ограничиваться только направлением запросов, ибо этого недостаточно для указанных целей. Изучение средств контроля организации недостаточно для проверки эффективности их использования, если нет определенной автоматизации, обеспечивающей последовательное применение таких средств. Например, получение аудиторских доказательств применения определенного ручного средства контроля в какой-то момент времени не обеспечивает аудиторские доказательства эффективности его применения в другие моменты в течение проверяемого периода. Однако, в силу присущей ИТ-средствам последовательности обработки данных, выполнение аудиторских процедур по установлению факта применения автоматизированного средства контроля может служить тестом эффективности его использования в зависимости от оценки и тестирования аудитором соответствующих средств контроля, например за программными изменениями. Тесты эффективности применения средств контроля более подробно описаны в МСА 330.

### 4 Элементы системы внутреннего контроля.

Для целей МСА, *деление системы внутреннего контроля на следующие пять элементов* предоставляет аудиторам удобную структуру, позволяющую анализировать возможное влияние различных аспектов системы внутреннего контроля организации на аудит:

- (a) контрольная среда;
- (b) процесс оценки рисков;
- (c) информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;
- (d) контрольные мероприятия; и
- (e) мониторинг средств контроля.

Данное деление *не обязательно* отражает порядок разработки, внедрения и поддержания организацией системы внутреннего контроля или возможной классификации любого отдельного элемента. Для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на аудиторскую проверку аудиторы *могут использовать другие термины или принципы*, отличающиеся от используемых в стандарте 315, при условии, что все приведенные элементы рассмотрены надлежащим образом.

#### (a) Контрольная среда

Аудитор должен получить представление о контрольной среде организации. Для этого следует, среди прочего, оценить следующие факторы:

- (a) присутствует ли в организации культура порядочности и этического поведения, сформированная и поддерживаемая руководством под контролем представителей собственника; и
- (b) обеспечивает ли совокупность элементов контрольной среды надлежащее основание для других элементов системы внутреннего контроля и не снижается ли эффективность таких других элементов в силу влияния недостатков контрольной среды.

*Контрольная среда охватывает* функции корпоративного управления и текущего руководства деятельностью организации, а также отношение представителей собственника и руководства к системе внутреннего контроля и ее значению для организации, их ориентированность на создание такой системы и соответствующие действия. Контрольная среда задает общий тон, создавая в организации атмосферу уважения к системе контроля. *Контрольная среда* включает следующие элементы:

– *информационный обмен и воспитание добросовестности и этических ценностей* – это важные элементы, которые влияют на эффективность разработки, применения и мониторинга средств контроля. Эффективность средств контроля определяется уровнем добросовестности и этических ценностей людей, которые их создают, применяют и проверяют. Добросовестность и этическое поведение – продукт установленных организацией этических и поведенческих стандартов, эффективности их доведения до сведения всех работников и практической реализации. Обеспечение соблюдения добросовестности и этических ценностей включает, например, действия руководства, направленные на устранение или снижение мотивов и соблазнов, способных побудить персонал к участию в мошеннических, незаконных или неэтичных действиях. Доведение до сведения персонала политики организации в области добросовестности и этических ценностей может осуществляться посредством программных заявлений руководства, кодекса поведения, а также на собственном примере;

– *стремление к компетентности* – это такие вопросы, как определение руководством квалификационного уровня для конкретных работ и каким образом такой уровень обеспечивает необходимые навыки и знания; Компетентность – это знания и навыки, необходимые для выполнения задач, входящих в круг обязанностей данного лица;

– *участие представителей собственника* – например, такие их качества, как: независимость от руководства;

опыт и положение; степень участия в жизни организации, получаемая ими информация, тщательный анализ деятельности;

адекватность действий, в том числе насколько эффективно поднимаются и решаются с руководством сложные вопросы; взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами;

Создание в организации атмосферы уважения к системе контроля существенным образом зависит от представителей собственника. Важность их участия в этом процессе признана в сводах правил, законодательных и нормативных актах и в рекомендациях, разработанных для представителей собственника. В обязанности представителей собственника входит также надзор за разработкой и

эффективным применением процедур корпоративного информирования и обзорной проверкой эффективности системы внутреннего контроля организации;

– *основные принципы и стиль работы руководства* – такие его качества, как:

отношение к принятию коммерческих рисков и управлению ими;

подход к финансовой отчетности и связанные с ней действия;

отношение к обработке информации, функциям бухгалтерского учета и сотрудникам бухгалтерии;

Основные принципы и стиль работы руководства характеризуются широким набором признаков. Например, подход руководства к финансовой отчетности и соответствующие действия могут проявляться в выборе консервативной или агрессивной учетной политики из всех имеющихся вариантов, равно как в добросовестности и консерватизме при составлении расчетных оценок;

– *организационная структура* – та структура, в рамках которой осуществляется планирование, выполнение, контроль и анализ деятельности организации, направленная на достижение ее целей;

Создание надлежащей организационной структуры предполагает учет ключевых сфер полномочий и обязанностей и соответствующего порядка подчиненности. Адекватность организационной структуры частично зависит от размера и характера деятельности организации;

– *распределение полномочий и обязанностей* – такие вопросы, как порядок распределения полномочий и обязанностей по ведению деятельности организации, подотчетность и порядок подчиненности;

Распределение полномочий и обязанностей может производиться с учетом хозяйственной практики, знаний и опыта ведущих специалистов, а также ресурсов, выделяемых на выполнение соответствующих обязанностей. Кроме того, оно может включать создание правил и документов (и доведение их до сведения персонала), способствующих решению следующих задач: все работники понимают цели организации; знают, каким образом их действия взаимосвязаны с такими целями и какой вклад они вносят в их достижение; осознают, каким образом и за что они будут нести ответственность;

– *кадровая политика и практика* – принципы и правила, регулирующие, например, набор, профессиональную ориентацию, обучение, оценку, консультирование, продвижение по службе, заработную плату и устранение недостатков работников.

Принципы и правила кадровой политики часто отражают важные аспекты создания в организации атмосферы уважения к системе контроля. Например, стандарты найма наиболее квалифицированных специалистов, в которых особое внимание уделяется образованию, опыту работы, достижениям, сведениям о добросовестности и этическом поведении претендентов, демонстрируют заинтересованность организации в компетентных и заслуживающих доверия работниках. Программы подготовки специалистов, предусматривающие обучение их будущим функциям и обязанностям, включая практические занятия (например, производственную практику и семинары), демонстрируют ожидаемый уровень эффективности их работы и поведения. Повышение по службе на основе периодической оценки результатов работы демонстрирует заинтересованность организации в продвижении компетентных работников на более высокие должности.

Надлежащие аудиторские доказательства могут быть получены посредством сочетания запросов с другими процедурами оценки рисков, такими как подтверждение *полученной в результате запросов информации* наблюдениями или проверкой документации. Например, обращаясь с запросами к руководству и работникам, аудитор может получить представление о том, как руководство доводит до сведения работников свои взгляды на методы ведения бизнеса и этическое поведение. Затем аудитор может определить, реализуются ли соответствующие средства контроля, проверив, например, имеет ли организация документально оформленный кодекс поведения и соответствуют ли этому кодексу действия руководства. Аудитор может также выяснить, *какие меры приняты руководством по выводам и рекомендациям служб внутреннего аудита* о выявленных недостатках в системе внутреннего контроля, значимых для аудита, в том числе были ли реализованы такие меры и каким образом, а также были ли они впоследствии оценены службой внутреннего аудита.

Некоторые элементы контрольной среды оказывают всеобъемлющее влияние на оценку рисков существенного искажения. Например, *атмосфера уважения к системе контроля в организации существенно зависит от представителей собственника*, поскольку одна из их функций состоит в том, чтобы нивелировать давление на руководство в связи с финансовой отчетностью, которое может быть обусловлено ситуацией на рынке или условиями вознаграждения. Таким образом, эффективность построения контрольной среды с точки зрения участия представителей собственника

зависит, среди прочего, от следующих факторов:

независимость представителей собственника от руководства и способность оценивать его действия;

степень понимания ими коммерческой деятельности организации;

объем выполняемой ими оценки соответствия подготовленной финансовой отчетности применяемым принципам финансовой отчетности.

Активный и независимый совет директоров может влиять на основные принципы и стиль работы высшего руководства. Однако влияние других элементов может быть более ограниченным. Например, хотя кадровая политика, нацеленная на привлечение квалифицированных финансовых, бухгалтерских специалистов и работников ИТ-служб, может снизить риск ошибок при обработке финансовой информации, она не способна устранить повышенную склонность высшего руководства к завышению прибыли.

Наличие удовлетворительной контрольной среды может служить положительным фактором при оценке аудитором рисков существенного искажения. Однако, хотя такая среда и может способствовать снижению риска мошенничества, она не создает абсолютное средство сдерживания мошенничества. С другой стороны, недостатки контрольной среды могут ослабить эффективность средств контроля, особенно в отношении мошенничества. Например, невыделение руководством надлежащих ресурсов на устранение рисков безопасности ИТ-систем может отрицательно сказаться на системе внутреннего контроля, ибо создается возможность внесения некорректных изменений в компьютерные программы и данные или обработки несанкционированных операций. Как разъясняется в МСА 330, контрольная среда также влияет на характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.<sup>14</sup> Контрольная среда сама по себе не может предотвращать (обнаруживать и устранять) существенные искажения. Однако она может повлиять на оценку аудитором эффективности других средств контроля (например, мониторинга средств контроля и выполнения определенных контрольных мероприятий), а значит и на оценку рисков существенного искажения. Особенности малых предприятий Контрольная среда на малых предприятиях может отличаться от контрольной среды в больших организациях. Например, в составе представителей собственника малых предприятий может не быть независимого или стороннего участника; в этом случае при отсутствии других владельцев функцию корпоративного управления может взять на себя непосредственно собственник-руководитель. Характер контрольной среды может также влиять на значимость или отсутствие других средств контроля. Например, активное участие в управлении собственника-руководителя может снизить определенные риски, возникающие в результате недостаточности разделения обязанностей на малом предприятии; однако это может привести к увеличению других рисков, например риска игнорирования средств контроля. Кроме того, аудиторские доказательства в отношении элементов контрольной среды малых предприятий могут быть доступны только в недокументированной форме, особенно если информационное взаимодействие между руководством и персоналом носит неформальный характер, но при этом такие элементы могут быть эффективны. Например, на малых предприятиях может отсутствовать документально оформленный кодекс поведения, но при этом — посредством устного общения и на примере действий руководства — может быть сформирована такая культура, в которой особое значение придается добросовестности и этическому поведению.

Таким образом, отношение руководства или собственника-руководителя к контрольной среде, их ориентированность на ее создание и соответствующие действия имеют особое значение для понимания аудитором контрольной среды малого предприятия.

*(b) процесс оценки рисков;*

Для целей финансовой отчетности процесс оценки рисков включает изучение порядка выявления руководством коммерческих рисков, связанных с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности, оценки их значимости и вероятности возникновения, а также принятия решений о мерах противодействия таким рискам и их последствиям и управления ими. Например, в процесс оценки рисков может входить изучение того, каким образом организация отслеживает возможность неучтенных операций или выявляет и анализирует существенные оценки, представленные в финансовой отчетности.

Аудитор должен выяснить, применяются ли в организации следующие процедуры:

(а) выявление коммерческих рисков, значимых для целей финансовой отчетности;

- (b) оценка значимости рисков;
- (c) оценка вероятности их возникновения; и
- (d) принятие решений о мерах по борьбе с такими рисками.

Если в организации такие процедуры применяются (далее именуются «процесс оценки рисков организации»), аудитор должен изучить их и результаты их применения. В случае выявления аудитором рисков существенного искажения, не обнаруженных руководством, ему следует оценить, существует ли какой-либо базовый риск, который, по его мнению, должен был быть выявлен в процессе оценки рисков организации.

Если такой риск существует, аудитор должен определить, почему он не был выявлен в процессе оценки рисков и соответствует ли такой процесс обстоятельствам его применения, или установить, имеется ли в системе внутреннего контроля какой-либо значимый недостаток, влияющий на процесс оценки рисков.

Если такой процесс оценки рисков не применяется или применяется эпизодически, аудитор должен обсудить с руководством, выявлены ли коммерческие риски, связанные с целями финансовой отчетности, и какие меры приняты по их устранению. Аудитору следует определить, является ли отсутствие регламентированного процесса оценки рисков целесообразным в данных обстоятельствах или представляет собой значимый недостаток системы внутреннего контроля организации.

Риски, связанные с достоверностью финансовой отчетности, включают возможные внешние и внутренние события, операции и обстоятельства, которые могут отрицательно сказаться на способности организации инициировать, учитывать, обрабатывать и включать в отчетность финансовые данные, согласующиеся с утверждениями руководства. Руководство может инициировать планы, программы и действия по устранению определенных рисков или принять какой-либо риск в силу возможных расходов на его устранение или по другим причинам. Риски могут возникать или меняться в результате следующих обстоятельств:

*изменение условий операционной деятельности.* Изменения в нормативно-правовой среде или условиях деятельности организации могут привести к изменению конкурентного давления и появлению существенно отличающихся рисков;

*новый персонал.* Новые работники могут расставлять другие акценты или иметь другое представление о системе внутреннего контроля;

*новые или модернизированные информационные системы.* Существенное и быстрое развитие информационных систем способно привести к изменению рисков, связанных с системой внутреннего контроля;

*быстрый рост.* Значительное и быстрое расширение масштабов деятельности организации может привести к перегрузке средств контроля и повышенному риску сбоев в их работе;

*новые технологии.* Внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля;

*новые бизнес-модели, продукты и виды деятельности.* Расширение деятельности организации на новые сферы бизнеса или проведение операций, в которых у нее нет достаточного опыта, может привести к появлению новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля;

*реструктуризация предприятия.* Реструктуризация может сопровождаться сокращением персонала, изменениями в порядке надзора и разделении обязанностей, что может привести к изменению риска, связанного с системой внутреннего контроля;

*расширение внешнеэкономической деятельности.* Расширение внешнеэкономической деятельности или приобретение иностранных компаний связано с новыми и часто уникальными рисками, которые могут затронуть систему внутреннего контроля, например дополнительные или измененные риски, связанные с валютными операциями;

*новые положения о бухгалтерском учете.* Введение новых и изменение действующих принципов бухгалтерского учета может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

Процесс оценки рисков закладывает основу для определения руководством рисков, требующих управления. Если этот процесс соответствует обстоятельствам, включая характер, размер и сложность деятельности организации, он помогает аудитору при выявлении рисков существенного искажения. Соответствие процесса оценки рисков организации сложившимся обстоятельствам устанавливается на

основе профессионального суждения.

*Особенности малых предприятий.* Наличие на малом предприятии сложившегося процесса оценки рисков маловероятно. В таких случаях руководство, как правило, выявляет риски посредством прямого личного участия в коммерческой деятельности организации. Однако, независимо от обстоятельств, запрашивать сведения о выявленных рисках и принимаемых по их устранению мерах по-прежнему необходимо.

*Параметры ручных и автоматизированных элементов системы внутреннего контроля, относящихся к аудиторской оценке рисков*

Система внутреннего контроля организации содержит ручные и, как правило, автоматизированные элементы. Характеристики ручных и автоматизированных элементов связаны с оценкой аудитором рисков и выполняемыми на ее основе последующими аудиторскими процедурами. Использование ручных и автоматизированных элементов в системе внутреннего контроля также влияет на порядок инициирования, учета, обработки операций и подготовки отчетов по ним:

*ручные средства контроля* могут включать такие процедуры, как авторизация и анализ операций, сверка и последующий контроль выявленных расхождений. Кроме того, для инициирования, учета, обработки операций и подготовки отчетов по ним организация может использовать автоматизированные процедуры; в этом случае вместо печатных документов используются документы в электронном формате;

*в информационных системах* используется сочетание автоматизированных (например, средства контроля, заложенные в компьютерные программы) и ручных средств контроля. Кроме того, ручные средства контроля могут не зависеть от информационных систем, использовать сгенерированную ими информацию или ограничиваться мониторингом эффективности таких систем и автоматизированных средств контроля, а также обработкой исключительных ситуаций. Если для инициирования, учета и обработки операций или других финансовых данных для включения в финансовую отчетность используются информационные системы, такие системы и программы могут включать средства контроля, относящиеся к соответствующим утверждениям по существенным счетам или могут иметь критически важное значение для эффективного функционирования ручных средств контроля, зависящих от информационных систем.

Набор используемых организацией ручных и автоматизированных элементов внутреннего контроля зависит от характера и сложности ее информационных систем.

В целом, *средства ИТ* приносят системе внутреннего контроля организации пользу, позволяя ей:

- последовательно применять заданные бизнес-правила и производить сложные вычисления при обработке большого количества операций или больших объемов данных;
- повысить своевременность, доступность и точность информации;
- упростить проведение дополнительного анализа информации;
- повысить возможность мониторинга выполнения операций, правил и процедур;
- снизить риск возможного обхода средств контроля; а также
- повысить возможность эффективного разделения обязанностей путем внедрения средств управления безопасностью в прикладные программы, базы данных и операционные системы.

*ИТ также создают определенные риски* для системы внутреннего контроля организации, например:

- зависимость от систем или программ, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают ошибочные данные или и то, и другое;
- несанкционированный доступ к данным, который может привести к уничтожению или ненадлежащему изменению данных, включая учет несанкционированных или несуществующих операций или неточный учет операций. Доступ многочисленных пользователей к общей базе данных может привести к возникновению особых рисков;
- возможность для персонала ИТ-служб получить привилегированный доступ, выходящий за рамки необходимого для выполнения своих функций, что ведет к нарушению разделения обязанностей;
- несанкционированные изменения данных в главных файлах;

несанкционированные изменения в системах или программах;  
 неспособность внести необходимые изменения в системы и программы;  
 недопустимое ручное вмешательство;  
 возможная утрата данных или неспособность получить необходимый доступ к данным.

В ситуациях, когда необходимо вынести профессиональное суждение или принять решение по своему усмотрению, *ручные элементы внутреннего контроля могут оказаться более подходящими*. Например:

- в случае крупных, нетипичных или разовых сделок;
- если в сложившихся обстоятельствах ошибки трудно распознать, предупредить или предсказать;
- при изменении обстоятельств, когда необходимы меры контроля, выходящие за пределы действия существующих автоматизированных средств;
- при мониторинге эффективности автоматизированных средств контроля.

*Ручные элементы системы внутреннего контроля могут оказаться менее надежными*, чем автоматизированные, поскольку их легче обойти, проигнорировать или отклонить. Они также более подвержены простым ошибкам и погрешностям. Таким образом, допущение о последовательном применении ручных элементов системы контроля не может быть верным. Ручные элементы системы контроля могут быть менее пригодны в следующих обстоятельствах:

- большой объем или регулярность операций; ситуации, когда поддающиеся прогнозированию ошибки можно предотвратить или обнаружить и устранить при помощи автоматизированных средств контроля;

- контрольные мероприятия, когда могут быть надлежащим образом разработаны и автоматизированы специальные методы контроля.

Объем и характер рисков системы внутреннего контроля зависят от свойств и особенностей информационной системы организации. Организация противодействует рискам, возникающим в результате использования ИТ или ручных элементов системы внутреннего контроля, путем внедрения эффективных средств контроля с учетом особенностей информационной системы.

*(с) информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;*

Информационная система состоит из инфраструктуры (физические и аппаратные компоненты), программного обеспечения, персонала, процедур и данных. Во многих информационных системах широко применяются информационные технологии (ИТ).

Информационная система, значимая для целей финансовой отчетности, включает систему финансовой отчетности и использует процедуры и данные, которые позволяют:

- обнаружить и учесть все действительные операции;
- своевременно и достаточно подробно описать операции с целью их правильной классификации для составления финансовой отчетности;
- измерить стоимость операций таким образом, который обеспечивает отражение их действительной денежной стоимости в финансовой отчетности;
- определить промежуток времени, в котором проведена операция, с целью ее отражения в соответствующем отчетном периоде;
- обеспечить надлежащее представление операций и раскрытие связанной с ними информации в финансовой отчетности.

Качество генерируемой системой информации влияет на способность руководства принимать надлежащие решения по управлению и контролю за деятельностью организации и обеспечивать составление достоверной финансовой отчетности.

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью и включающая систему бухгалтерского учета, представляет собой набор процедур и записей, разработанных и реализуемых с целью:

- иницирования, учета, обработки операций (в том числе событий и условий) и составления отчетов по ним, а также обеспечения подотчетности по соответствующим активам, обязательствам и собственному капиталу;

- исправления ошибочного учета операций, например, автоматическая обработка картотеки незавершенных операций и процедуры своевременного удаления промежуточных счетов;

- обработки данных и создания отчетов по фактам перехода на ручное управление системой или обхода средств контроля;

- переноса информации из систем обработки операций в главную бухгалтерскую книгу;
- сбора значимой для финансовой отчетности информации о событиях и обстоятельствах, отличных от операций, например износе и амортизации активов, изменениях в вероятности взыскания дебиторской задолженности; а также

- обеспечения того, чтобы информация, которая должна быть раскрыта в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности, была собрана, учтена, обработана, обобщена и надлежащим образом раскрыта в финансовой отчетности.

*Журнальные проводки* Информационная система организации, как правило, предполагает использование стандартных журнальных проводок, осуществляемых на регулярной основе для учета операций. В качестве примера можно назвать журнальные проводки по учету продаж, покупок и денежных расходов или периодически выполняемых руководством расчетных оценок, например изменений в оценке безнадежной дебиторской задолженности.

Составление финансовой отчетности организации также включает использование нестандартных журнальных проводок по учету разовых, нетипичных операций или корректировок. Примером таких проводок могут служить консолидирующие корректировки и проводки по учету слияния или отчуждения компаний или разовые оценки, например обесценение какого-либо актива. В ручных системах ведения главной бухгалтерской книги нестандартные журнальные проводки можно выявить проверкой главных бухгалтерских книг, журналов и сопроводительной документации. Когда для ведения главной бухгалтерской книги и подготовки финансовой отчетности используются автоматизированные процедуры, такие проводки могут существовать только в электронной форме, и поэтому их легче выявить с помощью компьютеризированных методов аудита.

*Соответствующие бизнес-процессы.* Бизнес-процессы организации представляют собой мероприятия, разработанные с целью:

- совершенствования, приобретения, производства, продажи и распространения продукции и услуг организации;

- обеспечения соблюдения законодательных и нормативных актов; а также учета данных, включая данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Результатом бизнес-процессов являются операции, учтенные, обработанные и внесенные в отчетность информационной системой. Изучение бизнес-процессов организации, в том числе порядка инициирования операций, помогает аудитору получить представление о связанной с финансовой отчетностью информационной системе наиболее целесообразным в данных обстоятельствах способом.

*Особенности малых предприятий.* На малых предприятиях связанные с финансовой отчетностью информационные системы и соответствующие бизнес-процессы могут быть *менее сложны*, чем в крупных организациях, но не менее значимы. Малые предприятия, где руководство принимает активное участие в деятельности организации, могут не нуждаться в подробном описании бухгалтерских процедур, сложных данных бухгалтерского учета или документально оформленных правилах. По этой причине при аудите малых предприятий разобратся в системах и процессах организации легче, при этом запрос может быть более результативен, чем проверка документации. Тем не менее, изучение таких систем и процессов остается важным.

