МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

А. В. Бугаев

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Конспект лекций

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

Витебск
2021

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8
Б 90

Рецензенты:

главный бухгалтер ООО «Сити-Арх плюс» Моисеенко О. И.;

главный бухгалтер ЧУПДП «ТМ члена БСА Лукомского В.В. Омельчук Н. В.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 4 от 28.12.2020.

Бугаев, А. В.

Б 90 Международные стандарты аудита : конспект лекций / А. В. Бугаев. – Витебск : УО «ВГТУ», 2021. – 110 с.
ISBN 978-985-481-663-0

Издание раскрывает основные темы дисциплины. Изложенный в конспекте лекций материал позволит студентам получить теоретическую базу осуществления аудиторской деятельности, применяемой в международной практике.

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8

ISBN 978-985-481-663-0

© УО «ВГТУ», 2021

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Организация аудита на основе применения МСА	6
1.1 Структура ISA	6
1.2 Процесс аудита	10
2 Риск-ориентированный аудит	11
2.1 Регулирование риск-ориентированного аудита	12
2.2 Аудиторский риск	16
2.3 Как проводить аудит, используя риск-ориентированный подход	18
2.4 Документация аудитора	24
3 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ – ЦЕЛЬ И КОМПОНЕНТЫ	25
3.1 Общие положения о системе внутреннего контроля	26
3.2 Цели внутреннего контроля	26
3.3 Контрольная среда	28
3.4 Оценка риска	30
3.5 Информационные системы и информационное взаимодействие	32
3.6 Контрольные действия	36
3.7 Понимание рисков и средств контроля ИТ-систем	40
3.8 Мониторинг	42
3.9 Понимание системы внутреннего контроля, относящееся к аудиту	43
3.10 Ручные и автоматизированные средства контроля	44
3.11 Всеобъемлющие средства контроля (которые имеют отношение к рискам на уровне финансовой отчетности)	45
3.12 Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями	47
4 ПРЕДПОСЫЛКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	48
4.1 Основные положения	48
4.2 Описание предпосылок	49
4.3 Комбинированные предпосылки	52
4.4 Использование предпосылок в аудите	53
5 СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК	55
5.1 Использование существенности в аудите	55
5.2 Характер искажений	57
5.3 Существенность и аудиторский риск	59
5.4 Определение уровней существенности	60
5.5 Документирование существенности	64
5.6 Пересмотренная существенность	64
6 ПРОЦЕДУРЫ ОЦЕНКИ РИСКА	65
6.1 Общие положения	65
6.2 Аудиторские доказательства	66
6.3 Три процедуры оценки риска	67

6.4 Запросы руководству и другим лицам (включая запросы, связанные с недобросовестными действиями)	67
6.5 Аналитические процедуры	69
6.6 Наблюдение и инспектирование	70
6.7 Разработка и внедрение средств внутреннего контроля	71
7 ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ	71
7.1 Общие положения	71
7.2 Аудиторские процедуры общего характера в ответ на риски на уровне финансовой отчетности	73
7.3 Ответные действия на оцененные риски на уровне предпосылок	77
8 ДАЛЬНЕЙШИЕ АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ	81
8.1 Основные положения	81
8.2 Процедуры проверки по существу	82
8.3 Внешние подтверждения	86
8.4 Аналитические процедуры проверки по существу	88
8.5 Тесты средств контроля	91
9 ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	95
9.1 Общие положения	96
9.2 Концепции финансовой отчетности	97
9.3 Формирование мнения	99
ЛИТЕРАТУРА	107

ВВЕДЕНИЕ

Целью данного конспекта лекций является предоставление теоретического руководства для последующих практических занятий студентам специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Вместе с тем хотелось бы подчеркнуть, что никакой материал в конспекте не должен использоваться вместо:

Ознакомления с текстами самих ISA.

Предполагается, что студенты ознакомятся с текстом Международных Стандартов Аудита (ISA), содержащихся в Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, и который можно бесплатно скачать с веб-страницы Публикаций и ресурсов IAASB по адресу <http://www.ifac.org/aboutifac/publications-resources> (фильтр «Справочники, стандарты и учет»).

Стандарт ISA 200.19 указывает, что студент как потенциально будущий аудитор должен понимать весь текст ISA, включая его применение и иные пояснительные материалы, понимать его цели и надлежащим образом применять его требования.

Использования профессионального суждения.

Чтобы эффективно использовать ISA, необходимо применять профессиональное суждение, основанное на конкретных фактах и обстоятельствах, характерных для каждого конкретного аудиторского задания.

Предлагаемый конспект лекций предназначен для:

- развития более глубокого понимания студентами аудита, проводимого в соответствии с ISA;
- для использования в качестве основы для учебных практических занятий по ISA, а также самостоятельного изучения.

Предлагаемый конспект лекций разработан для получения базовых знаний студентами специальности «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» в применении Международных Стандартов Аудита (ISA), но он не заменяет сами ISA. Более того, предполагается, что студент должен использовать данный конспект, используя собственное, выработанное им в ходе изучения курса «Практический аудит» профессиональное суждение. Автор отказывается принимать на себя какую-либо ответственность за возможное неправильное применение положений МСА в предлагаемой транскрипции в практике аудиторской деятельности.

1 ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА НА ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ МСА (ISA)

1.1 Структура ISA

Все ISA имеют одинаковую структуру, приведенную ниже (табл. 1.1).

Таблица 1.1 – Структура ISA

Элемент ISA	Назначение
Введение	Разъяснение цели и сферы применения ISA, включая то, как ISA связан с другими ISA, предмет, рассматриваемый в ISA, особые разъяснения для аудиторов и иных лиц, и контекст, в котором необходимо рассматривать ISA
Цели	Цели, которых аудитор должен достигнуть в результате соответствия требованиям ISA. Для достижения главных целей аудитора, при планировании и выполнении аудита аудитор должен следовать целям, заявленным в соответствующих ISA, не забывая о взаимосвязи между различными ISA. ISA 200.21 (a) требует от аудитора: (a) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в ISA, для достижения всех целей, заявленных в ISA; и (b) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности
Определения	Описание значений, присущих некоторым терминам в контексте ISA. Они предоставляются, чтобы помочь надлежащим образом применить и толковать ISA. Они не должны заменять определения, предоставленные в иных контекстах, например, содержащихся в законах и нормах. За исключением, если указано иное, эти термины имеют одинаковое значение по тексту всех ISA
Требования	В данном разделе рассматриваются специальные требования к аудиторам. Каждое требование содержит слово «должен». Например, ISA 200.15 содержит следующее требование: «Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых

Окончание таблицы 1.1

1	2
	финансовая отчетность окажется существенно искажена»
Руководство по применению и прочие пояснительные материалы	Руководство по применению и прочие пояснительные материалы предоставляют более подробное разъяснение требований ISA, и руководство к их выполнению. В частности, они могут: – более подробно разъяснять, что требование означает или какую область охватывает; – там, где это применимо, включать рассмотрение аспектов, характерных для малых организаций; – включать примеры процедур, которые могут подходить при данных обстоятельствах. Тем не менее при использовании процедур, выбранных аудитором, необходимо использовать профессиональное суждение, с учетом конкретных обстоятельств организации и оцененных рисков существенного искажения. Там, где такие разъяснения сами по себе не устанавливают требование, они предоставляют руководство для надлежащего применения требований, определенных ISA. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы также могут предоставлять справочную информацию по вопросам, рассматриваемым в ISA
Приложения	Приложения являются частью руководства по применению и прочих пояснительных материалов. Цель и ожидаемое применение приложения разъясняются в тексте соответствующего ISA, или в названии и введении самого приложения

Общая структура ISA приведена ниже.