Информационное взаимодействие, включающее разъяснение индивидуальных функций и обязанностей в отношении системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью, может осуществляться в форме инструкций, руководств по составлению бухгалтерской и финансовой отчетности, меморандумов. Информационное взаимодействие также может осуществляться в электронной или устной форме и на примере действий руководства.

*Информационное взаимодействие.* Доведение до работников информации об их функциях и обязанностях при составлении финансовой отчетности, а также о существенных вопросах финансовой отчетности, предполагает разъяснение функций и обязанностей отдельных сотрудников в отношении системы внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. Например, сотрудники должны знать, каким образом их работа с информационной системой финансовой отчетности связана с действиями других лиц, а также как передать информацию об отклонениях руководителям соответствующего уровня. Информационное взаимодействие может осуществляться в форме инструкций и руководств по составлению финансовой отчетности. Открытые каналы информационного взаимодействия помогают довести информацию об отклонениях до сведения соответствующих лиц и принять необходимые меры.

*Особенности малых предприятий.* На малом предприятии информационное взаимодействие может быть менее структурированным и его легче наладить, чем в крупной организации, в силу меньшего количества уровней подчиненности и большей доступности руководства.

Аудитор должен изучить связанную с финансовой отчетностью информационную систему и соответствующие бизнес-процессы, в том числе следующие вопросы:

- (а) существенные для финансовой отчетности классы операций организации;
- (б) процедуры (с применением как информационных, так и ручных систем), с помощью которых такие операции инициируются, учитываются, обрабатываются, корректируются по мере необходимости, переносятся в главную бухгалтерскую книгу и отражаются в финансовой отчетности;
- (с) соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета в финансовой отчетности, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в отчетности операций, включая корректировку ошибочных данных и способ переноса информации в главную бухгалтерскую книгу. Документы могут быть представлены в бумажной или электронной форме;
- (d) каким образом в информационную систему вносятся данные о существенных для финансовой отчетности событиях и обстоятельствах (помимо операций);
- (е) процесс составления финансовой отчетности организации, включая значимые расчетные оценки и раскрытие информации; а также
- (f) средства контроля за журнальными проводками, включая нестандартные проводки для учета разовых, нетипичных операций или корректировок.

Аудитор должен разобраться в том, как организация доводит до работников информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о связанных с ней значимых вопросах, включая:

- (а) информационное взаимодействие между руководством и представителями собственника;
- (б) внешнее информационное взаимодействие, например с регулирующими органами.

*(d) контрольные мероприятия; и*

Контрольные мероприятия представляют собой правила и процедуры, помогающие обеспечить выполнение распоряжений руководства. Контрольные мероприятия, будь то автоматизированные или неавтоматизированные, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. В качестве примера можно назвать следующие контрольные мероприятия:

- предоставление полномочий (авторизация);
- обзорные проверки результатов деятельности.
- обработка информации.
- физические средства контроля.
- разделение обязанностей.

К контрольным мероприятиям, значимым для аудита, относятся:

- мероприятия, которые следует рассматривать как значимые для аудита, т.е. связанные со значительными рисками или с такими рисками, в отношении которых процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства; или
- мероприятия, которые сочтены значимыми для аудита согласно профессиональному суждению аудитора.

Суждение аудитора о значимости контрольных мероприятий для аудита зависит от выявленного

риска, который может привести к существенному искажению, и мнения аудитора о целесообразности тестирования эффективности средства контроля при определении объема проверки по существу. Внимание аудитора может быть сосредоточено на определении и изучении контрольных мероприятий, проводимых в тех областях, в которых, по мнению аудитора, вероятность рисков существенного искажения выше. Если каждое из нескольких контрольных мероприятий приводит к одному и тому же результату, необходимость в изучении каждого такого мероприятия отсутствует. Осведомленность аудитора о наличии или отсутствии контрольных мероприятий, полученная при изучении других элементов системы внутреннего контроля, помогает определить, есть ли необходимость в дальнейшем изучении контрольных мероприятий.

*Особенности малых предприятий* Принципы, лежащие в основе контрольных мероприятий на малых предприятиях, могут быть аналогичны используемым в крупных организациях, но их формальное применение может отличаться. Кроме того, малые предприятия могут счесть, что в определенных типах контрольных мероприятий нет необходимости, ибо соответствующие средства контроля применяются руководством. Например, исключительное право руководства на предоставление кредита клиентам и утверждение крупных приобретений может обеспечить жесткий контроль за важными сальдо счетов и существенными операциями, уменьшая или устраняя необходимость в более детальных контрольных мероприятиях. Контрольные мероприятия, значимые для аудита малого предприятия, как правило, относятся к основным операционным циклам, таким как доходы, приобретения и затраты на выплату заработной платы. Риски, связанные с использованием информационных технологий.

Использование ИТ влияет на практическую реализацию контрольных мероприятий. С точки зрения аудитора, средства контроля за информационными системами эффективны, если они обеспечивают целостность информации и безопасность обрабатываемых данных и включают эффективные общие и прикладные информационные средства контроля. Общие информационные средства контроля представляют собой правила и процедуры, которые применяются ко многим задачам и поддерживают эффективное функционирование прикладных средств контроля. Они применяются к центральному серверу, рабочим станциям и компьютерам конечных пользователей. Общие средства контроля, обеспечивающие целостность информации и безопасность данных, обычно включают средства контроля за следующими параметрами:

- функционирование центра обработки данных и сетей;
- приобретение, изменение и обслуживание системного программного обеспечения;
- программные изменения;
- защита от несанкционированного доступа;
- приобретение, разработка и обслуживание прикладных систем.

Прикладные средства контроля представляют собой автоматизированные или осуществляемые вручную процедуры, которые обычно работают на уровне бизнес-процессов и применяются к обработке операций специальными приложениями. Прикладные средства контроля по своему характеру могут быть предупреждающими или обнаруживающими и предназначены для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета. Соответственно, прикладные средства контроля относятся к процедурам, применяемым для инициирования, регистрации, обработки и обобщения операций или другой финансовой информации. Эти средства контроля помогают убедиться в том, что операция фактически состоялась, санкционирована, учтена и обработана точно и в полном объеме. В качестве примера можно привести контрольное редактирование входных данных, проверку порядковых номеров с последующим ручным контролем отчетов об отклонениях или корректированием в точке ввода данных.

Как правило, контрольные мероприятия, имеющие отношение к аудиту, можно классифицировать как правила и процедуры, регулирующие следующие вопросы:

- обзорные проверки результатов деятельности.* Эти контрольные мероприятия включают обзорную проверку и анализ фактических результатов в сравнении с бюджетом, прогнозами и результатами предшествующих периодов; сопоставление различных групп данных (операционных или финансовых) и анализ соотношений между ними; изучение и исправление ошибок; сравнение внутренних данных с внешними источниками информации; обзорную проверку функциональной и производственной эффективности;

*обработка информации.* Существуют две обширные группы мероприятий по контролю за

информационными системами: прикладные средства контроля, которые применяются для работы с отдельными приложениями, и общие информационные средства контроля, которые представляют собой правила и процедуры, применяемые ко многим задачам и поддерживающие эффективное функционирование прикладных средств контроля, способствуя длительному и надлежащему функционированию информационных систем. К прикладным средствам контроля относятся, например, проверка арифметической точности учетных записей, ведение и обзорная проверка счетов и пробных балансов, автоматизированные средства контроля, такие как контрольное редактирование входных данных, проверка порядковых номеров, последующий ручной контроль отчетов об отклонениях. В качестве примера общих информационных средств контроля можно привести средства контроля за программными изменениями, доступом к программам и данным, внедрением новых версий пакетных приложений, а также средства контроля за системным программным обеспечением, которые ограничивают доступ к системным сервисным программам, способным изменить финансовые данные или записи без какого-либо контрольного следа, и контролируют их использование;

*физический контроль.* Представляет собой контроль за:

- физической безопасностью активов, в том числе необходимыми мерами защиты, например, от несанкционированного доступа к активам и записям;
- предоставлением доступа к компьютерным программам и файлам данных;
- периодическим пересчетом и сравнением с суммами, указанными в контрольных записях (например, сравнение результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета).

Степень важности физических средств контроля, предназначенных для защиты активов от кражи, для достоверности финансовой отчетности, а значит и для аудита, зависит от данных обстоятельств, например от высокого уровня подверженности активов незаконному присвоению;

*разделение обязанностей.* Возложение на разных лиц обязанностей по санкционированию сделок, их учету и обеспечению безопасности активов. Цель разделения обязанностей — сократить возможности любого лица совершить и одновременно скрыть ошибку или мошенничество в ходе обычного выполнения своих должностных функций.

Определенные контрольные мероприятия могут зависеть от наличия в организации установленных руководством или представителями собственника правил и процедур, регулирующих действия лиц более высокого уровня. Например, контроль за санкционированием операций может быть делегирован на более низкий уровень на основании официального документа, например инвестиционных критериев, установленных представителями собственника; с другой стороны, нестандартные сделки, например крупные приобретения или изъятия инвестиций, могут требовать утверждения на высоком уровне, в том числе — в некоторых случаях — на уровне акционеров.

Аудитор должен разобраться в значимых для аудита контрольных мероприятиях, т.е. тех мероприятиях, которые, по его мнению, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне утверждений и разработать дальнейшие аудиторские процедуры, противодействующие выявленному риску. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных мероприятий, связанных с каждым значимым классом операций, сальдо счетов и раскрытием информации в финансовой отчетности или с каждым относящимся к ним утверждением.

При изучении контрольных мероприятий организации аудитор должен получить представление о мерах, принятых с целью противодействия рискам, связанным с использованием информационных технологий.

*(е) мониторинг средств контроля.*

Одна из важных обязанностей руководства заключается во внедрении и поддержании непрерывного функционирования системы внутреннего контроля. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля за период времени. Мониторинг средств контроля руководством предполагает рассмотрение двух вопросов: функционирует ли система контроля в соответствии с ее целями и вносятся ли в нее необходимые корректировки по мере изменения обстоятельств.

Он предполагает своевременную оценку эффективности средств контроля и совершение необходимых корректирующих действий. Руководство обеспечивает мониторинг средств контроля посредством постоянных мероприятий, отдельных оценок или сочетания обоих подходов. Постоянный мониторинг часто является неотъемлемой частью обычной повседневной деятельности организации и включает систематические управленческие и надзорные действия. Осуществляемый руководством мониторинг может включать использование данных, полученных из сообщений третьих лиц, например претензий клиентов и заключений регулирующих органов, которые могут указывать на проблемы или аспекты деятельности, требующие улучшения.

Мониторинг средств контроля может включать такие мероприятия, как обзорная проверка своевременной подготовки выверки банковских счетов, оценка внутренними аудиторами соблюдения персоналом службы продаж правил организации, регулирующих условия договоров купли-продажи, а также осуществляемый юридической службой контроль за соблюдением установленных в организации этических принципов и обычаев делового оборота.

Мониторинг также проводится с целью обеспечения долгосрочного эффективного функционирования средств контроля. Например, если контроль за своевременностью и точностью выверки банковских счетов не ведется, персонал может прекратить ее подготовку.

Внутренние аудиторы или работники, выполняющие аналогичные функции, могут содействовать мониторингу средств контроля организации, проводя независимую оценку. Как правило, они регулярно предоставляют информацию о функционировании системы внутреннего контроля, уделяя особое внимание оценке ее эффективности, ее достоинствах и недостатках и дают рекомендации по ее улучшению.

В ходе мониторинга могут использоваться данные, полученные из сообщений третьих лиц, в которых могут описываться какие-либо проблемы или выделяться сферы, требующие совершенствования. Данные по выставленным счетам косвенно подтверждаются клиентами, которые их оплачивают или предъявляют претензии о начислениях. Кроме того, регулирующие органы могут направлять организации сведения, касающиеся функционирования системы внутреннего контроля, например сообщения о результатах проверки органами регулирования банковской деятельности. При проведении мониторинга руководство также может пользоваться информацией о системе внутреннего контроля, полученной от независимого аудитора.

Аудитор должен проанализировать основные мероприятия, применяемые организацией для мониторинга внутреннего контроля за финансовой отчетностью, включая мероприятия, значимые для аудита, а также порядок инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля.

Если организация имеет службу внутреннего аудита, аудитор должен ознакомиться с ее обязанностями, организационным статусом и проводимыми или планируемыми мероприятиями.

*Особенности малых предприятий* Мониторинг средства контроля часто выполняется посредством прямого участия руководства или собственника-руководителя в деятельности организации. Такое участие зачастую выявляет существенные расхождения с ожидаемым результатом и неточности в финансовых данных, что ведет к корректировке соответствующего средства контроля.

*Служба внутреннего аудита организации* Если в организации имеется служба внутреннего аудита, изучение ее работы способствует пониманию аудитором деятельности организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, и особенно роли этой службы в обеспечении мониторинга внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. Полученные сведения в сочетании с результатами аудиторских запросов могут также содержать информацию, непосредственно касающуюся выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения. Цели и объем работы службы внутреннего аудита, характер ее обязанностей и ее статус в организации, в том числе полномочия и порядок подчиненности, могут быть очень различны и зависят от размера и структуры организации, а также требований руководства и, в соответствующих случаях, представителей собственника. Указанные вопросы могут регулироваться уставом или положением о службе внутреннего аудита.

В круг обязанностей службы внутреннего аудита может входить выполнение необходимых процедур и оценка их результатов с целью предоставить руководству и представителям собственника подтверждение достоверности информации о структуре и эффективности управления рисками, системе внутреннего контроля и процессах управления организацией. В этом случае служба внутреннего аудита может играть важную роль в мониторинге внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности. С другой стороны, основной обязанностью службы внутреннего аудита может быть анализ экономики, эффективности и результативности деятельности организации, и в этом случае ее работа может не иметь прямого отношения к финансовой отчетности.

Направление аудиторских запросов соответствующим работникам службы внутреннего аудита помогает аудитору изучить характер обязанностей службы внутреннего аудита. Если аудитор устанавливает, что обязанности службы внутреннего аудита связаны с финансовой отчетностью организации, он может получить дополнительную информацию о мероприятиях, выполненных или планируемых службой внутреннего аудита, посредством ознакомления с планом внутреннего аудита на конкретный период (если такой план существует) и его обсуждения с соответствующими работниками службы. Если обязанности службы внутреннего аудита и ее деятельность по подтверждению достоверности информации по своему характеру связаны с финансовой отчетностью организации, аудитор может также использовать работу внутренних аудиторов с целью изменения характера, сроков или сокращения объема аудиторских процедур, которые должны быть выполнены непосредственно аудитором для получения аудиторских доказательств.

Возможность использования аудитором результатов работы службы внутреннего аудита более вероятна, когда, например, опыт проведения предыдущих аудиторских проверок или выполненные аудитором процедуры оценки рисков показывают, что служба внутреннего аудита обладает необходимыми и достаточными ресурсами (с учетом размера и характера деятельности организации) и подчиняется напрямую представителям собственника.

Если на основе предварительных результатов изучения деятельности службы внутреннего аудита аудитор принимает решение об использовании ее работы для изменения характера, сроков или сокращения объема планируемых аудиторских процедур, применяются положения МСА 610 (новая редакция). Как подробно описывается в МСА 610 (новая редакция), работа службы внутреннего аудита обособлена от других средств контроля, которые могут быть связаны с финансовой отчетностью (например, анализ данных управленческой отчетности с целью определить, каким образом организация обеспечивает предотвращение или выявление искажений).

Установление контакта с соответствующими работниками службы внутреннего аудита на ранних этапах выполнения аудиторского задания и поддержание такого контакта в течение всей аудиторской проверки способствует налаживанию эффективного обмена информацией, что создает обстановку, в которой аудитору могут сообщить о ставших известными внутренним аудиторам важных вопросах, если они могут повлиять на результаты работы аудитора.

Важность планирования и проведения аудита с учетом профессионального скептицизма, включая особое внимание к сведениям, которые ставят под сомнение достоверность документов и ответов на запросы, используемых в качестве аудиторских доказательств, описывается в МСА 200. Соответственно, взаимодействие со службой внутреннего аудита в течение всего аудиторского задания может дать внутренним аудиторам возможность довести такую информацию до сведения аудитора. В этом случае аудитор может учесть такую информацию при выявлении и оценке рисков существенного искажения.

Аудитор должен изучить источники информации, используемые организацией при проведении контрольных мероприятий, а также те факторы, на основании которых руководство принимает решение о степени надежности полученной информации для целей контроля.

Большая часть информации, используемой при мониторинге, может быть сгенерирована информационной системой организации. Если руководство допускает, что используемые для мониторинга данные точны, не имея оснований для такого допущения, возможные ошибки в данных могут привести к неверным выводам по результатам проведенного мониторинга. Таким образом, знание:

источников информации, имеющей отношение к мониторингу; и  
имеющихся у руководства оснований считать, что такая информация достаточно надежна для целей мониторинга,

необходимо для понимания аудитором проводимого мониторинга как элемента системы внутреннего контроля организации.

#### *Выявление и оценка рисков существенного искажения*

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения:

(а) на уровне финансовой отчетности;

(б) на уровне утверждений – в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации, чтобы создать основу для разработки и выполнения последующих аудиторских процедур.

*Оценка рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности.* Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности представляют собой риски, относящиеся к финансовой отчетности в целом и потенциально влияющие на многие утверждения. Данные риски не обязательно выявляются в составе определенных утверждений на уровне классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации. Они, скорее, отражают обстоятельства, которые могут увеличивать риски существенного искажения на уровне утверждений, например путем игнорирования руководством внутреннего контроля. Риски на уровне финансовой отчетности могут иметь особое значение для анализа аудитором рисков существенного искажения в результате мошенничества. Риски на уровне финансовой отчетности могут возникать, в частности, при наличии недостатков контрольной среды (хотя могут касаться и других факторов, таких как ухудшение экономического положения). Например, определенные недостатки, такие как низкий уровень компетентности руководства, могут иметь всеохватывающее влияние на финансовую отчетность и потребовать от аудитора комплексных мер. Изучение аудитором системы внутреннего контроля может вызвать сомнения относительно возможности проведения аудита финансовой отчетности организации, например:

сомнения в добросовестности руководства организации могут быть столь серьезны, что аудитор приходит к выводу о невозможности проведения аудита в силу чрезвычайно высокого риска искажения руководством финансовой отчетности;

сомнения в состоянии и достоверности документов организации могут привести аудитора к выводу о том, что получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для составления немодифицированного заключения по финансовой отчетности маловероятно.

Требования и рекомендации по определению необходимости вынести аудиторское заключение с оговорками или отказаться от заключения, или, что может потребоваться в некоторых обстоятельствах, отказаться от выполнения задания, если такой отказ возможен в соответствии с действующими законами и нормативными актами.

*Оценка рисков существенного искажения на уровне утверждений.* Риски существенного искажения на уровне утверждений в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации требуют проведения анализа потому, что такой анализ непосредственно способствует определению характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур на уровне утверждений с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. При выявлении и оценке рисков существенного искажения на уровне утверждений аудитор может прийти к заключению, что выявленные риски оказывают более распространенное влияние на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают многие утверждения.

*Использование утверждений.* Заявляя о том, что финансовая отчетность составлена в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности, руководство прямо или косвенно делает утверждения о признании, оценке, представлении и раскрытии различных элементов финансовой отчетности и соответствующей раскрываемой информации.

Утверждения, используемые аудитором для анализа различных типов возможных искажений, делятся на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

(1) утверждения о классах операций и событиях в течение аудируемого периода:

(i) наличие операции (события) — операции и события, зарегистрированные в учете, фактически состоялись и имеют отношение к организации;

(ii) полнота — все операции и события, которые должны быть учтены, фактически учтены;

(iii) точность — суммы и другие данные, относящиеся к учтенным операциям и событиям,

учтены надлежащим образом;

(iv) порядок закрытия периода — операции и события учтены в надлежащем отчетном периоде;

(v) классификация — операции и события проведены по надлежащим счетам;

(2) утверждения о сальдо счетов на конец соответствующего периода:

(i) наличие — активы, обязательства и собственный капитал фактически существуют;

(ii) права и обязанности — организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязательства организации;

(iii) полнота — все активы, обязательства и собственный капитал, которые должны быть учтены, фактически учтены;

(iv) оценка и распределение — активы, обязательства и пая отражены в финансовой отчетности в надлежащих суммах и все корректировки в связи с оценкой или распределением учтены надлежащим образом;

(3) утверждения о представлении и раскрытии информации:

(i) наличие операции (события), права и обязательства — все раскрытые события, операции и другие вопросы фактически состоялись и имеют отношение к организации;

(ii) полнота — вся информация, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности, фактически раскрыта;

(iii) классификация и понятность — финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытая информация выражена в ясной форме;

(iv) точность и оценка — финансовая и иная информация раскрыта справедливо и в надлежащих суммах.

Аудитор может использовать утверждения, как описано выше, или сформулировать их другим образом при условии, что все представленные выше аспекты будут учтены. Например, аудитор может принять решение объединить утверждения об операциях и событиях с утверждениями о сальдо счетов.

*Особенности организаций государственного сектора* При составлении утверждений по финансовой отчетности организаций государственного сектора, в дополнение к утверждениям руководство нередко может утверждать, что операции и события проведены в соответствии с законодательными, нормативными или иными актами. Такие утверждения также могут охватываться аудитом финансовой отчетности.

*Средства контроля, относящиеся к утверждениям.* В ходе выполнения оценки рисков аудитор может выявить средства контроля, которые способны предотвратить или выявить и устранить существенное искажение в определенных утверждениях. Как правило, полезно изучить средства контроля и установить их связь с утверждениями в контексте тех процессов и систем, в которых они существуют, поскольку отдельные контрольные мероприятия сами по себе зачастую не способны устранить какой-либо риск. Нередко для устранения риска необходимо провести несколько контрольных мероприятий в сочетании с другими элементами системы внутреннего контроля. С другой стороны, некоторые контрольные мероприятия могут оказывать определенное влияние на отдельное утверждение, содержащееся в конкретном классе операций или сальдо счетов.

Например, контрольные мероприятия, проводимые организацией с целью обеспечить надлежащий подсчет и учет запасов в ходе физической инвентаризации в конце отчетного года, непосредственно связаны с утверждениями о наличии и полноте остатков на счете товарно-материальных запасов. Средства контроля могут иметь прямое или опосредованное отношение к утверждениям. Чем такое отношение более опосредованно, тем менее эффективно данное средство контроля с точки зрения предотвращения или обнаружения и устранения искажений в таком утверждении. Например, обзорная проверка менеджером по продажам отчетов о продажах конкретных магазинов по регионам, как правило, имеет только косвенную связь с утверждением о полноте, касающимся выручки от продаж. Соответственно, эта проверка может быть менее эффективна для снижения риска такого утверждения, чем прямо связанные с ним средства контроля, например сверка отгрузочных и платежных документов.