Международные Стандарты Контроля качества ISQC 1-99 включают в себя Международные концепция заданий, обеспечивающих уверенность (аудит и обзорные проверки) и Международные стандарты сопутствующих услуг (компиляция и т. д.).

В свою очередь Международные концепция заданий, обеспечивающих уверенность (аудит и обзорные проверки) включают в себя:

1) в части Финансовой информации прошедших периодов:

А. Международные Стандарты Аудита ISA 100-999 и Международные положения по аудиторской практике IAPS 1000-1999; Б. Международные стандарты обзорных проверок ISRE 2000-2699;

2) в отношении иной финансовой информации действуют Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность ISAE 3000-3699.

Международные стандарты сопутствующих услуг (компиляция и т. д.) включают в себя Международные стандарты сопутствующих услуг ISRS 4000-4699.

В таблице 1.2 приведен актуальный на 01.01.2020 перечень Международных стандартов аудита.

Таблица 1.2 – Перечень актуальных Международных стандартов аудита

Ссылка ISA/ ISQC 1	Название стандарта
ISQC 1	Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг
	200–299 общие принципы и обязанности
200	Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита
210	Согласование условий аудиторских заданий
220	Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности
230	Аудиторская документация
240	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности
260 (Пересмотренный)	Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление
265	Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля
	300–499 Оценка рисков и противодействие выявленным рискам
300	Планирование аудита финансовой отчетности
315 (Пересмотренный)	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения
320	Существенность при планировании и проведении аудита
330	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
402	Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации
450	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
	500–599 Аудиторские доказательства
500	Аудиторские доказательства
501	Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях
505	Внешние подтверждения

Окончание таблицы 1.2

1	2
510	Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода
520	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка
540	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации
550	Связанные стороны
560	События после отчетной даты
570 (Пересмотренный)	Непрерывность деятельности
580	Письменные заявления
	600–699 Использование услуг других лиц
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)
610 (Пересмотренный, 2013 г.)	Использование работы внутренних аудиторов
620	Использование работы эксперта аудитора
700	(Пересмотренный). Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности
701	Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении
	700–799 Аудиторские выводы и заключения
705 (Пересмотренный)	Модифицированное мнение в аудиторском заключении
706 (Пересмотренный)	Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении
	710 Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность
	720 (Пересмотренный). Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации
	800–899 Особые аспекты
800 (Пересмотренный)	Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения
805 (Пересмотренный)	Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности
810	Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности

1.2 Процесс аудита

Аудит согласно МСА состоит из трех этапов: оценка рисков, ответные действия на оцененные риски и подготовка заключения. В таблице 1.3 приведено описание характера каждого этапа, включая выполнение необходимых действий, целей этапа и сопутствующей аудиту рабочей документации.

Таблица 1.3 – Этапы аудита по МСА

No	Этапы аудита	Действия	Цель	Документация
1. Оценка риска				
1a	Оценка риска	Выполнить предварительную работу по заданию	Принятие решения о целесообразности выполнения задания на аудит	Перечень факторов риска. Независимость. Письмо-обязательство
1b	Оценка риска	Планирование аудита	Разработка общей стратегии и плана аудита	Существенность. Обсуждения аудиторской группы. Общая стратегия аудита
1c	Оценка риска	Выполнение процедур оценки риска	Определить/оценить риски существенного искажения через понимание организации и ее среды	А. Риски бизнеса и мошенничества, включая значительные риски В. Разработка/внедрение надлежащих систем внутреннего контроля С. Оценка рисков существенного искажения на уровне: – финансового отчета; – уровне предпосылок
2. Реагирование на риски				
2a	Реагирование на риски	Планирование аудиторских процедур общего характера и дальнейших процедур	Разработка последующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения	Обновление общей стратегии. Общие ответные меры. План аудита, соединяющий оцененные риски существенного искажения с

Окончание таблицы 1.3

1	2	3	4	5
				последующими аудиторскими процедурами
2в	Реагирование на риски	Выполнение ответных мер по отношению к оцененным рискам существенного искажения	Уменьшение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня	Выполненная работа. Результаты аудиторских процедур. Контроль сотрудников. Обзор рабочей документации
3. Подготовка заключения				
3а	Подготовка заключения	Оценка полученных аудиторских доказательств	Определение в необходимости дополнительной аудиторской работе (если необходимо)	Новые/пересмотренные факторы риска и процедуры аудита. Изменения существенности. Предоставление информации по результатам аудита. Заключение по проведенным аудиторским процедурам
3в	Подготовка заключения	Потребность в дополнительной работе. Если да, то возврат к п.1с, если нет-то переход к п.3с		
3с	Подготовка заключения	Подготовка аудиторского заключения	Формулировка мнения по результатам аудита	Значимые решения. Подписанное аудиторское мнение

2 РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ АУДИТ

Содержание Главы	Соответствующие ISA
Цели аудитора, основные элементы и применение риск-ориентированного подхода при проведении аудита	Множество (фактически все)

Общий подход к проведению риск-ориентированного аудита приведен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Общий подход к проведению риск-ориентированного аудита

1. Оценка риска	2. Реагирование на риск	3. Подготовка аудиторского заключения
1.1. Планирование аудита	2.1 Разработка дальнейших аудиторских процедур	3.1 Оценка полученных доказательств в ходе аудита
1.2. Выполнение процедур по оценке риска	2.2. Выполнение последующих аудиторских процедур	Подготовка аудиторского заключения

2.1 Регулирование риск-ориентированного аудита

Параграф	Цели МСА
200.11	При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; (б) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор
200.3	Назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой отчетности общего назначения это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и

	<p>достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами (см. пункт A1)</p>
200.5	<p>Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер (см. пункты A30-A54)</p>
200.A36	<p>Риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на уровне финансовой отчетности в целом; – на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации
200.A42	<p>Международные стандарты аудита обычно не рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля в отдельности, а сводят их воедино в категорию «рисков существенного искажения». Тем не менее аудитор вправе оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля либо в отдельности, либо в совокупности – в зависимости от его предпочтений в области техники или методологии проведения аудита, а также от практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в</p>

	количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться
200.A47	От аудитора не ожидают, и он не в состоянии снизить аудиторский риск до нуля и, следовательно, не может получить полную определенность относительно того, что финансовая отчетность свободна от существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. Причина в том, что в каждом аудиторском задании присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер. Эти неотъемлемые ограничения аудита могут возникать вследствие: <ul style="list-style-type: none"> – природы финансовой отчетности; – характера аудиторских процедур; – необходимости проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену

Основные цели аудитора, описанные в ISA 200.11, можно кратко изложить следующим образом:

– получить разумную уверенность в том, что в финансовой отчетности, в целом, отсутствуют существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий, или ошибки, что позволяет аудитору сформировать мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных отношениях, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

– подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований ISA и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Разумная уверенность

Разумная уверенность представляет собой высокий, но не абсолютный уровень уверенности. Он достигается, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск (т. е. риск того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, если финансовая отчетность была существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Аудитор не может предоставить абсолютную уверенность вследствие неотъемлемых ограничений, поскольку часть аудиторских доказательств (на основании которых аудитор

делает выводы и формирует соответствующее аудиторское мнение) являются более убедительными, чем неопровержимыми.

Неотъемлемые ограничения аудита

Следующая таблица раскрывает некоторые неотъемлемые ограничения выполняемой аудитором работы.

Ограничения	Причины
Природа финансовых отчетов	<p>Подготовка финансовой отчетности включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> – использование руководством профессионального суждения при подготовке финансовой отчетности и применении требований к представлению и раскрытию в рамках применяемых концепций финансовой отчетности; – использование руководством субъективных решений или оценок (такие как оценочные значения), включающих широкий диапазон приемлемых интерпретаций или суждений
Характер доступных аудиторских доказательств	<p>Большая часть работы аудитора относительно формирования аудиторского мнения заключается в получении и оценке аудиторских доказательств. Такие доказательства обычно являются более убедительными, чем неопровержимыми. Аудиторские доказательства главным образом добываются в результате процедур аудита, выполняемых во время проведения аудита. Они также могут включать информацию, полученную из иных источников, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ранее проведенные аудиты; – процедуры контроля качества, применяемые аудиторской организацией, для принятия клиента на обслуживание и продолжение сотрудничества; – данные бухгалтерского учета организации; – аудиторские доказательства, подготовленные экспертом, являющимся сотрудником или привлеченным аудиторской организацией
Характер аудиторских процедур	<p>Аудиторские процедуры, независимо от того как хорошо они были разработаны, могут упустить некоторые искажения. В частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – любая выборка, в совокупности составляющая менее 100%, представляет собой риск того, что искажение не будет обнаружено; – руководство или иные лица могут не предоставить, намеренно или непреднамеренно, полную необходимую информацию. Недобросовестные действия могут быть частью сложных и тщательно разработанных схем, созданных чтобы их скрыть; – по результатам выполнения аудиторских процедур, используемых для сбора аудиторских доказательств, может быть не обнаружено, что какая-либо информация не была предоставлена
Актуальность финансовой отчетности	<p>Актуальность/ценность финансовой информации имеет тенденцию к снижению со временем, поэтому важно найти баланс между надёжностью информации и ее стоимостью. Пользователи финансовой отчетности ожидают от аудитора, что он сформирует свое мнение в течение разумного срока и по разумной цене. Таким образом, практически невозможно изучить всю существующую информацию, а также тщательно рассматривать каждый вопрос, допуская, что информация может содержать ошибку или быть фальсифицирована, пока не будет доказано иное</p>

Объем аудита

Объем работы аудитора и выражаемое мнение обычно относятся к тому, была ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой. Как следствие, немодифицированное мнение аудитора не гарантирует ни жизнеспособность организации в будущем, ни эффективность, с которой руководство управляет делами организации. В целях любого расширения основных рамок ответственности за проведение аудита, например, согласно местному законодательству или требованиям безопасности, аудитор должен будет проделать дополнительную работу и соответствующим образом изменить или расширить рамки аудиторского заключения.

Существенные искажения

Искажение (отдельно или совместно с неисправленными искажениями или отсутствующими/вводящими в заблуждение сведениями, предоставленными в финансовой отчетности) является существенным, если оно, согласно разумным ожиданиям, может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями, на основе финансовой отчетности.

Предпосылки

Предпосылки – это заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность. Они относятся к признанию, оценке и представлению различных типов операций и событий, остатков по счетам и представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности. Например, предпосылка о полноте относится ко всем операциям и событиям, которые должны быть или были признаны. Аудитор их использует для рассмотрения различных возможных искажений, которые могут иметь место.

2.2 Аудиторский риск

Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случае существенного искажения финансовой отчетности. Целью аудита является снижение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Аудиторский риск состоит из двух главных элементов, приведенных ниже.

Риск	Природа риска	Причина
Неотъемлемый риск и риск средств контроля	Финансовая отчетность может содержать существенное искажение	Цели/операции организации и разработка/внедрение руководством системы внутреннего контроля
Риск необнаружения	Аудитор может не обнаружить существенное искажение в финансовой отчетности	Характер и объем процедур, выполняемых аудитором

Чтобы уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен:

- оценить риски существенного искажения;
- ограничить риски необнаружения. Эти цели могут быть достигнуты с помощью выполнения процедур, в ответ на оцененные риски существенного искажения, на уровне финансовой отчетности, а также на уровне предпосылок для различных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Компоненты аудиторского риска

Основные компоненты аудиторского риска описаны ниже.