С целью выявить и оценить риски существенного искажения аудитор должен:

(а) выявить риски в ходе изучения деятельности организации и ее окружения, включая соответствующие средства контроля, относящиеся к рискам, а также посредством анализа классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации в финансовой отчетности;

(b) оценить выявленные риски и определить, распространяются ли они на финансовую отчетность в целом и могут ли потенциально оказать влияние на многие утверждения;

(c) установить связь выявленных рисков с возможными ошибками на уровне утверждений с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намерен протестировать;

(d) проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, и оценить, является ли потенциальное искажение настолько значимым, что может привести к существенному искажению.

Информация, собранная в ходе выполнения процедур оценки рисков, включая аудиторские доказательства, полученные при оценке структуры средств контроля и установлении факта их практического применения, используется в качестве аудиторских доказательств для подтверждения оценки рисков. При оценке рисков определяются характер, сроки и объем последующих аудиторских процедур.

#### *Риски, требующие специального аудиторского анализа*

При проведении оценки рисков, следует определить, составляет ли какой-либо из выявленных рисков, согласно суждению аудитора, значительный риск. При вынесении такого суждения аудитор должен исключить влияние установленных средств контроля, связанных с данным риском.

При вынесении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть, по крайней мере, следующие вопросы:

(a) является ли данный риск риском мошенничества;

(b) связан ли данный риск с недавними существенными событиями в сфере экономики, бухгалтерского учета или в иных областях и, следовательно, требует ли он особого внимания;

(c) сложность операций;

(d) связан ли данный риск с крупными сделками с участием связанных сторон;

(e) степень субъективности при оценке связанных с риском финансовых показателей, особенно предполагающих широкий диапазон неопределенности оценки;

(f) связан ли данный риск с крупными сделками, которые выходят за пределы обычной хозяйственной деятельности организации или в иных отношениях кажутся необычными.

Если аудитор установил факт существования значительного риска, ему следует изучить средства контроля организации, включая контрольные мероприятия, относящиеся к данному риску.

*Значительные риски.* Значительные риски часто связаны с крупными нетипичными операциями или вопросами, решаемыми на основе суждений. Нетипичные операции — это такие операции, которые носят необычный характер в силу своего размера или сути и поэтому происходят редко. К вопросам, решаемым на основе суждений, может относиться формирование расчетных оценок, для которых характерна значительная неопределенность оценки. Стандартные, несложные, систематически обрабатываемые операции с меньшей вероятностью могут привести к значительным рискам. Риски существенного искажения, связанные с крупными нетипичными операциями, могут быть выше при наличии следующих обстоятельств:

большее вмешательство руководства с целью определить порядок бухгалтерского учета;

большой объем сбора и обработки данных, осуществляемых вручную;

сложные расчеты или принципы бухгалтерского учета;

характер нетипичных сделок, которые могут затруднить использование эффективных средств контроля за рисками.

Риски существенного искажения, связанные с важными вопросами, решаемыми на основе суждения и требующими формирования расчетных оценок, могут быть выше при наличии следующих обстоятельств:

принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе расчетных оценок или признания доходов, могут иметь разное толкование;

необходимое суждение может быть субъективным, сложным или основанным на допущениях о влиянии будущих событий, например суждение о справедливой стоимости.

Последствия определения какого-либо риска как «значительного» для дальнейших аудиторских процедур описаны в МСА 330.



Значительные риски, связанные с рисками существенного искажения в результате мошенничества. Дополнительные требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения в результате мошенничества приведены в МСА 240.

Изучение средств контроля, связанных со значительными рисками. Хотя применение стандартных средств контроля к рискам, связанным с крупными нетипичными операциями или вопросами, решаемыми на основе суждений, менее вероятно, руководство может использовать другие меры, направленные на борьбу с такими рисками. Соответственно, анализ аудитором разработки и внедрения организацией средств контроля за значительными рисками, возникающими в связи с нетипичными операциями или вопросами, решаемыми на основе суждений, должен включать определение наличия мер противодействия таким рискам и порядка их применения руководством. Такие меры могут включать:

- контрольные мероприятия, например обзорные проверки допущений высшим руководством или экспертами;
- документально оформленные процессы выполнения оценок;
- утверждение представителями собственника.

Так, в случае разового события, например получения уведомления о существенном судебном иске, рассмотрение ответных действий организации может включать следующие вопросы: передан ли такой иск надлежащим специалистам (например, штатному или внешнему юристконсульту); выполнена ли оценка возможных последствий; каким образом предполагается раскрыть данные обстоятельства в финансовой отчетности.

В некоторых случаях руководство может не принять надлежащих мер противодействия значительным рискам существенного искажения и не применить средства контроля за такими рисками. Неприменение руководством таких средств является свидетельством значимого недостатка в системе внутреннего контроля.

*Риски, в отношении которых процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства*

Аудитор может прийти к мнению о том, что использование только процедур проверки по существу для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении некоторых рисков невозможно или практически нецелесообразно. Такие риски могут относиться к неточному или неполному учету текущих и значимых классов операций или сальдо счетов, для которого часто характерен высокий уровень автоматизации обработки данных при незначительном вмешательстве человека или вообще без такового. В подобных случаях средства контроля за такими рисками значимы для аудита и аудитор должен разобраться в них.

Риски существенного искажения могут быть непосредственно связаны с учетом типичных классов операций или сальдо счетов и подготовкой достоверной финансовой отчетности. К таким рискам могут относиться риски неточной или неполной обработки данных по типичным и крупным классам операций, например доходы, приобретения, денежные доходы и денежные расходы организации. Если обработка таких типичных операций полностью автоматизирована и вмешательство человека незначительно или отсутствует, выполнение в отношении такого риска только процедур проверки по существу может оказаться невозможным. Например, такая ситуация может возникнуть, когда значительное количество информации иницируется, учитывается, обрабатывается и включается в отчетность только в электронной форме (например, в интегрированной системе). В таких случаях:

аудиторские доказательства могут существовать только в электронной форме и их достаточность и надлежащий характер, как правило, зависят от эффективности средств контроля за их точностью и полнотой;

вероятность неправомерного иницирования или изменения информации и необнаружения таких действий может быть выше, если соответствующие средства контроля неэффективны.

Последствия выявления таких рисков для дальнейших аудиторских процедур описаны в МСА 330.

#### *Пересмотр оценки рисков*

В ходе проверки аудитор может получить информацию, существенно отличающуюся от той, на которой была основана оценка рисков. Например, оценка рисков может быть основана на предположении

об эффективности применения определенных средств контроля. При выполнении тестов таких средств контроля аудитор может получить аудиторские доказательства того, что в определенные моменты времени в ходе аудита их применение было неэффективным. Или при выполнении процедур проверки по существу аудитор может обнаружить искажения в суммах или периодичности, превышающие значения, согласующиеся с аудиторской оценкой рисков. В таких обстоятельствах оценка рисков может неверно отражать реальную ситуацию в организации, а дальнейшие аудиторские процедуры могут быть неэффективными с точки зрения обнаружения существенных искажений. См. дополнительные рекомендации в МСА 330.

В ходе аудита, по мере получения дополнительных аудиторских доказательств, оценка рисков существенного искажения на уровне утверждений может меняться. При получении аудиторских доказательств в результате последующих аудиторских процедур или новой информации, не согласующихся с теми аудиторскими доказательствами, на которых была основана первоначальная оценка рисков, аудитор должен пересмотреть такую оценку и соответствующим образом изменить дальнейшие аудиторские процедуры.

#### *Документация*

Порядок документального оформления устанавливается аудитором на основе профессионального суждения. Например, при аудите малых предприятий такие документы могут быть включены в аудиторскую документацию по общей стратегии и плану аудита. Результаты оценки рисков также могут быть оформлены отдельным документом или включены в аудиторскую документацию по дальнейшим процедурам.

Форма и объем документирования зависят от характера, размера и сложности организации и ее системы внутреннего контроля, доступности предоставляемой организацией информации, используемой методологии и технологии аудита.

При аудите организаций, ведущих несложную коммерческую деятельность и использующих простые процессы, связанные с финансовой отчетностью, документация может быть простой по форме и относительно краткой.

Нет необходимости документировать все результаты изучения организации аудитором и связанные с этим вопросы в полном объеме. В документацию можно включить те основные результаты такого изучения, на которых основана оценка аудитором рисков существенного искажения. Объем документирования может также отражать опыт и навыки членов аудиторской команды. При обязательном условии соблюдения требований МСА 230, в случае проведения аудита менее опытной аудиторской командой может потребоваться более подробная документация (по сравнению с высококвалифицированными специалистами), чтобы члены команды могли получить надлежащее представление об организации. При регулярном аудите определенная документация может переноситься в последующую проверку и обновляться по мере необходимости, чтобы в ней были отражены изменения в деятельности и процессах организации.

Аудитор включает в аудиторскую документацию:

- (a) материалы по обсуждению среди членов аудиторской команды, и принятым существенным решениям;
- (b) основные выводы, сделанные по результатам изучения каждого из аспектов деятельности организации и ее окружения, и каждого из элементов системы внутреннего контроля; использованные при изучении источники информации; выполненные процедуры оценки рисков;
- (c) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений; а также
- (d) выявленные риски и связанные с ними средства контроля, изученные аудитором.

#### **4. Письмо-согласие на проведение аудита.**

Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий соглашения по аудиту» регулирует вопросы согласования с клиентом условий проведения аудита и вопросы изменения условий договора.

Результатом переговоров между клиентом и аудитором должно стать достижение согласия по условиям договоренности, что подтверждается документально в *письме-соглашении о проведении*

*аудита* или другой подходящей форме договора. Стандарт 210 рассматривает предварительные условия, которые находятся под контролем клиента и которые аудитор и клиент должны согласовать между собой.

Для того, чтобы проверить, были ли выполнены предварительные условия, аудитор, в первую очередь, должен определить приемлемость основы представления финансовой отчетности.

Без приемлемой основы представления финансовой отчетности у руководства субъекта нет соответствующего основания для подготовки финансовой отчетности, а у аудитора нет приемлемых критериев для проведения аудита финансовой отчетности. Во многих случаях аудитор может допустить, что применимая основа представления финансовой отчетности является приемлемой.

**Факторы, которые являются значимыми для аудитора** при определении приемлемости основы представления финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности:

– *Характер субъекта* (например, является ли он коммерческим предприятием, субъектом государственного сектора или некоммерческой организацией);

– *Цель финансовой отчетности* (например, подготовлены ли она для удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей или потребностей в финансовой информации определенных пользователей);

– *Характер финансовой отчетности* (например, является ли финансовая отчетность полным комплектом финансовой отчетности или отдельным финансовым отчетом); и

– Предписана ли применимая основа представления финансовой отчетности *законодательством* или нормативными актами.

Часто в качестве применимой основы представления финансовой отчетности в законодательстве или нормативных актах, регулирующих подготовку финансовой отчетности общего назначения определяются стандарты финансовой отчетности:

– Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), провозглашенные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;

– Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС), провозглашенные Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе; и

– Принципы бухгалтерского учета, провозглашенные уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов в конкретной юрисдикции, при условии, что организация использует прозрачный процесс, предполагающий тщательное изучение и рассмотрение мнений, высказанных широким кругом заинтересованных лиц.

Кроме того аудитор должен получить подтверждение клиента, что он признает и понимает свою ответственность:

(i) За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, включая, в случае необходимости, ее достоверное представление;

(ii) За такие средства внутреннего контроля, которые руководством субъекта определены как необходимые для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой; и

Руководство субъекта поддерживает такую систему внутреннего контроля, которую оно считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенного искажения, вызванного мошенничеством или ошибкой. Система внутреннего контроля, независимо от того, насколько она эффективна, может предоставить субъекту лишь разумную уверенность в достижении целей финансовой отчетности субъекта по причине неотъемлемых ограничений системы внутреннего контроля.

Независимый аудит, проводимый в соответствии с МСА, не является заменой поддержания руководством субъекта системы внутреннего контроля, необходимой для подготовки финансовой отчетности. Следовательно, аудитор обязан получить подтверждение руководства субъекта о том, что это признает и понимает свою ответственность в отношении системы внутреннего контроля. Однако, подтверждение, требуемое в соответствии с параграфом 6(б)(ii), не подразумевает, что аудитор сочтет, что система внутреннего контроля, поддерживаемая руководством субъекта, достигла своей цели или будет свободна от недостатков.

Руководство субъекта должно определить, какая система внутреннего контроля необходима для подготовки финансовой отчетности. Термин «система внутреннего контроля» охватывает широкий круг

действий в рамках следующих компонентов: контрольная среда; процесс оценки риска субъектом; информационная система, включая сопутствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, и обмен информацией; действия по контролю; и мониторинг средств контроля. Это разделение, однако, не обязательно отражает то, как конкретный субъект может разрабатывать, внедрить и поддерживать функционирование своей системы внутреннего контроля или как он может классифицировать любой специфический компонент. Система внутреннего контроля субъекта (в частности, его бухгалтерские книги и записи или системы учета) будет отражать потребности руководства субъекта, сложность бизнеса, характер рисков, которым подвергается субъект, а также соответствующее законодательство или нормативные акты.

(iii) За предоставление аудитору:

а. Доступа ко всей информации, о которой руководству субъекта известно, что она является значимой для подготовки финансовой отчетности, например, записи, документация и прочие вопросы;

б. Дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства субъекта для целей проведения аудита; и

в. Неограниченного доступа к лицам в рамках субъекта, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторское доказательство.

Одна из целей согласования условий соглашения по аудиту состоит в том, чтобы избежать неверного понимания соответствующих обязанностей руководства субъекта и аудитора. Например, когда с подготовкой финансовой отчетности помогало третье лицо, может оказаться полезным напомнить руководству субъекта, что подготовка финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности остается обязанностью руководства субъекта.

*Ограничение масштаба до принятия соглашения по аудиту*

Если руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, накладывают такое ограничение на масштаб работы аудитора в связи с предлагаемым соглашением по аудиту, что аудитор полагает, что это ограничение приведет к отказу аудитора от выражения мнения относительно финансовой отчетности, то аудитор не должен принимать такое ограниченное соглашение в качестве соглашения по аудиту, если только это не требуется законодательству или нормативным актам.

*Другие факторы, оказывающие влияние на принятие соглашения по аудиту*

Если предварительные условия для проведения аудита не выполнены, то аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством субъекта.

Аудитор не должен принимать предлагаемое соглашение по аудиту, если только это не требуется законодательству или нормативным актам:

(а) Если аудитор установил, что основа представления финансовой отчетности, которая будет применяться при подготовке финансовой отчетности, является неприемлемой, или

(б) Если подтверждение, упомянутое в параграфе 6(б), не было получено.

**Согласование условий соглашения по аудиту**

Аудитор должен согласовать условия соглашения по аудиту с руководством субъекта или лицами, наделенными руководящими полномочиями, в зависимости от обстоятельств.

В соответствии с параграфом 11 согласованные условия соглашения по аудиту должны быть задокументированы в письме-соглашении по аудиту или в другой подходящей форме письменного соглашения и должны включать: (См. параграфы A22-A25)

(а) Цель и масштаб аудита финансовой отчетности;

(б) Обязанности аудитора;

(в) Обязанности клиента;

(г) Идентификация применимой основы представления финансовой отчетности для подготовки финансовой отчетности; и

(д) Ссылка на ожидаемую форму и содержание любых отчетов, которые будут выпущены аудитором, и заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых отчет может отличаться от ожидаемой формы и содержания.

В интересах как субъекта, так и аудитора аудитор посылает письмо-соглашение по аудиту до

начала аудита, чтобы избежать возможное непонимание относительно аудита. В некоторых странах, однако, цель и масштаб аудита, а также обязанности руководства субъекта и аудитора могут быть в достаточной степени проработаны в законодательстве, то есть, оно регулирует вопросы, описанные в параграфе 10. Хотя в таких обстоятельствах параграф 11 и разрешает аудитору включать только ссылку в письмо-соглашение на применение соответствующего закона или нормативного акта, а также на то, что руководство признает и понимает свою ответственность, как изложено в параграфе 6(б), аудитор может все же счесть целесообразным включить вопросы, описанные в параграф 10, в письмо-соглашение с целью информирования руководства субъекта.

**Форма и содержание письма-соглашения по аудиту** могут варьироваться от субъекта к субъекту. Информация об обязанностях аудитора, включенная в письмо-соглашение по аудиту, может быть основана на МСА 200. Параграфы 6(б) 12 данного МСА рассматривают описание обязанностей руководства. В дополнение к раскрытию вопросов, требуемых в соответствии с параграфом 10, письмо-соглашение по аудиту может затронуть следующие вопросы:

- Определение масштаба аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, МСА, этические и другие стандарты профессиональных организаций, которых придерживается аудитор.

- Любая другая форма передачи результатов соглашения по аудиту.

- Тот факт, что из-за неотъемлемых ограничений аудита вкпе с неотъемлемыми ограничениями системы внутреннего контроля существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения могут быть не обнаружены даже притом, что аудит был надлежащим образом запланирован и выполнен в соответствии с МСА.

- Договоренности по вопросам планирования и выполнения аудита, включая состав команды по аудиту.

- Ожидание, что руководство субъекта обеспечит письменные представления.

- Согласие руководства субъекта своевременно предоставить аудитору проект финансовой отчетности и любую прочую сопровождающую информацию, чтобы аудитор мог завершить аудит в соответствии с предполагаемым графиком.

- Согласие руководства субъекта проинформировать аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность и которые стали известны руководству субъекта в течение периода между датой аудиторского отчета (заключения) и датой выпуска финансовой отчетности.

- База, на основе которой рассчитан гонорар, и любые договоренности о выставлении счетов.

- Просьба руководству субъекту подтвердить получение письма-соглашения по аудиту и согласиться с условиями соглашения, изложенными в упомянутом письме.

В случае необходимости в письмо-соглашение по аудиту также могут быть добавлены следующие пункты:

- Договоренность по вопросам участия других аудиторов и экспертов в работе над некоторыми аспектами аудита.

- Договоренности по вопросам участия внутренних аудиторов и других сотрудников субъекта.

- Договоренности, которые должны быть достигнуты с предшествующим аудитором, если таковой имеется, в случае первоначального аудита.

- Любое ограничение ответственности аудитора, когда такая возможность существует.

- Ссылка на любые дальнейшие соглашения между аудитором и субъектом.

- Любые обязательства предоставить рабочие документы по аудиту другим сторонам.

Пример письма-соглашения по аудиту представлен в Приложении 1.

В письме должны быть указаны надлежащие адресаты и сделаны ссылки, соответствующие обстоятельствам соглашения, включая соответствующую юрисдикцию.

Очень важно обратиться к соответствующим лицам. По тексту настоящего письма ссылки на «Вы», «мы», «нас», «руководство субъекта», «лица, наделенные руководящими полномочиями», и «аудитора» должны использоваться сообразно обстоятельствам.

#### **Аудит компонентов**

Если аудитор материнского субъекта является также аудитором компонента, среди факторов,

которые могут повлиять на решение о том, посылать ли отдельное письмо-соглашение по аудиту компоненту, можно назвать следующие:

- Кто назначает аудитора компонента;

- Должен ли быть выпущен отдельный аудиторский отчет(заключение)в отношении компонента;

- Юридические требования в отношении назначения аудиторов;

- Доля собственности материнского субъекта; и

- Степень независимости руководства компонента от материнского субъекта.

Если законодательство или нормативные акты достаточно подробно описывают условия соглашения по аудиту, у аудитора нет необходимости документировать их в письменном соглашении, за исключением того факта, что такое законодательство или нормативные акты применяются и что руководство субъекта признает и понимает свои обязанности, изложенные в параграфе 6(б).

Даже когда аудитор приходит к заключению, что необходимости письменно фиксировать определенные условия соглашения по аудиту в письме-соглашении по аудиту нет, аудитор все же должен запросить от руководства субъекта письменное подтверждение, что оно признает и понимает, что оно несет ответственность, описанную в параграфе 6(б).

Однако, такое письменное соглашение может использовать формулировку закона или нормативного акта, если такой закон или нормативный акт устанавливает обязанности руководства субъекта, эквивалентные по своему действию тем, что изложены в параграфе 6(б).

Профессиональное сообщество бухгалтеров и аудиторов, организация по разработке стандартов в области аудита, или регулирующий орган в области аудита в соответствующей юрисдикции возможно уже предоставили руководство относительно того, является ли описание, представленное в законодательстве или нормативных актах, эквивалентным.

Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора Законодательство или нормативные акты, регулирующие проведение аудита в государственном секторе, как правило, устанавливают требования к назначению аудитора государственного сектора и описывают обязанности и полномочия аудитора в государственном секторе, включая право получить доступ к записям и прочей информации субъекта. Даже в случае, когда законодательство или нормативные акты достаточно детально предписывают условия соглашения по аудиту, аудитор в государственном секторе может все же решить, что может оказаться полезным выпуск более полного письма-соглашения по аудиту чем то, которое предусмотрено параграфом 11.

Если законодательство или нормативные акты предписывают обязанности руководства субъекта, аналогичные тем, что описаны в параграфе 6(б), аудитор может прийти к заключению, что законодательство или нормативные акты включают обязанности, которые, по мнению аудитора, эквивалентны по своему действию обязанностям, изложенным в упомянутом параграфе. Для таких эквивалентных обязанностей аудитор может использовать формулировку, изложенную в законодательстве или нормативных актах, чтобы описать их в письменном соглашении. В случае обязанностей, которые не предписаны законодательством или нормативными актами таким образом, что их действие является эквивалентным, письменное соглашение должно использовать описание, изложенное в параграфе 6(б).

#### **Повторяющиеся аудиторские проверки**

При повторяющихся аудиторских проверках аудитор должен оценить, требуют ли сложившиеся обстоятельства пересмотра условий соглашения по аудиту и есть ли необходимость напомнить субъекту о существующих условиях соглашения по аудиту.

Аудитор может решить не посылать новое письмо-соглашение по аудиту или какое-либо другое письменное соглашение в каждом периоде. Однако, представленные ниже факторы обуславливают целесообразность пересмотра условий соглашения по аудиту или напоминания субъекту о существующих условиях:

- Любой признак, указывающий на то, что субъект неверно понимает цель и масштаб аудита.

- Любые пересмотренные или специальные условия соглашения по аудиту.

- Недавняя смена старшего руководства.

- Значительное изменение структуры собственности.

- Значительное изменение характера или размера бизнеса субъекта.

- Изменение требований законодательства или регулирующих органов.

– Изменение основы представления финансовой отчетности применяемой при подготовке финансовой отчетности.

– Изменение других требований к отчетности.

#### **Принятие изменений в условиях соглашения по аудиту**

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий соглашения по аудиту, если нет никакого разумного оправдания таким изменением.

Запрос от субъекта к аудитору на изменение условий соглашения по аудиту может быть направлен в результате изменения обстоятельств, которое оказывает влияние на потребность в услугах; неверного понимания характера аудита, который изначально требовался; или ограничений на масштаб соглашения по аудиту, будь то наложенных руководством субъекта или вызванных другими обстоятельствами.

Аудитор, рассматривает обоснование, представленное в отношении такого запроса, особенно, последствия ограничения масштаба соглашения по аудиту.

Изменение обстоятельств, которое оказывает влияние на требования субъекта, или неверное понимание характера услуг, которые изначально требовались, можно считать разумным основанием для запроса на изменение соглашения по аудиту.

Напротив, изменение нельзя считать разумным, если оказывается, что изменение связано с информацией, которая является некорректной, неполной или неудовлетворительной по каким-либо иным причинам.

Примером могла бы служить ситуация, когда аудитор не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно дебиторской задолженности, а субъект просит заметить соглашение по аудиту на соглашение по обзору, чтобы избежать мнения с оговорками или отказа от выражения мнения.

Если до завершения соглашения по аудиту от аудитора потребуют изменить соглашение по аудиту на соглашение, которое дает более низкий уровень уверенности, то аудитор должен определить, есть ли разумное оправдание для такой замены.

Могут быть ситуации, когда прежде чем согласиться заменить соглашение по аудиту на соглашение по обзору или сопутствующим услугам, аудитор, который был нанят для проведения аудита в соответствии с МСА, должен оценить возможные юридические или договорные последствия такой замены в дополнение к вопросам, упомянутым выше.

Если аудитор приходит к заключению, что есть разумное оправдание для замены соглашения по аудиту на соглашение по обзору или сопутствующим услугам, то аудиторская работа, выполненная до даты замены, может оказаться уместной для замещающего соглашения;

однако, работа, которую требуется выполнить, и отчет (заключение), который должен быть выпущен, должны соответствовать пересмотренному соглашению. Чтобы не приводить читателя в замешательство, отчет по сопутствующим услугам не должен включать ссылку на:

(а) Первоначальное соглашение по аудиту; или

(б) Любые процедуры, которые могли быть выполнены в рамках первоначального соглашения по аудиту, если только соглашение по аудиту не было заменено соглашением по согласованным процедурам, в случае чего ссылка на выполненные процедуры является нормальной частью отчета.

Если условия соглашения по аудиту изменены, аудитор и руководство субъекта должны договориться и задокументировать новые условия соглашения в письме-соглашении или в другой подходящей форме письменного соглашения.

Если аудитор не может согласиться на изменение условий соглашения по аудиту, а руководство субъекта не разрешает продолжать работу на условиях первоначального соглашения по аудиту, то аудитор должен:

(а) Отказаться от выполнения соглашения по аудиту, если таковое возможно согласно применимому законодательству или нормативным актам; и

(б) Установить, существует ли обязательство, будь то договорное или какое-либо иное, доложить о сложившихся обстоятельствах другим сторонам, таким как лица, наделенные руководящими полномочиями, владельцы или регулирующие органы.

#### **Дополнительные вопросы, рассматриваемые при принятии соглашения**

*Стандарты финансовой отчетности, добавленные согласно законодательству или нормативным актам.* Если стандарты финансовой отчетности, установленные уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов, будут добавлены согласно законодательству или нормативным актам, аудитор должен установить, имеются ли какие-либо противоречия между стандартами финансовой отчетности и дополнительными требованиями. Если такие противоречия существуют, аудитор должен обсудить с руководством субъекта характер дополнительных требований и согласовать:

(а) Возможно ли выполнить дополнительные требования посредством дополнительных раскрытий в финансовой отчетности; или

(б) Возможно ли внести соответствующие поправки в описание применимой основы представления финансовой отчетности, изложенное в финансовой отчетности.

Если ни одно из вышеупомянутых не будет возможно, аудитор должен установить, возникнет ли необходимость модифицировать аудиторское мнение в соответствии с МСА 705.

В некоторых юрисдикциях законодательство или нормативные акты могут дополнять стандарты финансовой отчетности, установленные уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов, дополнительными требованиями, касающимися подготовки финансовой отчетности.

В такой юрисдикции применимая основа представления финансовой отчетности в контексте применения МСА охватывает как установленную основу представления финансовой отчетности, так и такие дополнительные требования, если они не противоречат установленной основе представления финансовой отчетности. Это может произойти, например, когда законодательство или нормативные акты предписывают раскрытия в дополнение к раскрытиям, требуемым согласно стандартам финансовой отчетности, или когда они сужают диапазон приемлемых вариантов, которые могут быть выбраны в рамках стандартов финансовой отчетности.

*Основа представления финансовой отчетности, предписанная законодательству или нормативным актам – другие вопросы, оказывающие влияние на принятие соглашения*

Если аудитор пришел к заключению, что основа представления финансовой отчетности, предписанная согласно законодательству или нормативным актам, была бы неприемлемой, если бы она не была предписана согласно законодательству или нормативным актам, выполнения следующих условий:

Законодательство или нормативные акты могут предписывать, чтобы в формулировке аудиторского мнения использовались фразы «представлять достоверно, во всех существенных отношениях» или «давать справедливый и достоверный взгляд», если аудитор приходит к заключению, что, в противном случае, применимая основа представления финансовой отчетности, предписанная согласно законодательству или нормативным актам, была бы неприемлемой. В этом случае условие применения предписанной формулировки аудиторского отчета (заключения) значительно отличаются от требований МСА

(а) Руководство субъекта обязуется предоставить дополнительные раскрытия в финансовой отчетности, необходимые для того, чтобы финансовая отчетность не вводила в заблуждение; и

(б) Условиями соглашения по аудиту предусмотрено, что:

(i) Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности будет содержать пояснительный параграф, акцентирующий внимание пользователей на дополнительных раскрытиях, в соответствии с МСА 706; и

(ii) Если только аудитор не обязан согласно законодательству или нормативным актам выразить аудиторское мнение относительно финансовой отчетности с использованием таких выражений как «представлена достоверно, во всех существенных аспектах» или «дает достоверный и справедливый взгляд» в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, аудиторское мнение по финансовой отчетности не будет включать такие фразы.

Если условия, описанные в параграфе 19, не выполнены, а аудитор обязан согласно законодательству или нормативным актам принять соглашение по аудиту, то аудитор должен:

(а) Оценить эффект вводящего в заблуждение характера финансовой отчетности на аудиторский отчет (заключение); и

(б) Включить соответствующую ссылку на этот вопрос в условия соглашения по аудиту.

*Аудиторский отчет, предписанный согласно законодательству или нормативным актам*

В некоторых случаях законодательство или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировку аудиторского отчета(заключения), которые в части формы или условий значительно отличаются от требований МСА. В таких обстоятельствах аудитор должен оценить:

(а) Могли ли бы пользователи неверно истолковать уверенность, полученную в результате аудита финансовой отчетности и, если это так, (б) Может ли дополнительное объяснение в аудиторском отчете смягчить возможное неверное толкование.

Если аудитор приходит к заключению, что дополнительное объяснение в аудиторском отчете не может смягчить возможное неверное толкование, то аудитор не должен принимать соглашение по аудиту, если только это не требуется согласно законодательству или нормативным актам. Аудит, проводимый в соответствии с таким законодательством или нормативными актами, не соответствует МСА. Соответственно, аудитор не должен в аудиторском отчете(заключении)заявлять, что аудит проводился в соответствии с МСА.2(См. параграфы А36-А37)

### 5. Существенность в аудите.

Понятие «существенности» (КМСФО) – информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятых на основе финансовой отчетности.

Существенными в аудите считаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности клиента. Наличие существенных искажений в отчетности означает, что вывод лица, полагающегося на информацию, будет находиться под влиянием, или его решение может быть основано на результатах недостоверной информации.

Количественной характеристикой существенности служит уровень существенности, т.е. предельное значение искажений бухгалтерской отчетности.

Стандарт 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» включает: введение, существенность в контексте аудита, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, оценка последствий искажений.

Данный Международный стандарт аудита рассматривает обязанность аудитора применять концепцию существенности при планировании и выполнении аудита финансовой отчетности. МСА 450 объясняет, как существенность применяется при оценке влияния идентифицированных искажений на аудит и неисправленных искажений, если таковые имеются, на финансовую отчетность.

Оценка существенности – предмет профессионального аудиторского суждения.

Основная цель аудита финансовой отчетности – подтверждение ее достоверности, однако аудитор обязан установить достоверность не с абсолютной точностью, а выразить мнение относительно того, что финансовая отчетность составлена во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами, т. е. установить такую степень точности показателей, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии делать на их основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитор одновременно оценивает величину (количество) и характер (качество) любых выявленных ошибочной информации. Аудитор оценивает существенность при:

- 1) при определении характера, сроков и объема планируемых аудиторских процедур (процесс планирования);
- 2) при оценке последствий искажений (процесс аудита).

Существенность может находиться под влиянием юридических и регулирующих требований, относящихся к отдельным счетам финансовой отчетности. Эти требования приводят к тому, что уровень существенности может быть различным не столько с количественной, сколько с качественной стороны. Иногда небольшие суммы могут привести к существенному влиянию на отчетность.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления и количественного измерения существенных искажений. Также аудитор принимает во внимание качество искажений, т.е. их характер, например недостаточное описание учетной политики.

При изучении потенциально неправильной информации аудитор рассматривает существенность на уровне финансовой отчетности в целом, а также на уровне отдельных остатков счетов и прочей бухгалтерской информации.

Аудиторская оценка существенности помогает аудитору выбрать, какие статьи отчетности исследовать, какие процедуры применять, чтобы свести аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

При оценке последствий искажений аудитор определяет, является ли совокупность выявленных искажений существенной. Совокупность искажений включает выявленные искажения и прогнозируемую ошибку (искажения, которые не могут быть конкретно определены).

Стандарт 320 определяет соотношение между существенностью и аудиторским риском как обратную зависимость.

Если аудитор признает выявленные искажения существенными, то ему необходимо снизить аудиторский риск одним из двух способов:

1. Расширить круг аудиторских процедур для того, чтобы выяснить реальную величину искажений (она может оказаться меньше прогнозируемой величины ошибок);
2. Предложить руководству клиента внести поправки в финансовую отчетность.

Если руководство отказывается исправлять искаженные показатели отчетности, а результаты дополнительных процедур подтверждают подозрения аудитора о существенности суммы неисправленных отклонений, то аудитор должен рассмотреть вопрос о соответствующей модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитор должен определить, насколько велика вероятность того, что величина необнаруженных искажений вместе с общей суммой неисправленных отклонений превысит уровень существенности. Для этого проводятся дополнительные аудиторские процедуры или выставляется требование руководству клиента о внесении поправок в финансовую отчетность.

### 6. Аудиторский риск.

Вопросы аудиторских рисков рассматривает *МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»*.

В соответствии с МСА 450 аудитор должен *оценить риски существенных искажений* как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов и класса операций.

Для этого аудитору необходимо:

- 1) *выявить риски* в процессе получения знаний о бизнесе клиента и его среде, включая средства контроля;
- 2) *установить взаимосвязь* выявленных рисков с искажениями на уровне предпосылок;
- 3) *определить, превышает ли уровень риска* величину, которая может привести к существенным искажениям в финансовой отчетности;
- 4) *проанализировать* вероятность того, что риски приведут к существенным искажениям в финансовой отчетности.

**Необходимо рассмотреть каждое отдельное искажение**, чтобы оценить его влияние на соответствующие классы операций, сальдо счетов или раскрытия, включая вопрос о том, был ли превышен уровень существенности, установленный для такого конкретного класса операций, сальдо счета или раскрытия.

Если отдельное искажение оценивается как существенное, вероятность того, что оно может компенсироваться другими искажениями, мала. Например, если доход был существенно завышен, финансовая отчетность в целом будет существенно искажена, даже если влияние искажения на доход будет полностью компенсировано эквивалентным завышением расходов. Взаимозачет искажений может оказаться уместным в рамках одного сальдо счета или класса операций; однако, прежде, чем вынести заключение о целесообразности взаимозачета даже несущественных искажений, необходимо рассмотреть

риск возможного существования необнаруженных искажений.

Определение того, является ли существенным искажение в классификации, предполагает оценку качественных аспектов, таких как влияние искажения в классификации на долговые или другие договорные обязательства, влияние на отдельные линейные статьи или на промежуточные итоги, или влияние на ключевые коэффициенты.

Могут возникнуть ситуации, когда аудитор приходит к заключению, что искажение в классификации не является существенным в контексте финансовой отчетности в целом, даже притом, что оно может превысить уровень или уровни существенности, применяемые при оценке других искажений. Например, неверная классификация между линейными статьями балансового отчета не может считаться существенной в контексте финансовой отчетности в целом, если сумма неверной классификации мала относительно величины соответствующих линейных статей балансового отчета, и неверная классификация не затрагивает отчет о прибылях и убытках или любые ключевые коэффициенты.

Обстоятельства, связанные с некоторыми искажениями, могут заставить аудитора оценить их как существенные, будь то по-отдельности или в совокупности с другими искажениями, накопленными в ходе аудита, даже если они ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности в целом. В качестве обстоятельств, которые могут оказать влияние на оценку, можно назвать степень, в которой искажение:

- Затрагивает соблюдение требований регулирующих органов;
- Затрагивает долговые обязательства или другие установленные договором требования;
- Связано с неправильным выбором или применением учетной политики, которое оказывает несущественное влияние на финансовую отчетность за текущий период, но, вероятно, окажет существенное влияние на финансовую отчетность за будущие периоды;
- Маскирует изменение в доходах или другие тенденции, особенно, в контексте общих экономических и отраслевых условий;
- Затрагивает коэффициенты, используемые для оценки финансового положения, результатов деятельности или потоков денежных средств субъекта;
- Затрагивает сегментную информацию, представленную в финансовой отчетности (например, значение вопроса для сегмента или другой части бизнеса субъекта, которая была идентифицирована как играющая значительную роль в операциях или доходности субъекта);
- Приводит к повышению вознаграждения руководства субъекта, например, обеспечивая выполнение требований для получения премии или других стимулов;
- Является значительным, принимая во внимание знание аудитора о предыдущих фактах предоставления информации пользователям, например, о прогнозируемом доходе;
- Связано со статьями, вовлекающими специфические стороны (например, связаны ли внешние стороны, участвующие в сделке, с членами руководства субъекта);
- Является упущением информации, представление которой специально не требуется применимой основой представления финансовой отчетности, но которая, согласно суждению аудитора, является важной для понимания пользователями финансового положения, финансовых результатов или потоков денежных средств субъекта; или
- Затрагивает прочую информацию, которая будет представлена в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность (например, информацию, которая будет включена в «Обсуждение и анализ руководством субъекта» или «Операционный и финансовый обзор»), и которая, согласно разумным ожиданиям, повлияет на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСА 720 связан с рассмотрением аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан представлять отчет (заключение), в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность.

Описанные выше обстоятельства являются лишь примерами; скорее всего, не все они будут присутствовать во всех аудитах, с другой стороны, могут существовать другие обстоятельства, не включенные в список. Существование любых подобных обстоятельств не обязательно приводит к заключению о том, что искажение является существенным.

**Аудиторский риск** – вероятность того, что аудитор выскажет несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения.

Риск существенного искажения включает две составные части:

- неотъемлемый риск – подверженность предпосылок, содержащихся в финансовой отчетности,

искажениям, которые могут быть существенными в совокупности или по отдельности при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля;

– риск средств контроля – риск того, что искажения, которые могут быть существенными в совокупности или по отдельности, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью системы внутреннего контроля.

Аудитор обязан определить, относятся ли оцененные риски существенных искажений к определенным классам операций, сальдо счетов и т.п., или они в большей степени относятся к финансовой отчетности в целом.

Используя свое профессиональное суждение, аудитор должен определить, какие из выявленных рисков являются значимыми и требуют специального рассмотрения.

**Риск необнаружения** – риск того, что аудиторские процедуры не позволят обнаружить искажение на уровне предпосылок, которое может быть существенным в совокупности или по отдельности.

Оценка рисков существенного искажения может изменяться в течение всего процесса аудиторской проверки по мере получения дополнительных аудиторских доказательств.

В обстоятельствах, когда аудитор получает аудиторские доказательства, противоречащие тем, на которых первоначально основывалась оценка рисков, аудитор ее пересматривает и соответствующим образом модифицирует запланированные процедуры.

Важно *своевременное информирование руководства* субъекта соответствующего уровня об искажениях, так как это позволяет руководству субъекта оценить, искажены ли статьи, сообщить аудитору в случае своего несогласия, и предпринять необходимые меры. Как правило, соответствующим уровнем руководства субъекта являются лица, отвечающие за оценку искажений и принятие необходимых мер и обладающие соответствующими полномочиями.

Поскольку подготовка финансовой отчетности требует, чтобы руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, внесли корректировки в финансовую отчетность, чтобы исправить существенные искажения, аудитор обязан потребовать от указанных лиц письменного представления о неисправленных искажениях. В некоторых обстоятельствах руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, могут считать, что некоторые неисправленные искажения не являются искажениями. По этой причине они могут пожелать добавить к формулировке своего письменного представления такие слова, как: «Мы не согласны, что статьи ... и ... составляют искажения, потому что [описание причин].» Получение такого представления, однако, не освобождает аудитора от необходимости сформулировать заключение об эффекте неисправленных искажений.

### ТЕМА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ.

1. Понятие и виды аудиторских доказательств.
2. Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.
3. Аналитические процедуры получения аудиторских доказательств.
4. Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки.
5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита.
6. Заявления руководства клиента.

#### 1. Понятие и виды аудиторских доказательств.

Международные рекомендации в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, содержатся в МСА 500 «Аудиторские доказательства». Данный стандарт также определяет перечень процедур для получения аудиторских доказательств.

Под *аудиторскими доказательствами* понимается информация, полученная аудитором в

процессе формулирования выводов, на которых основывается его мнение.

К *аудиторским доказательствам* относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности организации, а также подтверждающая информация из других источников.

#### **Виды аудиторских доказательств:**

- по признаку обоснованности выводов аудитора по собранным им доказательствам: *Достаточные*; *Уместные* аудиторские доказательства;
- по признаку источника получения аудиторских доказательств: *Внутренние* (от аудируемого лица); *Внешние* (из других источников) аудиторские доказательства;
- по признаку характера аудиторских доказательств: *Визуальные* (результаты осмотра, наблюдения); *Документальные* (информация, полученная из бумажных, электронных и других носителей); *Устные* (полученные при опросах персонала или в форме заявлений руководства) аудиторские доказательства.

В процессе аудита аудитор должен получить *достаточные и уместные аудиторские доказательства* с целью формирования выводов и собственного мнения. Аудитор при получении аудиторских доказательств должен оценить их достаточность и уместность.

*Достаточность* представляет собой количественную меру аудиторских доказательств.

*Уместность* является качественной характеристикой.

Согласно международной практике аудитор самостоятельно подходит к оценке достаточных и уместных аудиторских доказательств.

При этом он должен выполнять следующие правила. Для того чтобы подтвердить какое-либо утверждение, аудитор собирает аудиторские доказательства из различных источников или различного характера. Он вправе не проверять всю имеющуюся информацию. Это связано с тем, что проверка может носить выборочный характер и основывается на соблюдении правил МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки».

На мнение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств влияют различные факторы, характеристика которых приводится в табл. 3.2.

Для получения аудиторских доказательств проводится комплекс тестирования. *Тестирование* осуществляется двумя способами – проведением тестов контроля и процедур проверки по существу.

*Тесты контроля* применяются для получения аудиторских доказательств относительно надлежащей организации и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При этом доказываются два аспекта:

- *надлежащая организация* системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения, обнаружения и исправления существенных искажений;
- *эффективное функционирование* системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода.

*Процедуры проверки по существу* – это тесты, которые проводятся для получения аудиторских доказательств и обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности. Эти процедуры делятся на два вида:

- детальные тесты операций и сальдо счетов;
- аналитические процедуры.

Тесты контроля и процедуры проверки по существу проводятся для того, чтобы подтвердить утверждения руководства, на основе которых составлена финансовая отчетность организации. Основная цель получения аудиторских доказательств заключается в подтверждении предпосылок подготовки отчетности. **Предпосылки подготовки финансовой отчетности** – предпосылки руководства, сделанные им в явной или неявной форме, которые воплощены в финансовой отчетности.

Согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства» *утверждения руководства* могут подразделяться на следующие категории.

- *Существование* – Актив или обязательство существует на определенную дату;
- *Права и обязательства* – Актив или обязательство относится к данной фирме по состоянию на определенную дату;
- *Возникновение* – В течение отчетного периода была совершена операция или произошло событие, имеющие отношение к фирме;
- *Полнота* – Не имеется неучтенных активов, обязательств, операций или событий хозяйственной деятельности, а также нераскрытых статей;
- *Стоимостная оценка* – Актив или обязательство учитывается по соответствующей балансовой стоимости;
- *Измерение* – Операция или событие учитывается по соответствующей сумме, а доход или расход относится к соответствующему периоду;
- *Представление и раскрытие* – Статья отчетности раскрывается и классифицируется в соответствии с применимыми основами и правилами составления финансовой отчетности.

Международные правила утверждают, что аудиторские доказательства должны быть *надежными*. Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения и характера. По источникам получения аудиторские доказательства делятся на *внутренние и внешние*. Кроме того, аудиторские доказательства бывают *визуального, документального и устного* характера.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитору могут помочь следующие *правила*:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от клиента;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления в устной форме.

Аудиторская практика подтверждает требование названного стандарта относительно сбора различных аудиторских доказательств, а именно: *аудиторские доказательства должны быть собраны из различных источников и иметь различный характер*.

При этом доказательства не должны противоречить друг другу, тогда они могут быть признаны убедительными и обеспечат более высокую степень уверенности в достоверности финансовой отчетности.

Если аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, он должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

*Факторы, влияющие на достаточность и уместность* аудиторских доказательств:

- Чем выше неотъемлемый риск, тем больше объем аудиторских доказательств для выражения мнения аудитора, и наоборот (прямая зависимость);
- Чем выше риск системы контроля, тем больше объем аудиторских доказательств для выражения мнения аудитора, и наоборот (прямая зависимость);
- Чем выше уровень существенности статьи финансовой отчетности, тем больше объем аудиторских доказательств для выражения мнения аудитора, оценки степени влияния искажений на достоверность финансовой отчетности, и наоборот (прямая зависимость);
- Чем больше практический опыт, тем меньше объем аудиторских доказательств для выражения мнения аудитора в последующие аудиторские проверки, и наоборот (обратная зависимость);
- Выявленные факты мошенничества и ошибок увеличивают объем аудиторских доказательств, получаемых из различных источников и различного характера, для подтверждения таких фактов и их влияния на достоверность отчетности, и наоборот (прямая зависимость);
- Надежность и достоверность источника информации и самой информации уменьшает объем дополнительных аудиторских доказательств для подтверждения нарушений (обратная зависимость).

МСА 500 «Аудиторские доказательства» включает перечень процедур получения аудиторских доказательств:

Аудиторская процедура	Содержание аудиторской процедуры
Инспектирование	Проверка записей, документов и материальных активов Инспектирование материальных активов позволяет подтвердить их

Аудиторская процедура	Содержание аудиторской процедуры
	существование, но не обязательно право собственности на них или стоимостную оценку
Наблюдение	Изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами (например, наблюдение за подсчетом товарно-материальных запасов работниками организации)
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами организации Запросы делятся на следующие виды: – официальные письменные запросы в адрес третьих лиц, – неофициальные устные запросы, адресованные работникам организации
Подтверждение	Ответ на запрос о подтверждении информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение суммы дебиторской задолженности у дебиторов)
Подсчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях, выполнение самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Анализ значимых показателей и тенденций, исследование колебаний, взаимосвязей и прогнозных значений

## 2. Получение аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности.

В дополнение к стандарту 500 «Аудиторские доказательства» в международной аудиторской практике применяется стандарт 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей».