Природа	Описание	Комментарий
Неотъемлемый риск	Восприимчивость предпосылки в отношении вида операции, остатка по счету или раскрытия информации к искажению, которое может быть существенным, отдельно или в совокупности с иными искажениями, перед рассмотрением любых соответствующих средств контроля	Это включает события или условия (внутренние или внешние), которые могут привести к искажению (ошибка или недобросовестное действие) информации в финансовой отчетности. Источниками риска (часто классифицируемыми как бизнес-риски или риски средств контроля) могут стать цели организации, характер ее операций/сферы деятельности, требования законодательства, которым она подчиняется, а также ее масштаб и структура
Риск средств контроля	Риск того, что искажение, которое может встретиться в предпосылке относительно класса операции, остатка по счету или раскрытия информации, и которое может быть существенным, отдельно или совместно с иными искажениями, не будет предотвращено, или своевременно обнаружено или исправлено системой внутреннего контроля организации	Руководство разрабатывает средства контроля для снижения, установленного неотъемлемого (относительно бизнес-рисков или недобросовестных действий) фактора риска. Организация оценивает свои риски (оценка рисков) и затем разрабатывает и внедряет надлежащие средства контроля для снижения подверженности риску до приемлемого уровня. Средства контроля могут быть: – всеобъемлющими по характеру, такие как поведение руководства относительно проведения контроля, нацеленность на принятие на работу компетентных сотрудников и предотвращение недобросовестных действий. Данные средства контроля оцениваются на уровне

		финансовой отчетности; – специфичными для осуществления, обработки или оформления конкретной операции. Такие средства контроля часто называют бизнес-процессом, средствами на уровне операции или операционным
Риск необнаружения	Риск того, что процедуры, выполняемые аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не позволят обнаружить существующее искажение, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с иными искажениями	Аудитор оценивает риски существенного искажения (неотъемлемые риски и риски средств контроля) на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Затем разрабатываются аудиторские процедуры для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Это включает рассмотрение следующих возможных рисков: – выбор ненадлежащей процедуры аудита; – неприменение надлежащей процедуры аудита; – неверное толкование результатов процедуры аудита

Таким образом, ISA выделяют два компонента риска существенного искажения на уровне предпосылок: неотъемлемый риск и риск средств контроля. Таким образом, ISA обычно не ссылается на неотъемлемый риск и риск средств контроля отдельно, а использует объединенное понятие “рисков существенного искажения”. Тем не менее, аудитор может оценивать эти риски совместно или по отдельности, в зависимости от предпочитаемых методов проведения аудита или подходов и практических соображений.

2.3 Как проводить аудит, используя риск-ориентированный подход

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
200.15	Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена (см. пункты A20-A24)
200.16	При планировании и проведении аудита финансовой отчетности

	аудитор должен применять профессиональное суждение (см. пункты A25-A29)
200.17	Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора (см. пункты A30-A54)
200.21	Для полного достижения всех целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все цели, заявленные в конкретных значимых ISA, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами с тем, чтобы (см. пункты A69-A71) (а) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в ISA, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита (см. пункт A72) (b), оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности (см. пункт A73)

Риск-ориентированный подход включает три ключевых шага (фазы), приведенных ниже.

Шаг (Фаза)	Описание
Оценка рисков	Выполнение процедур оценки риска для обнаружения и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности. Это включает оценку значимых рисков, недостатков средств контроля, а также и обнаруженных или предполагаемых несоответствий законодательным и иным нормативным требованиям, которые необходимо рассматривать при проведении аудита и информировать об этом ЛОКУ. Аудитор также должен выбрать ключевые вопросы для включения их в заключение для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам и для всех аудитов, при проведении которых ISA 701 подлежит применению, согласно требованиям местных законов и нормативных актов или по желанию (Какие события могут произойти и стать причиной существенных искажений финансовой отчетности?)
Ответ на риски	Разработка и проведение дальнейших аудиторских процедур, в ответ на обнаруженные и оцененные риски существенного искажения, на уровне финансовой отчетности, а также на уровне предпосылок (Обнаруженные события произошли и стали результатом искажений финансовой отчетности?)
Процесс подготовки и выпуска заключения	Это включает: – формирование мнения на основе полученных аудиторских доказательств и оценку представления финансовой отчетности и раскрытия информации; – подготовку и выпуск заключения согласно достигнутым выводам (Какое аудиторское мнение является надлежащим для финансовой отчетности, основываясь на полученных доказательствах?)

Различные задачи, встречающиеся в каждой из этих фаз, описаны ниже в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Оценка рисков

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
------------	---------------------------------

315.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения
-------	--

Эффективная фаза оценки рисков включает в себя следующее.

Требование	Описание
Прямое вовлечение старших членов аудиторской группы	Руководитель задания и иные ключевые лица аудиторской группы должны активно участвовать в планировании аудита, а также в планировании и участии в обсуждениях с членами аудиторской группы. Это поможет составить план аудита с использованием их опыта и знаний. Отметьте, что в ISA обычно используется термин «аудитор», подразумевая лицо (или лица), выполняющее задание. Там, где ISA упоминает, что руководитель задания должен выполнить требование или обязательство, чаще используется термин «руководитель задания», а не «аудитор»
Акцент на «профессиональный скептицизм»	Нельзя ожидать от аудитора недоверчивого отношения к системе управления организации и ее руководящему составу. Тем не менее вера в честность руководства и ЛОКУ не освобождает аудитора от обязанности сохранять профессиональный скептицизм, или не позволяет аудитору довольствоваться неубедительными аудиторскими доказательствами при получении разумной уверенности
Планирование	Время, потраченное на планирование аудита (разработку общей стратегии и плана аудита), позволит обеспечить достижение целей аудита, и обеспечит нацеленность аудиторской группы на сбор аудиторских доказательств в самых важных областях, где возможно встретить искажение
Обсуждения в группе и постоянная связь	Обсуждение/совещание группы по планированию с участием руководителя задания предоставляет отличную возможность для: <ul style="list-style-type: none"> – предоставления персоналу общей информации о клиенте и обсуждения областей потенциальных рисков; – обсуждения эффективности общей стратегии и плана аудита, а также внесения изменений при необходимости; – коллективного обсуждения причин возникновения недобросовестных действий и последующей разработки соответствующих ответных мер; – обсуждения раскрытия информации в условиях высокого риска существенного искажения; – распределения обязанностей относительно аудита и установки временных рамок. Также важно поддерживать постоянную связь между членами аудиторской группы во время выполнения заданий, например для обсуждения и решения вопросов относительно аудита, нестандартных операций или возможных индикаторов недобросовестных действий. Это позволит вовремя поставить в известность руководство и, при необходимости, внести изменения в стратегию и процедуры аудита
Нацеленность на выявление рисков	Самым главным этапом в процедуре оценки рисков является выявление всех соответствующих рисков. Если аудитор не выявит факторы бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, их нельзя будет оценить и