Данный стандарт содержит рекомендации, которые помогают аудитору получить доказательства по отдельным особым суммам финансовой отчетности и особым сведениям, в частности:

- присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов;
- подтверждение дебиторской задолженности;
- запрос о судебных делах и претензиях;
- стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях;
- информация по сегментам.

### Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов.

Аудитор может присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов для сбора аудиторских доказательств существования и состояния таких запасов. Инвентаризация товарно-материальных запасов проводится в случае, если их величина существенна для финансовой отчетности организации.

Однако имеются обстоятельства и факторы, по причине которых аудитор не может присутствовать при проведении инвентаризации. К ним, в частности, относятся характер и местонахождение товарно-материальных запасов и другие непредвиденные обстоятельства. Согласно международным правилам при наличии таких обстоятельств аудитор вправе провести инвентарный подсчет или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день.

В случае необходимости можно проверить промежуточные операции организации.

Аудитор также должен оценить возможность проведения других альтернативных процедур для проверки существования и состояния товарно-материальных запасов. При этом аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния ТМЗ.

Планируя присутствие при инвентаризации ТМЗ или выполнение альтернативных процедур, аудитор должен определить:

- 1) характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, применяемых в отношении товарно-материальных запасов;
- 2) неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения, а также принцип существенности в отношении ТМЗ;
- 3) насколько адекватны утвержденный порядок и инструкции по проведению инвентаризации;
- 4) временные рамки проведения инвентарного подсчета;

5) места хранения ТМЗ;

6) требуется ли помощь экспертов. ТМЗ могут находиться на хранении и под контролем третьей стороны, поэтому аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния ТМЗ, хранимых по поручению субъекта. В зависимости от существенности таких ТМЗ аудитор должен также рассмотреть следующие моменты:

- 1) порядочность и независимость третьей стороны;
- 2) целесообразность личного наблюдения или назначения другого аудитора для наблюдения за инвентаризацией ТМЗ;
- 3) целесообразность получения отчета другого аудитора относительно систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля третьей стороны;
- 4) целесообразность инспектирования (проверки) документации по ТМЗ, находящимся у третьих сторон, например, складских расписок.

### Подтверждение дебиторской задолженности.

В процессе проведения аудита аудитор может запланировать подтверждение дебиторской задолженности или отдельных записей по счетам бухгалтерского учета. Эти процедуры проводятся, если сумма дебиторской задолженности в финансовой отчетности организации существенна и аудитор уверен в получении ответа от дебиторов о величине дебиторской задолженности. Так можно оценить наличие дебиторов и подтвердить точность отражения в бухгалтерском учете сальдо расчетов. Однако, применяя процедуры подтверждения дебиторской задолженности, аудитор не может предоставить доказательства возможного погашения дебиторской задолженности или определить сумму неучтенной дебиторской задолженности.

Если аудитор не уверен в том, что дебиторы ответят на запрос, он должен запланировать выполнение альтернативных процедур.

Стандарт приводит примеры таких альтернативных процедур, в том числе изучение последующих поступлений денежных средств, которые могут повлиять на изменение остатков по счетам расчетов.

Письма с запросами направляются дебиторам от имени аудитора. Они должны содержать разрешение руководства организации на раскрытие информации о дебиторской задолженности.

### Запрос о судебных делах и претензиях.

Аудитор должен получить информацию о судебных делах и претензионных спорах в отношении проверяемого субъекта, поскольку такие факты могут иметь существенное влияние на финансовую отчетность. Данная информация поступает в результате выполнения следующих аудиторских процедур:

- направления запросов руководству организации;
- получения заявлений руководства организации;
- ознакомления с протоколами заседаний совета директоров;
- переписки с юристами фирмы;
- проверки судебных издержек;
- бесед с юридической службой организации и др.

Выявленные факты судебных дел или претензионных разбирательств должны быть согласованы с юристами проверяемой организации. Это позволит убедиться в осведомленности руководства организации и оценить сумму возможных судебных расходов. В случае, 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 надежность проведенной им оценки финансовых последствий.

Только с разрешения руководства должны происходить личные встречи аудитора с юристом. Если руководство не дает разрешения аудитору на обращение к юристам субъекта, то такой отказ интерпретируется как ограничение объема аудита.

### Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях.

Аудитор оценивает величину долгосрочных инвестиций, если она существенным образом влияет на финансовую отчетность организации. Для оценки долгосрочных инвестиций применяются следующие аудиторские процедуры:

- обсуждение с руководством вопроса о долгосрочном инвестировании;
- получение письменных заявлений по вопросу долгосрочного инвестирования;



- рассмотрение биржевых котировок;
- сопоставление биржевых котировок с балансовой стоимостью инвестиций.

#### **Информация по сегментам.**

Для отдельных субъектов информация по сегментам является существенной и подлежит проверке в процессе аудита. Для получения аудиторских доказательств в отношении сегментарных данных используются аналитические процедуры и тестирование. Детальной проверке подлежит следующая информация:

- реализация, передача и платежи между сегментами;
- сопоставление сегментарных данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами и другие показатели.

В международной практике применяются специальные способы получения аудиторских доказательств при проведении первоначальной аудиторской проверки деятельности субъекта. При этом руководствуются *МСА 510 «Первоначальная аудиторская проверка – начальные сальдо»*.

При первой аудиторской проверке необходимо получить достаточные и уместные аудиторские доказательства того, что:

- начальные сальдо по счетам бухгалтерского учета не содержат существенных искажений;
- остатки по счетам на конец предыдущего отчетного периода были правильно перенесены на начало текущего периода;
- учетная политика организации применяется последовательно, все ее изменения учтены и раскрыты согласно требованиям законодательства.

Если аудиторская фирма впервые проводит аудит в данной организации-клиенте, ее аудитор может учесть выводы предыдущего аудитора, ознакомившись с его рабочими документами и аудиторским заключением.

Кроме того, стандарт разрешает применять специальные *аудиторские процедуры*:

- анализ порядка погашения дебиторской или кредиторской задолженности и получение доказательств о существовании и величине задолженности на начало периода;
- наблюдение за проведением текущей инвентаризации товарно-материальных запасов и соотнесение результатов инвентаризации с количеством запасов на начало года;
- проверка валовой прибыли и правильности отнесения сумм к различным периодам;
- подтверждение начального сальдо от третьих лиц.

**Аудиторские выводы и заключение.** Если аудитор не получил необходимых аудиторских доказательств относительно начальных сальдо по счетам бухгалтерского учета, он может выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Проверка может завершиться выдачей отрицательного заключения, если начальное сальдо содержит существенное искажение или имеются серьезные нарушения при применении учетной политики.

### **3. Аналитические процедуры получения аудиторских доказательств.**

Рекомендации по применению аналитических процедур в процессе аудита представлены в *стандарте 520 «Аналитические процедуры»*. Стандарт содержит следующие параграфы: введение, характер и цели аналитических процедур, виды аналитических процедур при планировании аудита, при проверке по существу, на завершающей стадии аудита и при исследовании необычных статей, определение степени надежности аналитических процедур.

**Аналитические процедуры** включают анализ существенных показателей и тенденций, итоговое исследование колебаний и взаимосвязей, не соответствующих прочей информации или прогнозным значениям.

В стандарте определено, что аудитор обязательно должен применять аналитические процедуры при планировании и проведении общего обзора аудита. Вместе с тем аналитические процедуры

используются и на других этапах аудита.

В стандарте 520 приводится характеристика, методы и уровни применения аналитических процедур:

#### **1) Характеристика аналитических процедур:**

а) Рассмотрение **финансовой информации** субъекта по сравнению:

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

б) Рассмотрение **взаимосвязей**:

- между элементами финансовой информации, которые должны соответствовать прогнозируемому значению, исходя из опыта субъекта (например, валовая прибыль); (например, сумма начисленной амортизации по имеющимся объектам основных средств не может превышать их первоначальной или восстановительной стоимости);
- между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например между расходами на оплату труда и численностью работников) (так, при подтверждении стоимости собственных основных средств необходимо сравнить результаты инвентаризации с учетными данными и принять во внимание наличие договоров аренды).

#### **2) Методы осуществления аналитических процедур:**

Использование различных методов:

- простые сравнения;
- комплексный анализ;
- сложные статистические расчеты.

#### **3) Уровни применения аналитических процедур:**

Применение аналитических процедур:

- к сводной финансовой отчетности;
- финансовой отчетности дочерних компаний, подразделений или сегментов;
- отдельным элементам финансовой информации.

Применение аналитических процедур на различных стадиях аудита определяет действия аудитора. При выборе аналитических процедур, методов и уровней их применения аудитор вправе руководствоваться своим профессиональным суждением.

Аналитические процедуры применяются:

- 1) при планировании аудита (для получения представления о бизнесе и выявления зон риска), планировании характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- 2) в качестве процедур проверки по существу (с учетом их целей и степени надежности, возможности дезагрегирования информации, ее наличия, значимости, достоверности, сопоставимости и источников, а также знаний, полученных во время предыдущих проверок);
- 3) при проведении общего обзора финансовой отчетности на последнем этапе аудита (при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом представлению аудитора о бизнесе клиента).

Применение **аналитических процедур при планировании аудита** позволяет получить информацию о бизнесе клиента и выявить области максимального риска. Это поможет аудитору определить характер, сроки и объем аудита. При этом аудитор использует различную финансовую и нефинансовую информацию, например об объеме выручки, общей площади торговых помещений, объеме продаж.

Для применения **аналитических процедур при проверке по существу** аудитор должен получить от руководства организации надлежащие аналитические данные. С этой целью он обращается к руководству с запросом о наличии и достоверности аналитической информации.

При выполнении аналитических процедур необходимо учесть следующие факторы:

- цель применения аналитических процедур и степень их надежности;
- тип предприятия и степень детализации информации (например возможность применения аналитических процедур к отдельным участкам деятельности фирмы или к дочерним компаниям, подразделением, сегментам);
- наличие финансовой (счет или прогнозов) и нефинансовой (количество произведенных и проданных единиц продукции) информации;
- достоверность информации (например достоверность составления бюджетов);
- значимость информации (например составление смет, бюджетов на основе ожидаемых результатов);
- источник информации (например, при оценке надежности источника информации можно руководствоваться МСА 500 «Аудиторские доказательства»);
- сопоставимость информации (например, возможность сравнения отраслевых данных или показателей в сопоставимых ценах);
- информацию, полученную при предыдущих проверках (например для устранения противоречий в результатах проведения аналитических процедур).

Результаты проведения *аналитических процедур при проведении общего обзора на завершающей стадии аудита* должны совпадать с общим мнением аудитора относительно организации бизнеса клиента, а также подтвердить его общее мнение о достоверности финансовой отчетности. Кроме того, аналитические процедуры позволяют обозначить области, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур.

**Аналитические процедуры при исследовании необычных (нетипичных) статей.** При проведении аналитических процедур аудитор может выявить значительные изменения показателей или взаимосвязи. Причем эти показатели могут противоречить другим доказательствам, полученным при аудите или прогнозируемым значениям. Такие факты аудитор не должен оставить без внимания. Их надо исследовать, получить объяснения от руководства организации и собрать надлежащие аудиторские доказательства.

Для получения объяснений от руководства организации аудитор готовит и направляет запрос. Полученный ответ необходимо сравнить с той информацией, которая уже имеется у аудитора (знания о бизнесе клиента и результаты аудиторской проверки). Если аудитор признает ответ руководства организации неудовлетворительным, проводятся иные аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств.

В международной практике при оценке применения аналитических процедур используется термин **«степень надежности»**. Это понятие означает степень, в которой следует полагаться на результаты аналитических процедур. При применении аналитических процедур всегда присутствует риск того, что в их процессе выявятся взаимосвязи между показателями при наличии существенных искажений в финансовой информации.

Степень надежности аналитических процедур зависит от ряда факторов:

- 1) Существенность статьи финансовой отчетности – Если какая-либо статья финансовой отчетности существенна (например, материалы) аудитор не может полагаться только на аналитические процедуры. Если суммы статей доходов и расходов по отдельности не существенны, аудитор может полагаться только на аналитические процедуры;
- 2) Другие аудиторские процедуры – Другие процедуры, связанные с анализом поступлений денежных средств в погашение дебиторской задолженности, могут подтвердить или исключить необходимость проведения аналитических процедур по ранжированию дебиторов по срокам оплаты;
- 3) Точность прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур – При сравнении коэффициентов валовой прибыли за ряд периодов аудитор ожидает большего соответствия, нежели при сравнении различных расходов, таких как расходы на научные исследования и затраты на рекламу;
- 4) Оценки риска системы контроля и неотъемлемого риска – Если внутренний контроль за процедурой обработки заказов на покупку недостаточен, то, следовательно, риск системы контроля будет высок. Поэтому при формировании выводов по дебиторской задолженности надежнее провести детальные тесты отдельных операций и сальдо счетов, а не аналитические процедуры;

5) Существующие средства контроля за подготовкой информации – Если контроль за подготовкой информации для проведения аналитических процедур эффективен, уверенность в достоверности информации возрастает. Следовательно, возрастает надежность применения аналитических процедур.

Аудитор должен исследовать обнаруженные в результате проведения аналитических процедур значительные изменения или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от прогнозируемых сумм. При проведении аудита в госсекторе следует иметь в виду, что в этих учреждениях могут отсутствовать взаимосвязи, имеющие место в коммерческих организациях (между доходами и расходами и др.).

Международная практика подтверждает тот факт, что применение аналитических процедур при исследовании деятельности предприятий госсектора не всегда возможно, поскольку могут отсутствовать сведения по отрасли, статистические данные для сравнения, а также наблюдается слабая взаимосвязь между показателями.

#### **4. Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки.**

Аудиторская проверка может носить выборочный характер. В этом случае аудитор отбирает статьи для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.

При отборе статей для проверки в международной аудиторской практике применяется **стандарт 530 «Аудиторская выборка»**, который содержит рекомендации по использованию процедур аудиторской выборки. Стандарт включает следующие параграфы: введение, определения, статистический и нестатистический подходы к выборкам, разработка выборки, объем и формирование выборки, прогнозирование ошибок, а также оценка результатов выборки.

**Стандарт 530 «Аудиторская выборка»** акцентирует, что отклонения или искажения, обнаруженные в аудиторской выборке, исключительно редко могут быть признаны аномалией, не соответствующей общей картине выборки. Отклонения или искажения, обнаруженные в выборке, скорее всего, представляют собой ошибку, к которой и нужно относиться как к ошибке.

**Аудиторская выборка** представляет собой применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100% статей, включенных в сальдо счета или класс операций. При этом любой элемент выборки может быть отобран для проверки. На все элементы совокупности распространяется возможность быть отобранными

Аудитор может использовать статистический или нестатистический подход к выборкам.

**Статистическая выборка** должна иметь две основные характеристики: случайный отбор элементов и использование теории вероятности для оценки результатов выборки. Теория вероятности применяется также для оценки риска выборочного метода.

Если выборка не соответствует указанным характеристикам, она называется **нестатистической выборкой**.

Аудитор отбирает статьи для проверки из генеральной совокупности. Согласно международным требованиям **генеральная совокупность** представляет собой всю совокупность данных о деятельности субъекта, а отдельные статьи из генеральной совокупности называются **элементами выборки**. В качестве элементов выборки рассматриваются чеки, указанные в бланке о внесении депозита, кредитовые записи в выписке с банковского счета, счета-фактуры по продажам или сальдо дебиторов, денежные единицы.

Применение выборочного метода связано с определенным **риском**, который состоит в том, что выводы аудитора на основе выборочной проверки могут отличаться от выводов при проверке всей генеральной совокупности.

Риски связаны с проведением тестов контроля и процедур проверки по существу. Они проводятся для сбора аудиторских доказательств.

*При проведении тестов контроля* определяются показатели, которые характеризуют результаты применения средств контроля. *Процедуры по существу* используются при проверке отдельных сумм в финансовой отчетности или при независимой оценке какого-либо показателя.

Существуют два вида **риска выборочного метода**:

– **риск, оказывающий влияние на достоверность аудита** – Риск связан с тем, что аудитор в случае применения тестов контроля придет к выводу о том, что *риск системы контроля ниже, чем в действительности*. Риск связан с тем, что аудитор в случае применения теста по существу придет к выводу о том, что существенной ошибки *не существует, хотя в действительности она есть*, то есть риск оказывает влияние на достоверность аудита и может привести к неадекватному аудиторскому мнению;

– **риск, оказывающий влияние на эффективность аудита** – Риск связан с тем, что аудитор в случае применения тестов контроля придет к выводу о том, что *риск системы контроля выше, чем в действительности*. Риск связан с тем, что аудитор в случае применения теста по существу придет к выводу о том, что существенная ошибка *есть, хотя в действительности она отсутствует*, то есть риск оказывает влияние на эффективность аудита и может привести к дополнительной работе. Аудитор устанавливает, что дополнительные выводы были неверны.

Применение выборочного метода и распространение выводов аудитора на всю деятельность организации связано с допустимой ошибкой.

**Допустимая ошибка** представляет собой максимальную ошибку по генеральной совокупности, которая является приемлемой для аудитора.

При получении доказательств используется профессиональное суждение аудитора для оценки аудиторского риска. При выборочной проверке аудитор должен выбрать такие процедуры, которые снизят аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

**Аудиторский риск** – это риск того, что аудитор выразит положительное аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой отчетности.

Между аудиторским риском и риском выборочного метода существует взаимосвязь. Риск выборочного метода оказывает влияние на компоненты аудиторского риска. Например, если при проведении тестов контроля аудитор не обнаружит ошибок в выборке, он придет к выводу, что риск системы контроля является низким. При этом уровень ошибок в генеральной совокупности будет недопустимо высоким. Кроме того, аудитор может выбрать недопустимые аналитические процедуры для проверки или обнаружит незначительные искажения показателей при детальном тестировании при наличии существенных искажений по генеральной совокупности.

Риск выборочного метода может быть снижен при увеличении объема выборки.

Согласно международным требованиям при разработке аудиторских процедур аудитор должен самостоятельно в зависимости от обстоятельств определить **метод отбора статей для тестирования**, а именно:

- отобрать все статьи (сто процентная проверка);
- отобрать специфические статьи;
- сформировать аудиторскую выборку.

При этом следует учитывать аудиторский риск и эффективность аудита. Аудитор должен помнить, что ему следует получить достаточные и уместные аудиторские доказательства для формулирования выводов.

**Стопроцентная проверка**, как правило, не применяется при проведении тестов контроля. Она используется при процедурах проверки по существу. Стандарт определяет, в каких случаях целесообразно проводить стопроцентную аудиторскую проверку, например:

- если генеральная совокупность состоит из небольшого числа статей большой стоимости;
- неотъемлемый риск и риск системы контроля являются высокими;
- повторяется характер расчетов и иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной информационной системы.

Аудитор может отобрать из генеральной совокупности **специфические статьи**. Он основывается на знаниях о бизнесе клиента, предварительной оценке неотъемлемого риска и риска системы контроля и учитывает характеристику генеральной совокупности.

Отбираемые специфические статьи включают четыре группы статей:

1. **Статьи с высокой стоимостью, или ключевые статьи**. Например, отбираются подозрительные, необычные статьи, статьи, подверженные риску, или статьи, по которым ранее были ошибки.

2. **Все статьи, превышающие определенную сумму**. Так, проверке подвергается большая часть общей суммы сальдо счета или класса операций.

3. **Статьи для получения информации**. Например, можно проверить статьи для получения информации по таким вопросам, как бизнес клиента, характер операций, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

4. **Статьи для проверки процедур**. Отбирая статьи, аудитор может определить, выполняется ли конкретная процедура.

**Проверка специфических статей** – эффективное средство получения аудиторских доказательств. Однако отбор специфических статей не является аудиторской выборкой, поскольку результаты процедур, применяемых к отобранным статьям, не могут распространяться на всю генеральную совокупность.

Аудитор может решить применить аудиторскую выборку к сальдо счета или классу операций. При этом применяются два метода формирования выборки: статистический и нестатистический. Отличия статистического и нестатистического методов формирования выборки приведены в табл. 3.8.

При разработке выборки аудитор должен принять во внимание:

1) цели теста;

При разработке аудиторской выборки принимаются во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности, на основе которой составляется аудиторская выборка. Сначала анализируются **цели**, которые должны быть достигнуты, и аудиторские процедуры, которые будут способствовать их достижению. Аудитор оценивает уровень допустимой ошибки и генеральную совокупность, которая должна использоваться для выборки. Такая оценка может основываться на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Стандарт определяет, что если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты контроля не проводятся, а применяются тесты проверки по существу. Однако, если погрешность ошибки велика, при применении процедур проверки по существу целесообразно провести стопроцентную проверку или использовать больший объем выборки.

2) характеристики генеральной совокупности (она должна быть уместной и полной);

Для аудиторской выборки используется уместная и полная генеральная совокупность. Уместность и полнота являются характеристиками генеральной совокупности. Генеральная совокупность является **уместной** с точки зрения цели процедуры выборки, что определяет анализ направления тестирования. Например, если цель аудита заключается в проверке сумм кредиторской задолженности, генеральная совокупность может быть определена как перечень задолженностей кредиторов.

**Полнота** генеральной совокупности означает наличие всех документов, включение всех статей в генеральную совокупность за определенный период. Например, если формулируются выводы относительно всех документов за соответствующий период, аудитор должен быть уверен в том, что все документы были подшиты в папку.

3) необходимость разделения генеральной совокупности на подсовкупности;

4) объем выборки (он должен быть достаточным для того, чтобы снизить риск выборочного метода до приемлемого уровня);

При определении **объема выборки** следует оценить влияние риска выборочного метода. Риск выборочного метода должен быть снижен до приемлемо низкого уровня. Между объемом выборки и риском выборочного метода существует обратная зависимость. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше должен быть объем аудиторской выборки. На объем аудиторской выборки и уровень риска выборочного метода влияют различные факторы. Причем эти факторы различны, если определяется объем выборки для тестов контроля или процедур проверки по существу. Примеры факторов, влияющих на объем аудиторской выборки, приводятся в приложениях 6 и 7.

5) степень репрезентативности выборки (единицы генеральной совокупности должны иметь одинаковую вероятность попадания в выборку);

**Формирование аудиторской выборки** базируется на соблюдении следующего правила: все элементы выборки имеют шанс быть отобранными. При статистической выборке статьи, как отмечалось, отбор опирается на свое профессиональное суждение. При выборе любого метода необходимо учитывать,

что выборка должна иметь репрезентативный характер, т. е. обладать типичными для генеральной совокупности характеристиками.

6) условия, определяющие, какие отклонения будут представлять собой ошибки;

7) предполагаемый уровень ошибки (если он неприемлемо высок, нет смысла тестировать средства контроля, целесообразнее увеличить объем выборки для проведения процедур проверки по существу).

При **формировании аудиторской выборки** используются следующие методы:

- таблицы случайных чисел;
- компьютерные программы системного отбора;
- компьютерные программы случайного (бессистемного) отбора.