	зарегистрировать, и соответствующие ответные меры не будут разработаны. По этой причине хорошо разработанные процедуры оценки рисков очень важны для проведения эффективного аудита. Сотрудники определенного уровня также должны проводить процедуры оценки рисков
Раскрытие информации в финансовой отчетности	При оценке рисков также необходимо учитывать раскрытие информации в финансовой отчетности. Раскрытие информации в финансовой отчетности МСО может быть менее подробными или менее сложными (например, некоторые требования к финансовой отчетности позволяют малым организациям предоставлять меньшее количество информации в своей финансовой отчетности). Тем не менее это не освобождает аудитора от ответственности разобраться и понять указанную информацию и оценить необходимые риски существенного искажения
Способность оценить ответ(ы) руководства на риски	Важным этапом в процедуре оценки рисков является оценка эффективности ответов руководства (т. е. разработка/внедрение процесса контроля руководства), если такие имеются, для уменьшения выявленных в финансовой отчетности рисков существенного искажения. В малых организациях больше доверия будет оказываться контрольной среде (например, компетентность и честность руководства и т. д.) и меньше традиционным операциям контроля (например, распределение обязанностей и т. д.)
Использование профессионального суждения	Требования к аудиту ISA предусматривают использование и последующее документальное оформление значимых суждений, вынесенных аудитором во время аудита. Стандартные примеры задач при проведении процесса оценки рисков включают: – решить стоит ли принимать клиента на обслуживание и продолжать с ним сотрудничество; – разработку общей стратегии аудита; – установить существенность; – оценить риск материального искажения, включая выявление значительных рисков и иных областей, где может потребоваться проведение специальной проверки; – разработку ожидаемых результатов, которые будут использоваться при проведении аналитических процедур

Ответ на риски

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
330.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по этим рискам

На этом этапе аудитор рассматривает причины (неотъемлемых рисков и рисков средств контроля) для оценки рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок (для каждого класса операций, событий, остатков по счетам и раскрытиям) и разрабатывает ответные аудиторские процедуры. Ответные действия аудитора на оцененные риски существенного искажения регистрируются в плане аудита, который:

- содержит аудиторские процедуры общего характера в ответ на выявленные риски на уровне финансовой отчетности;
- определяет области существенной финансовой отчетности и значимые раскрытия информации;

– указывает характер, объем и время проведения конкретных аудиторских процедур, разработанных специально для ответа на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок. Аудиторские процедуры общего характера отвечают на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок. Такие процедуры общего характера обычно включают задания для соответствующего персонала и контроль за их выполнением, необходимость использования профессионального скептицизма, степень подтверждения, требуемая для объяснений/заявлений руководства, рассмотрение типа процедур, которые необходимо выполнить, а также какую документацию необходимо проверить для подтверждения существенных операций.

Дальнейшие аудиторские процедуры обычно представляют собой такие процедуры проверки по существу, как детальные тесты, аналитические процедуры и тесты средств контроля (там, где ожидается, что такие средства контроля эффективно действовали в течение всего периода).

Некоторые из вопросов, которые аудитору предстоит рассмотреть при планировании надлежащего комплекса аудиторских процедур для ответа на выявленные риски, приводятся ниже:

Тестирование средств контроля

– выявить соответствующие средства внутреннего контроля, которые, при тестировании, могут уменьшить необходимость/объем иных процедур проверки по существу. Как правило, объем выборки для тестирования средств контроля намного меньше объема, необходимого для проверки по существу потока операций. Исходя из того, что соответствующие средства контроля работают слаженно и отклонения средств контроля маловероятны, тестирование средств контроля обычно приводит к выполнению меньшего объема работ. Тем не менее не существует требований для тестирования рабочей эффективности систем внутреннего контроля (непосредственно или косвенным способом);

– выявить предпосылки, которые нельзя рассмотреть только с помощью процедур проверки по существу. Например, это часто относится к полноте продаж в малых организациях и случаям с большим количеством автоматизированных операций (таким как интернет-продажи) с небольшим ручным вмешательством или его полным отсутствием.

Аналитические процедуры проверки по существу

Это процедуры, для которых можно надежно спрогнозировать суммарную величину объема операций, основываясь на доступных доказательствах. Этот ожидаемый результат затем сравнивается с фактической суммой, содержащейся в данных бухгалтерского учета, и размер искажений легко определяется. В некоторых случаях, если оцененный риск для какой-либо конкретной предпосылки является низким (без рассмотрения соответствующих средств контроля), аудитор может определить, что одни только аналитические

процедуры проверки по существу представляют достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Непредсказуемость

Необходимость добавлять элемент непредсказуемости к выполняемым процедурам, в таких случаях, как при реагировании на риск существенного искажения вследствие возможных недобросовестных действий. Например, посещение мест инвентарного учета без предупреждения или выполнение некоторых процедур на конец года без объявления. Также необходимо учитывать непредсказуемость при предоставлении информации руководству относительно запланированных процедур и времени их проведения.

Обход средств контроля со стороны руководства

Необходимость в специальных аудиторских процедурах для рассмотрения потенциальной возможности обхода средств контроля со стороны руководства.

Значительные риски

Ответ аудитора на «значительные риски», которые были выявлены.

Подготовка заключения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
700.6	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств; (б) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения

Заключительная фаза аудита состоит в оценке полученных аудиторских доказательств и определении того, являются ли они достаточными и надлежащими для уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. На этом этапе аудита важно определить:

- изменение оцененного уровня риска;
- являются ли выводы, подготовленные по результатам проведенной работы, надлежащими;
- были ли обнаружены подозрительные обстоятельства;
- то, что дополнительные риски (не выявленные ранее) были оценены надлежащим образом, и необходимые дальнейшие аудиторские процедуры были выполнены.

Совещание группы для обмена результатами проверки (ближе к окончанию работы на проекте) не является особым требованием ISA, но персоналу может быть полезно поделиться результатами проверки, выявить индикаторы недобросовестных действий и определить необходимость (если такая имеется) в проведении дальнейших аудиторских процедур. Если все процедуры были выполнены и выводы сделаны:

- необходимо информировать руководство о результатах аудита;
- необходимо сформировать аудиторское мнение и принять решение о формулировке аудиторского заключения.

2.4 Документация аудитора

Достаточная аудиторская документация необходима, чтобы позволить опытному аудитору, ранее не имевшему дело с этим аудитом, понять:

- характер, временные рамки и объем выполненных процедур аудита;
- результаты выполнения этих процедур и полученные аудиторские доказательства;

- значимые вопросы, появившиеся в результате аудита, сделанные выводы, и используемые значимые профессиональные суждения, которые помогли прийти к этим выводам. Аудиторская документация для малых предприятий, как правило, менее объемная, чем документация для крупных предприятий. Например, все аспекты аудита можно объединить в одном документе, включающем в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации, в зависимости от конкретного случая.

Аудитор может не регистрировать на:

- каждое незначительное рассматриваемое обстоятельство или результат каждого профессионального суждения в аудиторской документации;

- факт соблюдения требований, соблюдение которых доказывается документами, включенными в аудиторский файл.

Например, план аудита в файле доказывает, что аудит был запланирован, а подписанное письмо-соглашение об условиях задания доказывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания.

Преимущества риск-ориентированного подхода при проведении аудита.

Некоторые преимущества риск-ориентированного подхода приводятся в таблице ниже.

Преимущества	Описание
Гибкий график при выполнении аудиторской работы	Так как процедуры оценки риска не включают подробную проверку операций и остатков по счетам, их можно выполнять задолго до конца периода, исходя из допущения, что никакие крупные изменения не ожидаются. Это может помочь более сбалансированно распределить рабочую нагрузку на персонал в течение периода. Это может предоставить клиенту время ответить на выявленные (и сообщенные ему) недостатки системы внутреннего контроля и на иные запросы о предоставлении помощи до начала аудиторской работы, относящейся к концу периода. Тем не менее, если промежуточная финансовая информация еще не доступна, возможно, в дальнейшем потребуется выполнить аналитические процедуры оценки рисков
Усилия аудиторской группы	Понимая, где в финансовой отчетности могут возникать риски существенного искажения, аудитор может направить усилия аудиторской группы на области с высоким риском и, возможно,

направлены на ключевые области	уменьшить объем работы в областях с меньшим риском. Это также поможет гарантировать, чтобы ресурсы аудиторского персонала использовались наиболее эффективно
Процедуры аудита нацелены на конкретные риски	Дальнейшие аудиторские процедуры были разработаны, чтобы отвечать на оцененные риски. Таким образом, можно значительно уменьшить или даже полностью исключить детальные тесты, отвечающие только на риски общего характера
Понимание системы внутреннего контроля	Необходимое понимание системы внутреннего контроля позволяет аудитору принимать взвешенные решения о том, стоит ли тестировать операционную эффективность системы внутреннего контроля. Тестирование средств контроля (некоторые средства контроля можно тестировать раз в три года) часто может приводить к уменьшению требуемого объема работы, по сравнению с обширными детальными тестами
Своевременное информирование руководства о важных вопросах	Более глубокое понимание системы внутреннего контроля может позволить аудитору выявить недостатки системы внутреннего контроля (например, в контрольной среде или общих средствах контроля ИТ-систем), которые не были обнаружены ранее. Своевременное информирование руководства об этих недостатках позволит ему принять соответствующие меры, что будет для него выгодно. Это также может сэкономить время при проведении аудита

3 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ – ЦЕЛЬ И КОМПОНЕНТЫ

Соответствующий ISA	Содержание главы
315 (пересмотренный)	Определить цель, объем и характер внутреннего контроля финансовой отчетности, включая пять компонентов, подлежащих оценке аудитором

Цель организации – подготовить финансовую отчетность, свободную от существенных искажений

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.4(с)	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (с) Система внутреннего контроля – процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля
315.12	Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита. Несмотря на то, что большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита,

	как правило, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, связанные с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Вопрос о том, является ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими значимым для проводимого аудита, представляет собой предмет применения профессионального суждения аудитора (см. пункты A50–A73)
315.13	При получении понимания значимых для проводимого аудита средств контроля аудитор должен проанализировать их структуру и с помощью дополнительных процедур, помимо направления запросов персоналу организации, установить, внедрены ли они на практике (см. пункты A74–A76)

3.1 Общие положения о системе внутреннего контроля

Система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством с целью снижения выявленных бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, которые ставят под угрозу достижение заявленных целей, таких как надежность финансовой отчетности. От аудитора требуется понимание того, как организация рассматривает каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля, поскольку они относятся к аудиту финансовой отчетности. Эти компоненты описаны в этой главе, а также в пунктах 4 (с), 14-24 и A76-A117 ISA 315 (пересмотренный). Приложение 1 МСА 315 (пересмотренный) также содержит дополнительные пояснения к каждому из этих компонентов. Понимание системы внутреннего контроля в таком ключе требуется для определения риска средств контроля. Это понимание должно быть получено независимо от любого решения аудитора о тестировании средств контроля в рамках стратегии аудита.

Примечание: необходимо выявлять, документировать и оценивать только средства внутреннего контроля, имеющие значение для аудита. Соответствующие средства контроля – это те, которые направлены на снижение риска искажения в финансовой отчетности.

3.2 Цели внутреннего контроля

Система внутреннего контроля – это ответ руководства, направленный на снижение фактора выявленного риска или на достижение цели контроля. Существует прямая связь между целями организации и системой внутреннего контроля, которую она реализует для обеспечения достижения своих целей. После установления целей можно идентифицировать и оценить потенциальные события (риски), которые препятствовали бы достижению целей. Основываясь

на этой информации, руководство может разработать соответствующие ответные действия, которые будут включать дизайн системы внутреннего контроля. Цели внутреннего контроля могут быть сгруппированы в четыре категории:

- стратегические цели высокого уровня, которые характеризуют миссию организации;
- финансовая отчетность (система внутреннего контроля финансовой отчетности);
- операции (средства контроля над операциями);
- соблюдение законодательства и нормативных актов. Средства внутреннего контроля, значимые для аудита, в первую очередь относятся к финансовой отчетности. Это касается цели клиента подготовить финансовую отчетность для внешних целей.

Средства контроля над операциями, такими как производство и планирование штата, контроль качества и соблюдение сотрудниками требований безопасности и охраны труда, обычно не являются значимыми для аудита, за исключением случаев, когда:

- генерируемая информация используется для разработки аналитической процедуры;
- информация должна быть раскрыта в финансовой отчетности.

Например, если статистические данные о производстве использовались в качестве основы для аналитической процедуры, то средства контроля, предназначенные для обеспечения точности таких данных, будут иметь значение для аудита. Если несоблюдение определенных законов и нормативных актов оказывает прямое и существенное влияние на финансовую отчетность, то средства контроля, предназначенные для обнаружения фактов несоблюдения законов и нормативных актов и предоставления отчетов по таким фактам, также будут значимыми для аудита. Компоненты системы внутреннего контроля Термин «система внутреннего контроля», используемый в ISA 315 (пересмотренный), шире, чем просто контрольные действия, такие как разделение обязанностей, авторизация и сверки счетов и т. д. Система внутреннего контроля охватывает пять ключевых компонентов:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков в организации;
- информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью, и информационное взаимодействие;
- контрольные действия, значимые для аудита;
- мониторинг средств внутреннего контроля.

Эти компоненты, прежде всего, связаны с целями финансовой отчетности организации.