При **системном отборе** число элементов генеральной совокупности делится на объем выборки так, чтобы обеспечить определенный интервал выборки (например равный 50). После определения исходной точки в пределах первых пятидесяти элементов выборки отбирается каждый пятидесятый элемент.

При **бессистемном отборе** аудитор формирует выборку, не следуя какому-либо структурному методу. При этом он должен соблюдать принципы непредвзятости и непредсказуемости. Бессистемный отбор не используется при статистической выборке.

В отношении аудиторской выборки применяются традиционные **аудиторские процедуры**. При применении аудиторских процедур аудитор должен выполнять следующие правила:

- если отобранная статья не подходит для применения конкретной процедуры, эта процедура проводится по отношению к замещающей статье. Можно проверить аналогичный документ по конкретной хозяйственной операции, который содержит ошибку;
- если документы по отобранной статье были утрачены и невозможно применить никакие аудиторские процедуры к данной статье, аудитор обычно считает эту статью содержащей ошибку.

Аудитор должен проанализировать результаты выборки, **характер и причину выявленных ошибок**. В частности, анализируются следующие вопросы:

- прямое воздействие выявленных ошибок на финансовую отчетность;
- эффективность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- факты ошибок, которые являются результатом действий руководства организации.

В случае, если при проведении тестов контроля выявлены ошибки, аудитор должен проанализировать их прямое воздействие на финансовую отчетность и уточнить предварительную оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Если обнаруженные ошибки обладают общими характеристиками, то аудитор может попытаться выявить все статьи генеральной совокупности с такими характеристиками и провести процедуры применительно к этим статьям. В ходе проверки могут быть обнаружены нетипичные ошибки, обусловленные какими-либо исключительными обстоятельствами.

По обнаруженным ошибкам аудитор определяет такие их общие характеристики, как вид операции, место, производственная линия и период. Это необходимо для того, чтобы выявить все статьи генеральной совокупности, которые обладают данной общей характеристикой.

Далее аудитор применяет аудиторские процедуры к такой статье для выявления и оценки общего значения ошибки. Такие ошибки могут быть преднамеренными и указывать на факты мошенничества. Кроме того, выявленные ошибки могут иметь нетипичный характер и не распространяются на генеральную совокупность. Например, ошибка может быть допущена в результате сбоя компьютерной программы или применения неправильной формулы при исчислении стоимости запасов в конкретном подразделении организации.

Аудитор должен **прогнозировать денежные ошибки**, выявленные в выборке, распространяя их на генеральную совокупность. Необходимо проанализировать воздействие спрогнозированной ошибки на конкретные цели теста и на другие области аудита.

Аудитор распространяет общую ошибку на генеральную совокупность с тем, чтобы получить

широкую картину диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой. Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и будет представлять собой сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для проверяемых отдельных салдо по счетам. Для тестов контроля не требуется явного прогнозирования ошибок, поскольку степень погрешности по выборке также представляет собой спрогнозированную степень погрешности для генеральной совокупности как целого.

Аудитор применительно к процедурам проверки по существу должен распространить выявленные ошибки (кроме нетипичных) на генеральную совокупность. Затем оценивается их совокупное влияние (с учетом обнаруженных нетипичных ошибок) на финансовую отчетность. Для этого полученные результаты сравниваются с допустимой ошибкой, меньшей или равной предварительной оценке существенности, определенной аудитором для исследуемой совокупности.

Если общая величина ошибок выше допустимого уровня и нет дополнительных доказательств отсутствия существенных отклонений, то аудитор может заключить, что в отчетности имеются существенные искажения. Если найденная величина меньше допустимого уровня, но близка к нему, то аудитор, скорее всего, сочтет целесообразным получить дополнительные аудиторские доказательства для оценки реальной ошибки.

Затем проводится **оценка результатов выборки**. Результаты выборочной проверки подвергаются оценке либо для подтверждения предварительной оценки генеральной совокупности, либо для пересмотра предварительной оценки. При изменении своего предварительного мнения аудитор может:

- попросить руководство организации проанализировать выявленные ошибки и вероятность их допущения в дальнейшем, а также сделать необходимые корректировки;
- изменить запланированные аудиторские процедуры;
- проанализировать последствия с точки зрения подготовки аудиторского заключения.

##### 5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита.

В международной аудиторской практике при использовании результатов работы третьих лиц применяется аудиторские стандарты:

**600 «Особые вопросы – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)»,**

**610 «Использование работы внутренних аудиторов»,**

**620 «Использование работы эксперта».**

Стандарт 600 «Особые вопросы – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)», рассматривает специфические вопросы, возникающие при проведении аудита финансовой отчетности группы, а также когда аудитор привлекает других аудиторов для проведения аудита финансовой отчетности, которая не является компонентом финансовой отчетности группы.

Например, аудитор может привлечь другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации запасов или проведения инспекции основных средств, расположенных в отдаленном пункте.

Компонентами группы являются: подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированная компания.

Характер, сроки выполнения и масштаб процедур для получения представления об аудиторе компонента, зависят от таких факторов, как предыдущий опыт работы с аудитором компонента, и степень, в которой команда по проекту группы и аудитор компонента применяют общие положения политики и процедуры, например:

- Имеют ли команда по проекту группы и аудитор компонента:
  - Общую политику и процедуры по выполнению работы (например, методологию аудита);
  - Общую политику и процедуры контроля качества; или
  - Общую политику и процедуры мониторинга.
- Согласованность или схожесть:

- Законодательства и нормативных актов или правовой системы;
- Профессионального надзора, дисциплины и внешнего обеспечения качества;
- Образования и обучения;
- Профессиональных организаций и стандартов; или
- Языка и культуры.

Команда по проекту группы может получить знание аудитора компонента разными способами.

На первом году участия аудитора компонента команда по проекту группы может, например:

- Оценить результаты работы системы мониторинга контроля качества в тех случаях, когда команда по проекту группы и аудитор компонента принадлежат фирме или сети, которая функционирует на основании общей политики и процедур мониторинга и соответствует им;
- Нанести визит аудитору компонента, чтобы обсудить отдельные аспекты;
- Потребовать от аудитора компонента подтвердить аспекты в письменной форме;
- Потребовать от аудитора компонента заполнить вопросники, подготовленные в отношении отдельных аспектов.

**Эксперт** — физическое лицо или фирма, обладающие специальными навыками, знаниями и опытом в какой-либо конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Аудитор не обязан обладать знаниями эксперта. Эксперт может быть штатным работником субъекта или аудитора либо привлекаться к работе одним из них на договорной основе. Работа эксперта может быть использована:

- 1) для оценки отдельных видов активов, определения их количества или физического состояния;
- 2) определения объема выполненных и незавершенных работ;
- 3) юридического толкования договоров и нормативных актов и др.

Аудитор должен учитывать существенность рассматриваемой экспертом статьи отчетности, риск искажений, количество и качество прочих имеющихся доказательств.

Компетентность эксперта оценивается аудитором на основании его профессиональной аттестации или лицензирования, членства в соответствующей профессиональной организации, опыта и репутации в интересующей аудитора сфере. Кроме этого, аудитор должен оценить объективность эксперта, особенно, если эксперт нанят проверяемым субъектом или связан с клиентом иным образом. Если аудитор не уверен в компетентности и независимости эксперта, он должен обсудить свои сомнения с руководством клиента и при необходимости выполнить дополнительные процедуры или обратиться к другому эксперту.

Аудиторские доказательства могут быть получены при исследовании круга полномочий эксперта, обычно излагаемых в виде инструкций, подготовленных субъектом. Объем работы эксперта должен отвечать целям аудиторской проверки.

Аудитор при оценке работы эксперта рассматривает:

- 1) использованные первичные данные, допущения и методы, последовательность их применения;
- 2) итоги работы эксперта в свете результатов, полученных аудитором при оценке бизнеса клиента и проведении дополнительных процедур.

Эксперт несет ответственность за уместность и приемлемость использованных допущений и методов. Если результаты его работы не представляют достаточных и уместных доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен провести беседы с представителем субъекта и экспертом, выполнить дополнительные процедуры, привлечь другого эксперта или модифицировать заключение, сославшись на работу эксперта (обычно с разрешения последнего). Если аудитор составляет безусловно положительное заключение, то он не должен ссылаться на работу эксперта, так как это может расцениваться как разделение ответственности аудитора с лицом, проводившим экспертизу, и, следовательно, как неуверенность аудитора в определении достоверности финансовой отчетности проверяемого субъекта.

## 6. Заявления руководства клиента.

Аудитор должен получить доказательства того, что руководство организации признает свою ответственность за достоверное представление финансовой отчетности. Эти **доказательства могут быть**

**получены** из протоколов заседаний совета директоров или заверенной соответствующими подписями копии финансовой отчетности, а также из **письменных заявлений руководства** организации.

В процессе аудиторской проверки руководство субъекта может делать заявления, которые используются в качестве аудиторских доказательств. Требования в отношении документального оформления заявлений и процедур их оценки приводятся в **стандарте 580 «Письменные заявления руководства»**. Этот стандарт используется и в том случае, если руководство организации отказывается предоставить соответствующие заявления. Стандарт включает следующие параграфы: введение, заявления руководства в качестве аудиторского доказательства, документальное оформление заявлений, действия аудитора в случае отказа руководства предоставить заявления.

Руководство организации может отказать в предоставлении заявления, которое необходимо аудитору. Это рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки. В этом случае аудитор должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности.

Письменные заявления от руководства получают по вопросам, которые являются существенными для финансовой отчетности. Получение письменных заявлений должно быть предусмотрено в том случае, если невозможно получить достаточные и уместные доказательства при проведении аудиторских процедур. Стандарт устанавливает, что заявления могут быть получены в устной форме, но обязательно должны подтверждаться письменными заявлениями. Это необходимо для устранения недоразумений между руководством организации и аудитором. Кроме того, письменные заявления являются лучшим аудиторским доказательством, чем устные.

**Документальное оформление заявления руководства** может иметь следующий вид:

- письма-заявления от руководства;
- письма аудитора, в котором излагается его понимание заявлений руководства и которое затем подтверждается руководством;
- соответствующих протоколов заседаний совета директоров или подписанного руководством экземпляра финансовой отчетности.

Запрашивая у руководства письменные заявления, аудитор ограничивает круг вопросов, которые вместе или по отдельности могут быть существенными для финансовой отчетности. Он поясняет руководству, почему считает эти вопросы существенными.

На конкретный запрос руководство организации представляет аудитору множество заявлений. При их получении аудитору следует:

- получить аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства, из внутренних или внешних источников;
- оценить объективность заявлений и их соответствие прочей информации, полученной в процессе аудита;
- определить степень информированности лиц, предоставивших заявления по конкретным вопросам.

Необходимо отметить, что заявления руководства не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые следует собрать аудитору. Если аудитор не может получить достаточные и уместные доказательства, которые являются существенными для финансовой отчетности, данный факт рассматривается как ограничение объема аудита. При этом аудитор должен быть уверен в том, что такие доказательства существуют и должны быть доступны для проверки.

Заявления руководства являются рабочими документами аудитора. Кроме того, в качестве рабочих используются документы, подтверждающие факт получения аудитором заявлений и содержащие краткие беседы с руководством.

Заявления руководства могут противоречить другим аудиторским доказательствам. В этом случае аудитор должен изучить содержание противоречий и проанализировать достоверность заявлений руководства.

**Заявления руководства** — сведения, предоставляемые руководством аудитору в ходе проверки по собственной инициативе или в Ответ на конкретные запросы.

Аудитор, согласно МСА 580 «Письменные заявления руководства», может попросить руководство заявить:

- 1) о признании своей ответственности за составление и представление финансовой отчетности;

- 2) отсутствии нарушений в учете и искажений в отчетности;
- 3) полноте предоставленной аудитору документации и информации;
- 4) существовании связанных сторон;
- 5) убытках по различным операциям;
- 6) планах и намерениях относительно активов;
- 7) праве собственности на активы;
- 8) порядке определения оценочных значений;
- 9) оценке уместности допущения непрерывности деятельности;
- 10) раскрытии условных обязательств и гарантий;
- 11) последующих событиях и др.

Аудитор выражает условно положительное мнение или отказывается от выражения мнения, если руководство отказывается предоставить необходимые заявления, что рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки.

#### ТЕМА 4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ СБОР И ОБОБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О ХОДЕ ПРОВЕРКИ

1. Проверка соблюдения субъектом требований законодательства.
2. Мошенничество и ошибка.
3. Аудиторские доказательства в отношении начального сальдо, оценки, операций со связанными сторонами.
4. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность субъекта.
5. Проверка возможности изменения допущения о непрерывности деятельности субъекта.
6. Контроль качества аудиторской работы.

##### 1. Проверка соблюдения субъектом требований законодательства.

При планировании аудита и выполнении аудиторских процедур аудитор учитывает тот факт, что несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Рекомендации в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности содержатся в международном стандарте 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности». Стандарт содержит следующие параграфы: введение, ответственность руководства за соблюдение законов, проверка аудитором соблюдения законов, сообщение о несоблюдении законов и нормативных актов, отказ от проведения аудита.

Однако при проведении аудита могут быть выявлены не все факты несоблюдения законодательных актов. Вместе с тем, выявление любых, даже несущественных, случаев несоблюдения законодательства ставит под сомнение честность руководства и работников организации. Поэтому необходимо проанализировать возможные последствия несоблюдения законодательства для аудита.

Термин «*несоблюдение*» согласно международным требованиям означает преднамеренные и непреднамеренные действия или бездействие проверяемого субъекта, которые противоречат действующим законам и нормативным актам. Такие действия включают операции, осуществленные самим субъектом или от его имени руководством либо работниками. Термин «несоблюдение» не применяется к действиям руководства или работников, не имеющим отношения к деятельности организации.

Профессиональная подготовка, опыт, знание субъекта и отрасли позволяют аудитору определить, что отдельные действия, привлечшие его внимание, содержат признаки несоблюдения законов и нормативных актов. Однако выводы аудитора относительно определения фактов несоблюдения законодательства обычно формируются на основе консультации опытного и квалифицированного юриста. Окончательное же решение вправе принимать только суд.

Законы и нормативные акты оказывают различное влияние на финансовую отчетность организации. Одни нормативные документы определяют форму, содержание и порядок формирования показателей финансовой отчетности, другие – регулируют условия ведения деятельности предприятия.

Эти условия должны соблюдаться руководством организации. Деятельность некоторых организаций (например, банков, страховых компаний) жестко регулируется законодательством. Остальные организации должны руководствоваться только общими вопросами функционирования экономического субъекта (например, соблюдение трудового законодательства, техники безопасности и т.д.). Во всех случаях несоблюдение законов и нормативных актов влечет штрафные санкции, судебные процессы, ответственность экономического субъекта и руководства. В целом чем слабее связь несоблюдения с событиями и операциями, которые отражаются в финансовой отчетности, тем меньше вероятность определения факта несоблюдения законодательства аудитором.

Международная практика применения МСА 250 различна. Это связано с отличиями в нормативной базе, действующей в разных странах. Национальные стандарты каждой страны отражают ее специфику определения влияния законов и нормативных актов на аудит.

Данным стандартом руководствуются только при аудите финансовой отчетности. МСА 250 не применим к специальному заданию по проверке соблюдения законов и нормативных актов, а также к подготовке отдельного отчета.

Стандарт определяет *ответственность руководства организации за соблюдение законов и нормативных актов*. Руководство организации несет ответственность:

- за осуществление деятельности субъекта в соответствии с законами и нормативными актами;
- предотвращение и выявление фактов несоблюдения законодательства.

Для предотвращения и выявления фактов несоблюдения законодательства руководством организации должно:

- контролировать изменение законодательства и соответствие деятельности новым требованиям;
- разрабатывать системы внутреннего контроля и оценивать их функционирование;
- разрабатывать, опубликовывать и соблюдать правила внутреннего распорядка организации;
- обучать сотрудников правилам внутреннего распорядка организации;
- контролировать соблюдение правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер воздействия;
- привлекать юристов для мониторинга за изменениями законодательства;
- вести реестр специальных законов, которые должны соблюдаться субъектом, и книги жалоб.

Крупные организации могут возложить выполнение этих обязанностей на отдел внутреннего аудита или ревизионную комиссию.

При *проверке аудитором соблюдения законов и нормативных актов* он не несет ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства. Тем не менее проведение ежегодного аудита способствует такому предотвращению.

Однако при аудите возникает риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой отчетности не будут выявлены. Риск увеличивается в том случае, если существенное искажение является причиной несоблюдения законодательства вследствие:

- наличия ряда нормативных актов, которые влияют главным образом на деятельность организации. Они не оказывают существенного влияния на финансовую отчетность и не учитываются системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
- сокрытия фактов несоблюдения законодательства. Например, руководство организации может совершить сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете операций, умышленное искажение информации;
- наличия ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также применению тестирования.

Для выявления фактов несоблюдения законодательства следует учитывать правила МСА 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности», а именно: при планировании и проведении аудита необходимо придерживаться принципа профессионального скептицизма. Аудитор может выявить события и операции, которые могли бы поставить под сомнение соблюдение субъектом законов и нормативных актов.

Аудитор при планировании аудита должен изучить все нормативные документы, имеющие отношение к организации и отрасли.

Он должен также получить представление о соблюдении субъектом этих нормативных актов. Особое внимание следует обратить на законы и нормативные акты, которые могут оказать влияние на деятельность организации. В частности, их несоблюдение может привести к прекращению деятельности организации или поставить под сомнение непрерывность ее деятельности, например, несоблюдение лицензионных требований или правил инвестирования.

Для общего понимания законов и нормативных актов аудитору необходимо:

- использовать информацию о деятельности организации и отрасли;
- узнать у руководства о политике и действиях организации, направленных на соблюдение законодательства;
- узнать у руководства о нормативных документах, которые могут оказать существенное влияние на деятельность организации;
- определить политику и действия руководства организации для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций;
- обсудить законодательные требования с аудиторами дочерних фирм в других странах.

При проверке фактов несоблюдения законодательства применяются два типа *аудиторских процедур*:

- направленные на выявление несоблюдения законов и нормативных актов: опрос руководства о соблюдении нормативных актов, проверка переписки с лицензирующими органами и др.;
- применяемые при выявлении фактов несоблюдения законодательства: получение информации о влиянии несоблюдения нормативных актов на финансовую отчетность, возможные консультации с юристами, оценка возможных последствий, таких как штрафы, судебные иски и другое.

В стандарте приводятся *примеры признаков*, которые указывают на несоблюдение законодательства:

- расследование, проводимое государственными департаментами, наличие штрафов и пеней;
- оплата услуг, не определенных в договорах, выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим;
- значительные суммы комиссионного вознаграждения или вознаграждения посреднику;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных цен;
- необычные наличные платежи, закупки, оплачиваемые кассовыми чеками на предъявителя, переводы средств на номерные банковские счета;
- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;
- перечисление платежей за товары и услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;
- наличие системы бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватного отражения операций и достаточных доказательств при аудите;
- хозяйственные операции, не учитываемые надлежащим образом;
- комментарии в средствах информации.

Аудитор *вправе сообщить* о несоблюдении законодательства руководству организации, пользователям аудиторского заключения, органам регулирования и правоохранным органам. При этом он должен соблюдать определенные правила.

О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор сообщает *ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству организации*.

В малозначительных случаях или при отсутствии последствий аудитор может не сообщать о фактах несоблюдения законов. Кроме того, он может заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых будет сообщать.

Однако, если несоблюдение законов является преднамеренным и существенным, аудитор немедленно должен сообщить об этом факте.

Если аудитор имеет сведения о том, что руководство организации причастно к факту несоблюдения законодательства (включая совет директоров), он обязан проинформировать об этом вышестоящий орган организации, ревизионную комиссию или наблюдательный совет этой вышестоящей организации.

При проведении аудита аудитор должен соблюдать основной принцип этики – конфиденциальность информации. Следование этому принципу не позволяет аудитору сообщать о фактах несоблюдения законодательства *третьим лицам (органам регулирования и правоохранным органам)*. Тем не менее существуют обстоятельства, при которых аудитор вправе не соблюдать требование конфиденциальности информации. Соблюдение аудитором конфиденциальности не является обязательным в силу закона или решения суда. Например, в отдельных странах аудиторы обязаны информировать контрольные органы о несоблюдении законодательства финансовыми организациями. При таких обстоятельствах аудитор должен получить консультацию юриста.

*Пользователи финансовой отчетности* информируются о несоблюдении законодательства посредством аудиторского заключения.

Если аудитор обнаружил существенный факт несоблюдения законодательства, он должен выразить условно-положительное или отрицательное заключение. Организация может препятствовать аудитору в получении достаточных и уместных аудиторских доказательств в отношении фактов несоблюдения законов и нормативных актов. В этом случае аудитору следует выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения на основании ограничения объема аудита.

*Аудитор может отказаться от проведения аудита* в следующих случаях:

- если субъект не принимает никаких действий по исправлению последствий несоблюдения законов;
  - при наличии подозрений в причастности руководства организации к несоблюдению законов и нормативных актов, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства.
- В любом случае аудитору рекомендуется обратиться за консультацией к юристу.

Международная практика разрешает действующему аудитору организации проинформировать аудитора, которому было предложено провести аудит, о наличии профессиональных причин, по которым аудитору, получившему предложение о проведении аудита, следует отказаться от его принятия. При этом должны учитываться этические нормы и законодательные ограничения, имеющиеся в каждой отдельной стране. Кроме того, действующий аудитор должен получить разрешение клиента на обсуждение состояния дел клиента с аудитором, получившим предложение о проведении аудита.

Согласно МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» аудиторы при проведении проверок обязаны учитывать требования законов и нормативных актов. Несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

**Несоблюдение** — действия или бездействие проверяемого субъекта в финансово-хозяйственной сфере, противоречащие действующему законодательству.

Ответственность за осуществление деятельности в соответствии с законами и нормативными актами, а также за предотвращение и выявление фактов несоблюдения требований законодательства несет руководство клиента.

Следует запросить руководство о соблюдении применимого законодательства и проверить переписку с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами.

Далее проводятся процедуры с целью получения достаточных доказательств соблюдения законов и нормативных актов, регулирующих состав, содержание и раскрытие финансовой отчетности:

- 1) ознакомление с протоколами собраний учредителей;
- 2) составление запросов, адресованных руководству и юрисконсульту о судебных разбирательствах, исках и санкциях;
- 3) выполнение процедур проверки по существу (тестирование операций и сальдо счетов);

4) получение от руководства субъекта подтверждения того, что аудитору сообщены все возможные факты несоблюдения законодательства, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.

Если аудитору становятся известны факты, касающиеся возможного несоблюдения законодательства, то необходимо оценить влияние их последствий на финансовую отчетность. Выявленные обстоятельства подлежат документальному оформлению и обсуждению с руководством субъекта. О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор сообщает ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству, если они об этом еще не информированы. Если по вине клиента не удалось 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.

Согласно законодательству аудитор, при определенных обстоятельствах, 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 продолжения сотрудничества с данным субъектом.