Деление системы внутреннего контроля на эти пять компонентов служит полезной основой для понимания аудиторами различных аспектов системы внутреннего контроля организации. Однако необходимо отметить, что способ

организации и внедрения системы внутреннего контроля будет варьироваться в зависимости от размера организации и сложности ее структуры. Малые организации зачастую используют менее структурированные средства контроля и более простые процессы и процедуры для достижения своих целей. Может оказаться невозможным четко разграничить пять компонентов системы внутреннего контроля; однако лежащие в их основе цели в равной степени присутствуют и в малом бизнесе. Например, руководитель-собственник может (а при отсутствии дополнительного штата должен) выполнять функции, связанные с несколькими компонентами системы внутреннего контроля.

Различные термины или концепции из тех, которые используются в МСА 315 (пересмотренный), могут использоваться для описания различных аспектов системы внутреннего контроля и их влияния на аудит, при этом в ходе аудита должны быть рассмотрены все пять компонентов.

Основное внимание аудитора должно быть уделено тому, каким образом конкретные средства контроля предотвращают или обнаруживают и исправляют существенные искажения в видах операций, остатках по счетам или раскрытиях, а в также связанных с ними предпосылках.

Ниже приводится краткое описание пяти компонентов системы внутреннего контроля.

3.3 Контрольная среда

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.14	Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить: (а) была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения; (б) обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля (см. пункты A77–A87)

Контрольная среда является основой для эффективного внутреннего контроля, обеспечивая дисциплину и структуру организации. Она задает общий тон в организации, воздействуя на контрольную сознательность и осведомленность персонала. Контрольная среда охватывает функции административного и корпоративного управления. Она также охватывает отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля. Примечание: элементы контрольной среды как

правило всеобъемлющи. Сами по себе они не будут непосредственно препятствовать или обнаруживать и исправлять существенные искажения. Вместо этого они образуют важную основу, на которой будут построены все другие элементы системы внутреннего контроля.

Элементы контрольной среды будут влиять на оценку аудитором эффективности и других средств контроля, которые могут касаться определенных областей, таких как операции покупок и продаж. Например, если у руководства наблюдается негативное отношение к средствам контроля в целом, это подорвет эффективность других средств контроля (например, для операций продаж и т. д.) независимо от того, насколько хорошо они разработаны. Оценка аудитором организации контрольной среды будет включать элементы, изложенные ниже.

Ключевые элементы для рассмотрения	Характеристики
Распространение и внедрение принципа честности и других этических ценностей	Честность и этические ценности являются важными (основополагающими) элементами, которые влияют на эффективность организации, администрирования и мониторинга других средств контроля
Приверженность компетенции	Рассмотрение руководством уровней компетентности, необходимых для конкретных должностей, а также того, как такие уровни трансформируются в необходимые навыки и знания
Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление	Такие характеристики этих лиц, как: <ul style="list-style-type: none"> – их независимость от руководства; – их опыт и положение; – степень их участия и получаемая ими информация, а также надзор за деятельностью; – надлежащий характер их действий, включая уровень сложности вопросов, которые поднимаются и решаются с участием руководства, а также их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами
Философия руководства и стиль управления	Подход руководства к принятию и управлению бизнес-рисками, а также его позиция и действия в отношении к финансовой отчетности, обработке информации, функциям и персоналу, связанному с бухгалтерским учетом
Организационная структура	Система, в рамках которой планируются, выполняются, контролируются и проверяются действия организации, направленная на достижение ее целей
Распределение полномочий и ответственности	Каким образом распределены полномочия и ответственность по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархии полномочий
Кадровая политика и практика	Наем сотрудников, адаптация, подготовка, оценка, консультирование, продвижение, заработная плата и дисциплинарные меры

Описанные выше средства контроля широко распространены в рамках всей организации, и их оценка часто является более субъективной, чем оценка традиционных контрольных действий (например, разделение обязанностей).

Поэтому аудитор должен применить профессиональное суждение в такой оценке. Сильные стороны контрольной среды могут компенсировать или даже заменить слабые средства контроля над операциями в некоторых ситуациях. Однако недостатки контрольной среды могут подорвать и даже свести на нет хорошую организацию других компонентов системы внутреннего контроля. Например, если бы культура честности и этического поведения не существовала, то аудитор должен был бы тщательно рассмотреть, какие типы (дополнительных) аудиторских процедур будут эффективны в обнаружении существенных искажений в финансовой отчетности. В некоторых случаях аудитор может заключить, что система внутреннего контроля подорвана в такой степени, что единственным возможным выбором будет отказ от выполнения задания.

3.4 Оценка риска

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.15	Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы: (а) выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности; (б) оценка значительности рисков; (с) оценка вероятности возникновения рисков; (d) принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт А88)
315.16	Если в организации применяется такой процесс (далее по тексту он называется «процессом оценки рисков организации»), аудитор должен достичь понимания как самого процесса, так и результатов его применения. Если аудитор выявляет риски существенного искажения, которые не смогло выявить руководство, он должен оценить, нет ли в основе этих рисков такого типа риска, который, согласно ожиданиям аудитора, должен был быть выявлен процессом оценки рисков организации. Если такой риск существует, аудитор должен получить понимание того, почему он не был выявлен в процессе оценки рисков, и оценить, соответствуют ли процессы обстоятельствам, или определить, имеются ли в организации значительные недостатки в системе внутреннего контроля в части процесса оценки рисков
315.17	Если такой процесс в организации не осуществляется или применяется в отношении отдельного случая, аудитор должен обсудить с руководством вопрос о том, были ли выявлены бизнес-риски, являющиеся значимыми для целей финансовой отчетности, и какие меры приняты по их устранению. Аудитор должен оценить, является ли отсутствие документально оформленного процесса оценки риска надлежащим в данных обстоятельствах или это является значительным недостатком системы внутреннего контроля (см. пункт А89)

Оценка риска является вторым из пяти компонентов системы внутреннего контроля. Эффективный процесс оценки рисков, внедряемый и поддерживаемый руководством, предоставит важную информацию, необходимую для определения тех бизнес-рисков/рисков недобросовестных

действий, которыми необходимо управлять, чтобы можно было предпринять соответствующие действия. Руководство может инициировать планы или программы или же внедрять политики и процедуры для рассмотрения конкретных рисков. Либо оно может принять решение принять риск, исходя из его оценки или других соображений. Если процесс оценки риска в организации соответствует обстоятельствам, он поможет аудитору в идентификации рисков существенного искажения. Процесс оценки риска обычно акцентирует внимание к таким вопросам, как:

- изменения в операционной среде;
- новый старший персонал;
- новые или обновленные информационные системы;
- стремительный рост;
- новая технология;
- новые бизнес-модели, продукция или действия;
- корпоративная реструктуризация (в том числе отчуждение и приобретение);
- расширение зарубежных операций;
- нововведения в сфере бухгалтерского учета.