## 2. Мошенничество и ошибка.

**Международный стандарт 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества при аудите финансовой отчетности»** регулирует обязанности аудитора. Стандарт включает следующие разделы: введение, ограничения, присущие аудиту, процедуры, проводимые при наличии признаков мошенничества или ошибки, сообщение о факте мошенничества или ошибки, отказ от проведения аудита.

Термин **«мошенничество»** означает преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников организации или третьими лицами, повлекшее неправильное представление финансовой отчетности. В качестве мошенничества рассматриваются следующие действия:

- манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов;
- незаконное присвоение активов;
- сокрытие или пропуск операций в учетных записях или документах;
- отражение в учете несуществующих операций;
- неправильное применение учетной политики.

Термин **«ошибка»** означает непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности. В качестве ошибок рассматриваются следующие действия:

- математические ошибки или описки в учетных записях или данных бухгалтерского учета;
- упущение фактов или их неверная интерпретация;
- неправильное применение учетной политики.

Стандарт разграничивает ответственность руководства и аудитора по предотвращению и обнаружению фактов мошенничества и ошибок.

Обязанности по предотвращению и обнаружению фактов мошенничества и ошибок возлагается на руководство организации. Руководство организации обязано организовать и обеспечить эффективную работу систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако эти системы не могут полностью исключить возможность мошенничества и ошибок.

Аудитор не несет ответственность за предотвращение фактов мошенничества и ошибок. Вместе с тем проведение ежегодного аудита способствует предотвращению таких фактов.

В процессе планирования и проведения аудиторской проверки аудитор должен оценить риск существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки. С этой целью он должен запросить у руководства организации информацию обо всех ранее обнаруженных фактах

мошенничества и ошибок.

Существует ряд условий и событий, которые могут увеличить риск мошенничества и ошибок:

- сомнения в честности и/или компетентности руководства организации;
- необычное внутреннее и внешнее давление;
- необычные операции;
- проблемы с получением достаточных и уместных аудиторских доказательств и др.

### Примеры условий или событий, повышающих риск мошенничества или ошибки

Вид условия или события	Характеристика условия или события
Сомнения в честности и/или компетентности руководства организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Руководство организации осуществляется одним лицом, отсутствует совет или комитет по надзору</li> <li>– Организация имеет сложную, не эффективную корпоративную структуру</li> <li>– Имеются существенные недостатки в системе внутреннего контроля, которые не устраняются</li> <li>– Наблюдается высокая текучесть кадров в составе бухгалтеров, финансистов, юрисконсультов и аудиторов</li> <li>– Недоукомплектованность бухгалтерии сотрудниками</li> </ul>
Необычное внутреннее и внешнее давление	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Наблюдается спад в отрасли и рост числа банкротств – Недостаточность оборотного капитала по причине снижения прибыли или быстрого расширения производства</li> <li>– Осуществление инвестиции в развитие отрасли или расширение ассортимента продукции</li> <li>– Зависимость организации от одного или нескольких видов продукции или заказчиков</li> <li>– Финансовое давление на руководителей организации или давление на персонал бухгалтерии в связи с подготовкой финансовой отчетности в короткие сроки</li> </ul>
Необычные операции	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Необычные операции, оказывающие существенное влияние на доходы</li> <li>– Сложные операции или методы бухгалтерского учета</li> <li>– Операции со связанными сторонами</li> <li>– Чрезмерные расходы за услуги юристов, консультантов или агентов по сравнению с объемом оказанных услуг</li> </ul>
Проблемы с получением достаточных и уместных аудиторских доказательств	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Нетиповые учетные записи, большое количество поправок и исправлений в бухгалтерском учете, забалансовые счета</li> <li>– Недостаточное документальное подтверждение операций</li> <li>– Противоречия в бухгалтерских записях и подтверждениях третьих сторон</li> <li>– Уклончивые или неаргументированные ответы руководства на вопросы аудитора</li> </ul>
Проблемы с использованием компьютерных информационных систем	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Отсутствие необходимой информации по причине отсутствия документов или наличия устаревших программ</li> <li>– Изменения в программах, которые не отражены документально, не утверждены и не проверены</li> <li>– Несоответствие компьютерных операций и баз данных показателям финансовых отчетов</li> </ul>

Практика показывает, что вероятность обнаружения фактов ошибок выше, чем вероятность обнаружения случаев мошенничества. Это связано с действиями руководства организации, которые, как правило, направлены на сокрытие фактов мошенничества. К таким действиям относятся:

- тайный стговор;
- подлог документов;
- преднамеренное неотражение операций;



– умышленное представление неверной информации аудитору.

Действия аудитора должны быть направлены на обеспечение достаточной уверенности в том, что факты мошенничества и ошибок в целом были обнаружены. Для этого следует разработать **надлежащие процедуры аудита**. Результатом этих процедур должен быть сбор достаточных и уместных аудиторских доказательств, подтверждающих:

- отсутствие фактов мошенничества и ошибок;
- надлежащее отражение последствий мошенничества в финансовой отчетности;
- исправление ошибок.

При рассмотрении случаев мошенничества и ошибок имеют место **ограничения, присущие аудиту**: существует неизбежный риск необнаружения существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате мошенничества. Это касается также и ошибок, но в меньшей степени. Риск необнаружения не связан с соблюдением принципов и процедур аудита. Факт соблюдения аудитором принципов и процедур подтверждается адекватностью аудиторских процедур и соответствием аудиторского заключения установленным требованиям.

В целом аудитор должен планировать и осуществлять аудит с позиции профессионального скептицизма. Это означает, что могут быть обнаружены условия и события, которые указывают на наличие фактов мошенничества и ошибок.

Наличие четко отлаженных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля снижает вероятность мошенничества и ошибок. Однако система внутреннего контроля не всегда эффективна. Более того, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть неэффективны против мошенничества, которое совершается руководством организации или путем тайного сговора между служащими. Иногда управляющие определенного уровня преднамеренно игнорируют контрольные процедуры, которые могли бы предотвратить факты мошенничества со стороны других работников организации. Например, они могут приказывать подчиненным неправильно отражать операции, скрыть их или утаивать информацию.

Для выявления фактов мошенничества или ошибок, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен провести соответствующие **модифицированные или дополнительные процедуры**. Объем таких процедур зависит:

- от вида мошенничества или ошибки;
- вероятности их наличия;
- степени существенности влияния фактов мошенничества или ошибок на финансовую отчетность.

Выполнение модифицированных или дополнительных процедур позволяет аудитору подтвердить или опровергнуть факты мошенничества либо ошибок. Если подозрения аудитора в наличии таких фактов не были опровергнуты, он должен обсудить данный вопрос с руководством организации. Кроме того, аудитор должен проанализировать факты мошенничества и ошибок с точки зрения их отражения и исправления в финансовой отчетности, а также оценить возможные последствия для аудиторского заключения.

Необходимо рассмотреть также последствия мошенничества и ошибок в отношении достоверности заявлений руководства организации. Аудитор должен пересмотреть оценку риска и достоверность заявлений руководства в следующих случаях:

- при обнаружении системой внутреннего контроля фактов мошенничества или ошибок;
- если факты мошенничества или ошибок не отражены в заявлениях руководства.

Аудитор вправе **сообщить о фактах мошенничества и ошибок**:

- руководству организации;
- пользователям аудиторского заключения по финансовой отчетности;
- органам регулирования и правоохранительным органам.

**Руководству организации** аудитор должен сообщить о фактах мошенничества и ошибок в двух случаях:

- если имеются подозрения о совершении мошенничества, даже если его последствия не

являются существенными для финансовой отчетности;

- при наличии мошенничества или существенной ошибки.

Стандарт определяет, что аудитору целесообразно информировать руководителей, занимающих более высокое положение в организационной структуре экономического субъекта. Если к совершению фактов мошенничества причастны лица, несущие ответственность за общее руководство деятельностью субъекта, аудитор обращается за консультацией к юристу для согласования своих действий.

**Пользователям финансовой отчетности** аудитор должен выразить условно-положительное или отрицательное мнение. На заключении аудитора отражаются:

- существенность влияния фактов мошенничества или ошибок на финансовую отчетность;
- ненадлежащее отражение либо исправление фактов мошенничества или ошибок в финансовой отчетности.

Если аудитор ограничен в получении достаточных и уместных аудиторских доказательств, ему следует выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита.

**Органам регулирования и правоохранительным органам** аудитор имеет право сообщить о фактах мошенничества или ошибок при определенных обстоятельствах. Эти обстоятельства связаны с соблюдением закона и решением суда. В таких ситуациях аудитор может проконсультироваться с юристом.

Аудитор может принять решение об **отказе от проведения аудита** в том случае, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если последствия мошенничества не являются существенными для финансовой отчетности. Одной из причин, которые могут повлиять на решение аудитора, является подозрение в причастности высших руководящих лиц субъекта к мошенничеству, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства и соответственно побудить аудитора отказаться от продолжения сотрудничества с данным субъектом.

Применение данного стандарта для организаций государственного сектора имеет свои особенности. На характер и объем аудита могут повлиять различные законодательные акты, касающиеся выявления фактов мошенничества и ошибок, которые могут ограничить собственные профессиональные суждения аудитора. Более того, использование общественных денежных средств предполагает, что вопросам мошенничества должно уделяться больше внимания.

При этом аудитор должен быть более внимательным и учитывать общественные ожидания относительно обнаружения фактов мошенничества.

### 3. Аудиторские доказательства в отношении, оценки, операций со связанными сторонами.

Некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть измерены точно, могут быть лишь оценены. Такие статьи финансовой отчетности рассматриваются как расчетные оценки.

**Оценочное значение** — приблизительная сумма статьи при отсутствии точных способов измерения (резервы на покрытие убытков по различным причинам и т.п.).

Характер и надежность информации, доступной руководству субъекта для обоснования расчетной оценки, варьируются в широких пределах, что влияет на степень неопределенности, присущей расчетным оценкам. Степень неопределенности оценки, в свою очередь, влияет на риски существенных искажений расчетных оценок, включая их предрасположенность к ненамеренной или намеренной предвзятости руководства субъекта.

Международный стандарт аудита (МСА) 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости и связанных сторон» рассматривает обязанности аудитора в отношении расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующего их раскрытия в ходе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен определить, обосновано ли оценочное значение, раскрыта ли необходимая информация о нем.

Для проверки оценочных знаний МСА 540 «Аудит оценочных значений» предусматривает три процедуры получения аудиторских доказательств, используемые отдельно или в комбинации.

1. Обзор и тестирование процесса выведения клиентом оценочных значений. Также аудитор проверяет уместность формул, используемых руководством, правильность процедур вычисления. При проверке рассмотрении процедур утверждения оценочных значений руководством аудитор должен определить, было ли значение утверждено руководством, имеющим соответствующие полномочия, и отражены ли процедуры рассмотрения и утверждения в документации клиента.

2. Использование независимой оценки и сравнение полученных результатов с данными клиента. При использовании независимой экспертизы оценочных значений аудитор сравнивает полученные данные с проверяемыми.

3. Обзор последующих событий, подтверждающих или опровергающих сделанные оценки. Получить аудиторские доказательства относительно оценочных значений можно при обзоре последующих событий, имевших место, по окончании отчетного периода, но до завершения аудита.

В качестве доказательств обоснованности оценки руководства могут выступать:

- 1) данные, обрабатываемые в системе бухгалтерского учета субъекта;
- 2) доказательства, полученные из внешних источников;
- 3) прогнозные данные для определения оценочных значений;
- 4) государственные и отраслевые статистические данные.

Аудитор при оценке допущений должен рассмотреть:

- 1) их обоснованность в свете фактических результатов предыдущих периодов;
- 2) согласованность с допущениями, используемыми для получения других оценочных значений;
- 3) согласованность с соответствующими планами руководства.

На основании знания бизнеса клиента и анализа согласованности оценки с другими доказательствами, полученными в ходе аудита, проводится окончательная оценка обоснованности исследуемых значений. Если руководство не предоставит веского обоснования оценки, аудитор должен просить руководство пересмотреть оценочные значения, а в случае отказа считать обнаруженную разницу искажением. Если расхождения обоснованы, но имеется общая тенденция к завышению или занижению оценочных значений, то аудитор должен определить, не окажет ли это обстоятельство в совокупности существенного воздействия на финансовую отчетность.

Стороны считаются связанными, если при принятии финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на другую сторону.

Операции между связанными сторонами — передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

Существование связанных сторон может повлиять на финансовую отчетность клиента; операции со связанными сторонами могут мотивироваться не обычными деловыми отношениями, в том числе корыстными соображениями участников сделок.

Необходимость сбора информации о связанных сторонах и операциях с ними обусловлена требованиями МСА 550 «Связанные стороны».

Для обнаружения связанных сторон аудитор должен:

- 1) запросить у руководства информацию об их наличии;
- 2) изучить порядок их определения субъектом;
- 3) проанализировать рабочие документы за предыдущий год с целью уточнения списка известных связанных сторон или направить с этой целью запрос предыдущему аудитору;
- 4) изучить состав акционеров, протоколы их собраний и налоговые декларации клиента.

Существуют шесть *аудиторских процедур* выявления операций со связанными сторонами:

1) получение письменных заявлений от руководства относительно полноты представленной информации о наличии связанных сторон и адекватности раскрытия соответствующих данных в финансовой отчетности;

2) проведение процедур по существу, изучение учетных записей с целью выявления крупных или нетипичных операций;

- 3) изучение протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- 4) изучение подтверждений по выданным или полученным кредитам;
- 5) рассмотрение инвестиционных сделок;
- 6) получение подтверждений и изучение доказательств, имеющихся у связанной стороны.

Если аудитор не может получить достаточных и уместных доказательств относительно операций со связанными сторонами или приходит к выводу о том, что информация о них в отчетности раскрыта неадекватно, он должен модифицировать аудиторское заключение.

Если аудит проводится в государственном секторе, следует иметь в виду, что законодательные акты могут либо запрещать предприятиям и работникам заключать сделки со связанными сторонами, либо требовать декларировать свою долю участия в других предприятиях.

Целью аудитора является получение представления об отношениях и операциях со связанными сторонами, достаточного для признания факторов риска мошенничества, если таковые имеют место, выявления рисков существенных искажений. Кроме того, аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, были ли отношения и операции со связанными сторонами надлежащим образом учтены и раскрыты в финансовой отчетности.

#### 4. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность субъекта.

К последующим событиям относятся события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Аудитору необходимо принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторское заключение. Для этого ему следует руководствоваться стандартом 560 «Последующие события». Стандарт включает следующие параграфы:

- события, происходящие до даты подписания аудиторского заключения,
- факты, обнаруженные после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности,
- факты, обнаруженные после опубликования финансовой отчетности и открытое размещение ценных бумаг.

При составлении финансовой отчетности применяется аналогичный международный стандарт финансовой отчетности 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты».

Этот стандарт определяет два типа событий:

- события, которые предоставляют дополнительные доказательства относительно условий, существовавших на конец периода;
- события, которые указывают на условия, возникшие после окончания периода.

Аудиторские процедуры будут зависеть от даты обнаружения событий или фактов, которые могут повлиять на финансовую отчетность и аудиторское заключение.

В международном аудите различают три типа последующих событий:

- события, происходящие до даты подписания аудиторского заключения;
- факты, обнаруженные после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности;
- факты, обнаруженные после опубликования финансовой отчетности.

*Аудиторские процедуры при выявлении событий, происходящих до даты подписания аудиторского заключения.* Аудитор должен выявить все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения. Выявление всех событий подтверждают достаточные и уместные аудиторские доказательства, полученные при выполнении аудиторских процедур. Эти события могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации. Аудиторские процедуры, направленные на выявление последующих событий, проводятся в дополнение к обычным аудиторским процедурам. Они применяются к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, и позволяют получить аудиторские доказательства в отношении сальдо счетов на конец периода. Например, проводится тестирование правильности отнесения операций по товарно-

материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам. При этом аудитор не нужно проводить последующие проверки всех сведений, которые ранее были проверены и по ним получены удовлетворительные выводы.

Аудиторские процедуры по определению последующих событий проводятся ближе к дате подписания аудиторского заключения.

В стандарте приводятся следующие *аудиторские процедуры*:

- анализ процедур, установленных руководством для определения последующих событий;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров, проводимых после окончания отчетного периода;
- ознакомление с прогнозами движения денежных средств, промежуточной финансовой отчетностью и другими отчетами руководства;
- запросы, адресованные юристам организации по судебным разбирательствам и претензиям;
- запросы, адресованные руководству организации, по последующим событиям, которые могут повлиять на финансовую отчетность. Такие запросы предполагают следующие вопросы:
  - а) планирование продажи активов;
  - б) отражение нетипичных бухгалтерских корректировок;
  - в) планирование выпуска новых акций или долговых обязательств;
  - г) наличие случаев конфискации государством активов или их гибели в результате пожара, наводнения;
  - д) планирование слияния или ликвидации организации;
  - е) принятие новых обязательств, осуществление новых займов, заключение договоров поручительства.

Если проверку представительства, дочерней фирмы или подразделения проводит другой аудитор, аудиторю следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении последующих событий. Другого аудитора также следует проинформировать о планируемой дате подписания аудиторского заключения.

В стандарте приводится основное правило, которое следует соблюдать при обнаружении последующих событий до даты подписания аудиторского заключения. Аудитору следует проанализировать правильность учета последующих событий и порядок раскрытия информации о них в финансовой отчетности.

*Аудиторские процедуры при выявлении фактов (последующих событий) после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности.* Аудитор не обязан осуществлять процедуры или направлять запросы в отношении финансовой отчетности после даты подписания аудиторского заключения. Ответственность за информирование аудитора о последующих событиях несет руководство организации.

Если после даты подписания аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности, аудитору станет известно о фактах, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, он должен предпринять следующие действия. Прежде всего ему необходимо определить, нужно ли внести изменения в финансовую отчетность. Этот вопрос следует обсудить с руководством организации.

*Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитору следует предоставить клиенту новое заключение по измененной финансовой отчетности. Новое аудиторское заключение датируется датой подписания или утверждения измененной финансовой отчетности или позже.*

Однако *руководство организации может не вносить изменений в финансовую отчетность*, но если аудитор считает, что изменения должны быть внесены, а аудиторское заключение еще не представлено клиенту, ему необходимо выразить условно-положительное или отрицательное мнение.

*Если же аудиторское заключение выдано клиенту, аудитор должен предпринять меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.* При этом он должен соблюдать юридические права и обязанности и проконсультироваться с юристами.

*Аудиторские процедуры при выявлении фактов (последующих событий) после опубликования финансовой отчетности.* После опубликования финансовой отчетности аудитор не несет никаких обязательств по направлению любых запросов относительно этой отчетности.

После опубликования финансовой отчетности аудитор может получить информацию о последующих событиях, которые существовали на дату подписания аудиторского заключения. При наличии такой информации следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности и обсудить его с руководством организации.

Руководство может принять решение о пересмотре финансовой отчетности. Со своей стороны аудитор анализирует меры, предпринятые руководством по информированию пользователей финансовой отчетности, и оформляет новое аудиторское заключение по пересмотренной финансовой отчетности. *Новое аудиторское заключение* должно содержать поясняющий параграф, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение подписывается не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой отчетности.

В отношении пересмотренной финансовой отчетности аудитор вправе применять аудиторские процедуры только к последующим событиям. Такое право ему предоставлено законодательством некоторых стран. При этом в новом аудиторском заключении следует сделать соответствующую ссылку о применении аудиторских процедур в отношении последующих событий, повлекших пересмотр.

В случае отказа руководства организации в пересмотре финансовой отчетности аудитор должен предпринять меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Такие меры предпринимаются только в том случае, если аудитор считает пересмотр отчетности необходимым. При этом следует уведомить руководство организации.

Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть по следующей причине. Организация в соответствии со сроками должна будет опубликовать финансовую отчетность за следующий год. Но в этой отчетности следует раскрыть информацию о последующих событиях.

В случае открытого размещения ценных бумаг аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору во всех юрисдикциях, где имеет место размещение ценных бумаг. От аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по размещению ценных бумаг. Аудиторские процедуры охватывают период до даты вступления в силу окончательного документа по размещению ценных бумаг или возможно близкой даты.

Если аудитору становится известно о событиях, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, произошедших после подписания аудиторского заключения, он должен обсудить вопрос о внесении изменений в отчетность с руководством клиента.

##### **5. Проверка возможности изменения допущения о непрерывности деятельности субъекта.**

Аудитор должен рассмотреть уместность лежащего в основе подготовки финансовой отчетности допущения о непрерывности деятельности предприятия. Данная процедура осуществляется при планировании, проведении и оценке результатов аудита. При этом аудитор должен руководствоваться МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия». Стандарт включает следующие параграфы: введение, уместность допущения о непрерывности деятельности предприятия, аудиторские доказательства, аудиторские выводы и заключение.

При анализе непрерывности деятельности организации аудитор должен исходить из следующего. Аудиторское заключение позволяет установить достоверность финансовой отчетности предприятия. Однако оно не является гарантией жизнеспособности предприятия в будущем.

При составлении финансовой отчетности обычно предполагается, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Под обозримым будущим подразумевается период, не превышающий один год после отчетной даты, если аудитор не владеет другой информацией.

Активы и обязательства учитываются на основе того, что они могут быть проданы в процессе нормальной хозяйственной деятельности.

Если это допущение неоправданно, могут возникнуть следующие сложности. Предприятие не сможет продать свои активы по учетной стоимости и нарушит сроки погашения обязательств. Поэтому

суммы и классификацию активов и обязательств в финансовой отчетности необходимо будет скорректировать.

Допущение о непрерывности деятельности предприятия должно быть уместным. Прежде всего аудитор должен принять во внимание риск того, что организация прекратит свою деятельность. Показателями риска являются данные финансовой отчетности организации и другие источники. При этом необходимо обратить внимание на ряд признаков, которые укажут на наличие оснований для прекращения деятельности организации.

Признаки, свидетельствующие о наличии сомнений в непрерывности деятельности предприятия

Признаки	Содержание признаков
Финансовые	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чистые отрицательные активы или чистые отрицательные краткосрочные активы</li> <li>– Займы с фиксированным сроком, дата погашения которых приближается; реструктуризация или погашение таких займов маловероятны</li> <li>– Использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов</li> <li>– Неблагоприятные финансовые коэффициенты</li> <li>– Значительные убытки от основной деятельности</li> <li>– Задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов</li> <li>– Неспособность погасить долги кредиторам в надлежащие сроки</li> <li>– Несоблюдение кредитных соглашений</li> <li>– Немедленная оплата при поставке взамен товарного кредита</li> <li>– Отсутствие финансирования производства новой продукции</li> <li>– Отсутствие иных инвестиций</li> </ul>
Производственные	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Потеря основных руководителей без их замены</li> <li>– Потеря основных рынков, франшизы, лицензии или основного поставщика</li> <li>– Трудности с персоналом</li> <li>– Дефицит важнейших ресурсов</li> </ul>
Прочие	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Несоблюдение требований к капиталу или иных законодательных требований</li> <li>– Судебные иски против предприятия, имеющие неблагоприятные последствия</li> <li>– Изменения в законодательстве или политике правительства</li> </ul>

На значение таких признаков влияют другие факторы. Например, неспособность организации погашать долги в обычном порядке может быть решена в результате продажи активов, пересмотра графика погашения кредитов или привлечения дополнительного капитала. Проблема потери основного поставщика может быть решена путем привлечения альтернативного источника поставок.

Для того чтобы решить вопрос о непрерывности деятельности предприятия в обозримом будущем, аудитору необходимо собрать *уместные аудиторские доказательства*. Получение аудиторских доказательств основано на проведении соответствующих *аудиторских процедур*:

- анализа и обсуждения с руководством прогнозов движения денежных средств, прибыли и прочих соответствующих прогнозов;
- выявления и оценки событий после отчетной даты, которые могут повлиять на способность предприятия продолжать свою деятельность;
- анализа и обсуждения последних промежуточных финансовых отчетов предприятия;
- изучения условий выпуска облигаций и условий кредитных соглашений и установления фактов несоблюдения этих условий;
- анализа протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и основных комитетов предприятия с целью выявления финансовых трудностей;
- опроса юристов предприятия относительно судебных разбирательств и претензий;
- оценки наличия финансовой помощи;
- оценки финансовой способности инвесторов предоставить дополнительные средства;
- изучения способности предприятия выполнить все заказы потребителей.

Особое внимание обращается на прогнозы движения денежных средств и прибыли. Необходимо проанализировать надежность информации, сравнить прогнозные данные за предшествующий период с фактическими результатами, прогнозные данные за текущий период с результатами, полученными на данную дату.

Кроме того, следует рассмотреть и обсудить с руководством следующие вопросы:

- о ликвидации активов;
- займе или реструктуризации долга;
- сокращении или отсрочке расходов;
- увеличении капитала;
- других планах, которые могут оказать существенное влияние на платежеспособность организации в будущем.

Ответ на эти вопросы от руководства организации необходимо получить в виде письменных заявлений.

После проведения аудиторских процедур относительно допущения непрерывности деятельности предприятия и обсуждения с руководством организации всех значимых вопросов аудитор должен сделать соответствующие выводы. При этом возможны следующие варианты выводов:

- допущение о непрерывности деятельности предприятия является уместным;
- вопрос, касающийся допущения о непрерывности деятельности предприятия, не решен;
- допущение о непрерывности деятельности предприятия является неуместным.

Если аудитор подтверждает непрерывность деятельности предприятия достаточными и уместными доказательствами, он не модифицирует аудиторское заключение.

Если непрерывность деятельности организации зависит от конкретных планов руководства на будущее или иных факторов, аудитор должен решить вопрос о том, нужно ли раскрыть эти планы и факторы в финансовой отчетности. Но руководство организации может не пожелать раскрыть свои планы и другие факторы в финансовой отчетности. В этом случае аудитор выражает условно-положительное или отрицательное мнение.

Однако допущение о непрерывности деятельности предприятия может быть отрицательным. В такой ситуации аудитор должен оценить:

- наличие в финансовой отчетности условий, которые ставят под сомнение дальнейшую деятельность организации;
- способность организации продолжить свою деятельность и возможность продажи активов и погашения обязательств организации в процессе обычной хозяйственной деятельности;
- наличие корректировок в финансовой отчетности, которые связаны с возможностью возмещения и классификации учетных сумм активов и обязательств.

Если информация о непрерывности деятельности организации будет раскрыта в финансовой отчетности, аудитор не выражает условно-положительное или отрицательное мнение. Аудитор должен выразить безусловно-положительное мнение или модифицирует аудиторское заключение. В модифицированном заключении содержится параграф, который указывает на проблему допущения о непрерывности деятельности предприятия.

Аудитор вправе отказаться от выражения своего мнения, если существует неопределенность относительно допущения о непрерывности деятельности предприятия.

Если аудитор делает вывод о невозможности организации осуществлять свою деятельность в обозримом будущем, он должен указать, что допущение о непрерывности деятельности предприятия, использованное при составлении финансовой отчетности, является неуместным. Если последствия использования неуместного допущения при составлении финансовой отчетности настолько существенны и глубоки, что финансовая отчетность может ввести в заблуждение, аудитор должен выразить отрицательное мнение.

При аудиторской проверке предприятий государственного сектора аудиторам следует провести оценку общего финансового состояния предприятия с точки зрения непрерывности деятельности в обозримом будущем. Аудитор также определяет способности организации госсектора выполнять свои обязательства и возможные будущие требования.

**6. Контроль качества аудиторской работы.**

Аудиторская работа подвергается контролю. Рекомендации аудитору по контролю качества аудиторской работы приводятся в стандарте 220 «Контроль качества аудиторской работы». Стандарт содержит следующие разделы: введение, контроль качества аудиторской работы на уровне аудиторской фирмы и отдельных аудиторских проверок, а также приложение.

Данный стандарт применяется в отношении:

– политики и процедур аудиторской фирмы в целом по аудиторской работе;

– процедур, касающихся работы ассистентов аудитора при проведении отдельной аудиторской

проверки.

Согласно международным правилам аудитор – лицо, несущее ответственность за аудит.

Аудиторская фирма – совокупность всех партнеров фирмы, предоставляющей аудиторские услуги, или отдельный практикующий предприниматель, осуществляющий аудиторские услуги.

Персонал – совокупность всех партнеров и специалистов, участвующих в аудиторской деятельности фирмы.

Ассистенты аудитора – это сотрудники, участвующие в проведении отдельной аудиторской проверки и не являющиеся аудиторами.

Это означает, что контроль качества аудита должен осуществляться на уровне аудиторской фирмы и отдельных аудиторских проверок.

*Контроль качества аудиторской работы на уровне аудиторской фирмы.* Аудиторская фирма должна проводить все аудиторские проверки в соответствии с МСА, применимыми национальными стандартами или практикой. В связи с этим она должна следовать политике и процедурам контроля качества, направленным на достижение данной цели.

Характер, сроки и сфера применения политики и процедур контроля качества работы аудиторской фирмы зависят от следующих факторов:

- размера и характера деятельности аудиторской фирмы;
- географического расположения аудиторской фирмы;
- организационной структуры аудиторской фирмы;
- соотношении затрат и результатов.

Примеры процедур контроля качества работы аудиторской фирмы и цели политики контроля качества работы аудиторской фирмы:

Цель политики контроля качества	Содержание цели политики контроля качества	Содержание процедуры
Профессиональные требования	Соблюдение принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения	1. Назначить лицо или группу лиц для руководства и разрешения вопросов, связанных с соблюдением принципов честности, объективности, независимости и конфиденциальности 2. Доводить до сведения персонала аудиторской фирмы политику и процедуры, применяемые в отношении принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения 3. Контролировать соблюдение политики и процедур фирмы в отношении принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения
Навыки и компетентность	Владение техническими стандартами, профессиональная компетентность, выполнение	Наем на работу 1. Применять программу, разработанную для привлечения квалифицированного персонала,

Цель политики контроля качества	Содержание цели политики контроля качества	Содержание процедуры
	обязанностей с надлежащей добросовестностью	планировать потребности в персонале, определять цели найма на работу и устанавливать квалификационные характеристики для лиц, занимающихся подбором кадров 2. Установить квалификационные требования и составить инструкции для оценки потенциальных работников всех профессиональных уровней 3. Ознакомить лиц, подавших заявления о приеме на работу, и принятых работников с политикой и процедурами аудиторской фирмы  Профессиональный рост 4. Подготовить руководство и требования по непрерывному профессиональному образованию, довести их до сведения персонала аудиторской фирмы 5. Предоставлять работникам сведения об изменениях в профессиональных технических стандартах и материалах, в которых изложены техническая политика и процедуры фирмы, поощрять сотрудников к самостоятельному повышению квалификации 6. По мере необходимости предоставлять программы, обеспечивающие потребности фирмы в сотрудниках, обладающих знаниями в специализированных областях и отраслях Повышение в должности 7. Определить квалификационные характеристики для различных уровней ответственности в аудиторской фирме 8. Оценивать работу сотрудников, доводить до сведения персонала результаты оценки 9. Назначить лиц, ответственных за принятие решений по повышению в должности
Поручение заданий	Поручение выполнения заданий только сотрудникам, имеющим техническую подготовку и профессиональные знания	1. Определить подход фирмы к поручению заданий персоналу, планировать общие потребности фирмы и отдельных подразделений, достигнуть баланса в отношении аудиторских кадров, их знаний, профессионального роста, а также использования персонала 2. Назначить лицо или лиц, ответственных за подбор персонала для проведения аудиторских проверок 3. Утвердить график проведения аудита и назначения персонала со стороны аудитора
Делегирование полномочий	Направление работы, осуществление надзора, проверка работы на всех уровнях	1. Предусмотреть процедуры для планирования аудиторских проверок 2. Назначить лицо, ответственное за планирование аудита 3. Определить перечень обязательных

Цель политики контроля качества	Содержание цели политики контроля качества	Содержание процедуры
		вопросов, которые необходимо включить в общий план и программу аудита 4. Предусмотреть процедуры для поддержания стандартов качества фирмы при выполнении аудиторской работы 5. Предоставлять обучение на рабочем месте в процессе проведения аудита 6. Стимулировать сотрудников к обучению и повышению квалификации 7. Проводить мониторинг поручений
Консультирование	В случае необходимости в самой фирме и за ее пределами со специалистами обладающими соответствующими знаниями	1. Определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, поощрять персонал к получению консультаций и использованию авторитетных источников в случае возникновения сложных или необычных вопросов 2. Назначать специалистов, которые будут выполнять роль авторитетных источников информации, и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций 3. Определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, проводимых в тех областях и особых ситуациях, в которых консультация необходима
Принятие и сохранение клиентов	Оценка потенциальных клиентов и анализ существующих клиентов. Необходимо исходить из соображений независимости фирмы, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства клиента	1. Установить процедуры оценки потенциальных клиентов и утверждения их в качестве клиентов 2. Получать и просматривать имеющиеся финансовые отчеты потенциальных клиентов 3. Получать у третьей стороны информацию о потенциальном клиенте 4. Осуществлять контакты с предшествующим аудитором 5. Назначить лицо или группу лиц для оценки полученной информации о предполагаемом клиенте 6. Осуществлять оценку клиентов с целью принятия решения о том, следует ли продолжать отношения с ними 7. Назначить лицо или группу лиц для оценки полученной информации и вынесения решения о продолжении работы с клиентом 8. Информировать персонал фирмы о политике и процедурах сохранения клиентов
Мониторинг	Контроль адекватности и эффективности политики и процедур контроля качества	1. Определить объем и содержание программы фирмы по проведению мониторинга 2. Сообщить о полученных выводах соответствующему руководящему звену, обеспечить планирование и осуществление мероприятий по мониторингу, а также общую проверку системы контроля качества в фирме

Информация о политике и процедурах контроля качества работы аудиторской фирмы должна быть доведена до сведения всех ее сотрудников. Руководство фирмы должно быть уверено в том, что и политика, и процедуры понятны персоналу и применяются на практике.

*Контроль качества аудиторской работы на уровне аудиторской проверки.* Политика и процедуры контроля качества каждой конкретной аудиторской проверки должны соответствовать общей политике аудиторской фирмы.

Аудитор и его ассистенты, выполняющие надзорные функции, анализируют профессиональную компетентность тех ассистентов, которые проводят проверки. Эти проверки должны проводиться с надлежащей добросовестностью лицами, обладающими профессиональной компетентностью.

Работу ассистентов необходимо направлять. Аудиторы осуществляют руководство работой, надзор за работой и проверку работы ассистентов.

Руководство работой предусматривает:

- информирование ассистентов об их обязанностях и целях аудиторских процедур;
- ознакомление с бизнесом клиента;
- информирование о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита.

Важным средством руководства работой ассистентов является общий план и программа аудита.

Они позволяют довести до сведения ассистентов нужные указания по проведению аудита.

Надзор за работой ассистентов тесно связан с руководством этой работой. В процессе аудита персонал, выполняющий обязанности по надзору, должен выполнять следующие функции:

- контролировать процесс аудита;
- оценивать навыки и компетентность ассистентов аудитора в рамках выполнения порученных им заданий;
- контролировать понимание указаний со стороны ассистентов аудитора;
- проверять выполнение работы в соответствии с общим планом и программой аудита;
- оценивать возникающие в ходе аудита вопросы и вносить соответствующие коррективы в общий план и программу аудита;
- устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников и давать консультации.

Работу ассистентов проверяют сотрудники аудиторской фирмы, обладающие соответствующей компетентностью. Проверка работы ассистента аудитора включает следующие процедуры:

- контроль выполнения аудита в соответствии с программой аудита;
  - оценку документального оформления выполненных работ в рамках аудита и полученных результатов;
  - проверку отражения в аудиторских выводах всех существенных моментов в процессе проведения аудита;
  - проверку достижения целей аудита;
  - анализ соответствия сделанных выводов результатам выполненной работы.
- При этом необходимо своевременно проверять:
- общий план и программу аудита;
  - оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля, включая результаты тестов контроля;
  - коррективы, внесенные в общий план и программу аудита в результате оценки рисков;
  - документальное отражение аудиторских доказательств;
  - финансовую отчетность, предлагаемые аудиторские поправки и аудиторское заключение.

## ТЕМА 5. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

1. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности.
2. Обзор финансовой отчетности.

### 1. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности.

Рекомендации аудиторам в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в стандарте 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности». Стандарт включает следующие разделы: введение, основные элементы аудиторского заключения, типы аудиторских

заклучений, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений 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. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности:

- требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил;
- законодательным требованиям.

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.

В соответствии с международной практикой в названии аудиторского заключения принято использовать слова «независимый аудитор». Это позволяет отличать аудиторское заключение от других отчетов, например, составленных должностными лицами предприятия или советом директоров.

Адресатом аудиторского заключения должно быть лицо, установленное в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Так, аудиторское заключение может быть адресовано акционерам или совету директоров предприятия.

*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 или национальными стандартами. Под объемом в этом случае понимается способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах.

Пользователь аудиторского заключения, ознакомившись с его содержанием, должен быть уверен в том, что проверка проведена в соответствии с установленными стандартами.

В аудиторском заключении указывается, что финансовая отчетность клиента не содержит существенных искажений, потому что проверка была должным образом спланирована и проведена.

В данном параграфе 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 достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах». Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

Аудитор может выразить мнение о соответствии финансовой отчетности другим требованиям применимых положений и законов.

Если предприятие (организация) при составлении финансовой отчетности использовала принципы бухгалтерского учета какой-либо определенной страны, в аудиторском заключении данная страна должна быть указана.

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 или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

Различают следующие *типы аудиторских заключений*:

- безусловно-положительное;
- содержащее поясняющий параграф;
- условно-положительное;
- отрицательное;
- с отказом от выражения мнения.

*Безусловно-положительное аудиторское заключение* составляется в случаях, если аудитор:

- выражает мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности во всех существенных аспектах;
- подтверждает формирование финансовой отчетности субъекта в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Безусловно-положительное мнение косвенно указывает на тот факт, что при составлении финансовой отчетности организация применила и отразила все принципы и методы бухгалтерского учета.

Пример безусловно-положительного аудиторского заключения в соответствии с МСА приведен в приложении.

Остальные виды аудиторских заключений являются модифицированными заключениями.

Аудиторское заключение *считается модифицированным* в случае наличия факторов, не

влияющих или влияющих на мнение аудитора.

При наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора, составляется аудиторское заключение с поясняющим параграфом.

Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает условно-положительное мнение, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения.

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.

К факторам, не влияющим на мнение аудитора, которые указываются в поясняющем параграфе, относятся:

- фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия;
- наличие значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий.

Эти факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Например, в аудиторском заключении может содержаться информация о том, что организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков. Кроме того, данная организация подала встречный иск. На дату выражения мнения аудитора приходится предварительные слушания по обоим искам. Результат дела не определен. Финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств. Данная информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Аудитор может столкнуться с большим числом факторов неопределенности, которые нужно будет включить в поясняющий параграф. В этом случае стандарт разрешает аудитору отказаться от выражения мнения вместо включения поясняющего параграфа.

К факторам, влияющим на мнение аудитора, относятся:

- ограничение объема работы аудитора;
- несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения;
- несогласие с руководством относительно достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

*Ограничение объема работы аудитора* приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

*Несогласия с руководством* относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению условно-положительного или отрицательного мнения.

В стандарте приводятся примеры обстоятельств, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

*Условно-положительное мнение* выражается в том случае, если аудитор не может составить безусловно-положительное 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 и он не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, а 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.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация отражается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.

## 2. Обзор финансовой отчетности.

Международный стандарт аудита 2400 «Задания по обзору финансовой отчетности» регулирует вопросы проведения обзора финансовой отчетности, а также содержание и формы заключения по обзору финансовой отчетности. Кроме того, стандарт определяет перечень этических принципов, которыми должен руководствоваться аудитор при выполнении заданий по обзору финансовой отчетности (в стандарте приводится ссылка на необходимость соблюдения Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, изданного Международной федерацией бухгалтеров). При обзоре финансовой отчетности аудитор должен соблюдать следующие профессиональные этические принципы: независимость, честность, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение, а также технические стандарты.

МСА 2400 содержит следующие разделы: введение, цель обзора финансовой отчетности, общие принципы обзора, понятие средней степени уверенности, условия задания, требования к планированию, работе, выполненной другими лицами, документации, процедурам и доказательствам, выводам и заключению, а также приложения.

Цель обзора финансовой отчетности – предоставить аудитору возможность констатировать на основе процедур, которые не обеспечивают все необходимые при аудите доказательства, обнаружение чего-либо, дающее ему основание полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных аспектах в соответствии с определенными основами финансовой отчетности (негативная уверенность). Таким образом, обзор не аналогичен аудиторской проверке финансовой отчетности, он менее детален и направлен на обнаружение признаков несоответствия финансовой отчетности основам ее подготовки в существенных аспектах. В связи с этим при проведении обзора аудитор должен основываться на следующих принципах и подходах:

- 1) планировать и проводить обзор с позиции профессионального скептицизма, т.е. признавать возможность наличия обстоятельств, вызывающих существенное искажение финансовой отчетности;
- 2) для выражения негативной уверенности получить достаточные и уместные доказательства, в первую очередь с помощью проведения опроса и аналитических процедур, которые должны позволять сделать необходимые выводы по обзору;
- 3) определить «объем обзора», т.е. обзорные процедуры, выполнение которых признается необходимым в данных обстоятельствах для достижения цели обзора;
- 4) процедуры обзора должны соответствовать требованиям соответствующих профессиональных организаций, законодательству, нормативным актам, а также условиям задания по обзору и требований к составлению отчетности;
- 5) при обзоре обеспечивается средняя степень уверенности в том, что информация – предмет обзора – не содержит существенных искажений. Это выражается в форме негативной уверенности.

Аудитор и клиент согласовывают условия задания, которые отражаются в письме-обязательстве или другом документе, например, в договоре.

В письме-обязательстве указываются:

- цель предоставляемых услуг;
- ответственность руководства за составленную финансовую отчетность;
- объем обзора, включая ссылку на МСА 910 или соответствующие национальные стандарты либо практики;
- гарантия свободного доступа к любым учетным записям, документам и прочей информации, запрашиваемой аудитором в связи с проведением обзора;
- образец заключения, которое будет выдано;
- положение о том, что на обзор нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений;
- положение о том, что аудиторская проверка не будет проводиться и аудиторское мнение не будет выражено.

Требования к планированию состоят в том, что аудитор должен строить свою работу по заданию таким образом, чтобы оно было выполнено эффективно. При планировании необходимо получить информацию о бизнесе субъекта (путем анализа его организации, систем бухгалтерского учета, функциональных характеристик, состава активов, обязательств, доходов и расходов), а также о прочих вопросах, имеющих отношение к финансовой отчетности.



Если используется работа другого аудитора или эксперта, аудитор должен проверить ее соответствие целям обзора. Аудитор учитывает при обзоре критерий существенности, как и при аудите финансовой отчетности. Аудитор должен документировать важные обстоятельства, которые обеспечивают доказательства:

- а) обосновывающие заключение по обзору и
- б) подтверждающие, что обзор был проведен в соответствии с МСА 2400.

**Процедуры и доказательства.** Определяя характер, объем и сроки проведения обзорных процедур, аудитор должен полагаться на собственные суждения, а также руководствоваться:

- всеми знаниями, полученными в ходе аудиторских проверок или обзоров финансовой отчетности за предыдущие периоды;
- знаниями о бизнесе, в том числе о принципах бухгалтерского учета и практики той отрасли, в которой действует субъект;
- системами бухгалтерского учета субъекта;
- степенью влияния руководства;
- существенностью операций и сальдо счетов.

При выполнении процедур обзора финансовой отчетности аудитор учитывает факторы, которые требуют внесения бухгалтерских корректировок за предыдущие периоды.

Аудитор должен получить информацию обо всех событиях, которые имели место после даты составления финансовой отчетности и могут привести к внесению поправок в отчетность. Если у аудитора есть основания полагать, что информация – предмет обзора – может быть существенно искажена, он должен выполнить дополнительные или более обширные процедуры, необходимые для выражения негативной уверенности или подтверждения заключения, отличного от безусловно-положительного.

Результаты обзора оформляются заключением по обзору финансовой отчетности. В зависимости от того, каковы результаты обзора, заключение по обзору должно содержать:

1) указание о необнаружении фактов, дающих основание полагать, что финансовая отчетность не предоставляет достоверную и объективную картину (или «не представлена объективно во всех существенных аспектах») в соответствии с установленными основами финансовой отчетности; или

2) описание факторов, выявленных аудитором и оказывающих негативное влияние на достоверную и объективную картину (или «объективное представление во всех существенных аспектах») в соответствии с установленными основами финансовой отчетности, включая, по мере возможности, количественное определение потенциального влияния на финансовую отчетность, и:

а) либо оговорку по поводу выраженной негативной уверенности,

б) либо утверждение негативного характера о том, что финансовая отчетность не представляет достоверную и объективную картину (или «объективное представление во всех существенных аспектах») в соответствии с установленными основами финансовой отчетности (если влияние на финансовую отчетность настолько существенно и глубоко, что оговорки недостаточно для раскрытия искажений или неполного характера отчетности); или

3) в случае существенного ограничения масштаба обзора описание этих ограничений, и:

а) либо оговорку по поводу негативной уверенности относительно возможных поправок в финансовой отчетности, внесение которых могло бы оказаться необходимым в отсутствие ограничений,

б) либо не выражать никакой уверенности, если возможное влияние настолько существенно и глубоко, что аудитор приходит к выводу о невозможно обеспечить какую бы то ни было степень уверенности.

Аудитор должен датировать заключение по обзору датой завершения обзора, который включает выполнение процедур в связи с событиями, имевшими место до даты заключения. Тем не менее, поскольку в обязанность аудитора входит составление заключения по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством, аудитор не должен датировать заключение по обзору датой, предшествующей дате утверждения финансовой отчетности руководством.

Приложения к стандарту МСА 2400 содержат образцы письма-обязательства о проведении обзора финансовой отчетности, форму безусловно-положительного заключения по обзору и примеры заключений по обзору, отличных от безусловно-положительного, а также перечень подробных процедур, выполняемых при обзоре финансовой отчетности.