При этом суть вопросов аудитора сводится к тому, как руководство:

- идентифицирует риски, связанные с финансовой отчетностью;
- оценивает значимость рисков;
- оценивает вероятность возникновения рисков;
- разрабатывает ответные действия управлению ими.

Аудитору также необходимо оценить, является ли отсутствие документированного процесса оценки риска уместным в данных обстоятельствах или же определить, является ли это значительным недостатком системы внутреннего контроля. Если аудитор идентифицирует риски искажений как существенные, которые руководство оказалось не в состоянии идентифицировать, аудитор должен выяснить:

- почему процедуры руководства потерпели неудачу?
- соответствуют ли эти процессы обстоятельствам?

Если в процессе оценки риска организацией существуют значительные недостатки (или вообще процесс отсутствует), должны быть проинформированы руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление.

3.5 Информационные системы и информационное взаимодействие

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
------------	---------------------------------

315.18	<p>Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов (см. пункты А90–А92 и А95–А96): (а) виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;</p> <p>(б) процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции инициируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;</p> <p>(с) соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате; (d) то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности; (е) процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации;</p> <p>(f) средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок (см. пункты А93–А94). Это понимание информационной системы, относящейся к подготовке финансовой отчетности, должно включать соответствующие аспекты, связанные с раскрываемой в финансовой отчетности информацией, которая получена из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей</p>
315.19	<p>Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью, включая следующие (см. пункты А97–А98):</p> <p>(а) информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;</p> <p>(b) сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам</p>

Руководству (и лицам, отвечающим за корпоративное управление) требуется надежная информация для:

- управления организацией (например, планирование, бюджетирование, мониторинг эффективности, распределение ресурсов, ценообразования и подготовка финансовой отчетности для целей отчетности);

- достижения целей;

- идентификации, оценки и реагирования на факторы риска.

Это требует, чтобы соответствующая информация была идентифицирована, зафиксирована и своевременно сообщена/направлена сотрудникам организации (на всех ее уровнях), которые нуждаются в ней для принятия решений. Информационная система включает инфраструктуру (физические компоненты и элементы электронных устройств), программное

обеспечение, штат, процедуры и базы данных. Многие информационные системы широко используют информационные технологии (ИТ). Они выявляют, регистрируют, обрабатывают и распределяют информацию, обеспечивающую достижение целей финансовой отчетности (включая раскрытие информации) и внутреннего контроля. Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включает бизнес-процессы и систему бухгалтерского учета, как указано ниже.

Характер информации	Примеры
Бизнес-процессы (Продажи, Закупки, Оплата труда и т. д.)	Бизнес-процессы представляют собой структурированные наборы видов действий, предназначенных для получения определенного результата. Как результат, операции записываются, обрабатываются и обобщаются информационной системой
Учетные системы	К ним относятся бухгалтерские программные продукты, электронные таблицы, соответствующая информация из других источников, а также политики и процедуры, используемые для подготовки промежуточной финансовой отчетности и итоговой отчетности на конец периода, включая раскрытие информации
Прочие информационные источники	При подготовке некоторых числовых значений в финансовой отчетности и раскрытия информации может потребоваться использование информации, полученной как внутри, так и за пределами основных учетных регистров и вспомогательных ведомостей

Источники информации

Финансовая отчетность и раскрытия могут содержать информацию, которая получена не из основных учетных регистров. Эта информация бывает часто получена за пределами этих основных учетных регистров и вспомогательных ведомостей и может включать:

Характер информации	Примеры
Договорные соглашения	Информация, полученная из лизинговых соглашений, раскрываемых в финансовой отчетности, такая как продление соглашений, будущие лизинговые платежи
Несоблюдение	Информация, которая выявляет фактическое или предполагаемое несоблюдение соответствующего законодательства и нормативных актов
Информация о справедливой стоимости	Информация, которая может быть подготовлена экспертами руководства и раскрыта в финансовой отчетности
Оценка риска	Информация, раскрываемая в финансовой отчетности, которая создается системой риск-менеджмента организации. Например, структура финансовой отчетности может потребовать раскрытия определенных вопросов, связанных с системой управления рисками организации

Допущения и информация, используемые для подготовки оценочных значений	Информация, полученная на основе моделирования или иным расчетным способом, используемая для получения оценочных значений, признанных или раскрываемых в финансовой отчетности, включая информацию, относящуюся к базовым данным и допущениям, используемым при таком моделировании, такая как: – допущения, принятые внутри организации, которые могут влиять на срок полезного использования актива; – информация, такая как процентные ставки, которая подвержена влиянию факторов, находящихся вне сферы контроля организации
Анализ чувствительности	Информация, раскрытая в финансовой отчетности, касающаяся анализа чувствительности, выполненного на основе финансовых моделей, которые демонстрируют использование руководством альтернативных допущений
Налоговая отчетность и аналогичная отчетность	Информация, признанная или раскрытая в финансовой отчетности, которая была получена из налоговой отчетности и налоговых регистров организации
Информация по непрерывности деятельности	Информация, полученная на основе аналитических данных, подготовленных для подтверждения сделанной руководством оценки возможности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Например, раскрытие информации, относящееся к событиям или условиям, которые были идентифицированы и могут вызвать значительные сомнения относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность (если таковые существуют)

Степень понимания информационной системы, соответствующей подготовке финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения аудитора. Факторы, которые следует учитывать, включают:

- используемые источники информации, как внутренние, так и внешние;
- надежность финансовой отчетности, используемой для принятия решений;
- основные бухгалтерские записи и вспомогательная информация;
- как информационная система фиксирует события и условия, отличные от операций, которые существенны для финансовой отчетности;
- процесс финансовой отчетности, включая подготовку оценок, контроль за бухгалтерскими записями и контроль за использованием электронных таблиц;
- взаимодействие между руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, и внешними сторонами, такими как банковские учреждения и регулирующие органы.

Понимание аудитором информационной системы (включая бизнес-процессы) включает (помимо вышеперечисленного):

- бизнес-процессы;
- аспекты системы, относящиеся к информации, содержащейся в финансовой отчетности, включая раскрытия, полученной в том числе из основного учетного регистра и вспомогательных ведомостей. Необходимая

степень понимания зависит от профессионального суждения аудитора. Вопросы, которые следует учитывать, включают:

- контрольные действия, связанные с информацией, включенной в финансовую отчетность, включая раскрытие информации. Однако от аудитора не требуется понимать все аспекты контрольных действий, он должен понимать только те, которые имеют отношение к финансовой отчетности;

- степень активного участия руководства в подготовке финансовой отчетности. Малым организациям могут не требоваться подробные описания бухгалтерских процедур, сложных бухгалтерских записей или документально оформленные политики;

- объем информации, необходимой для аудита и раскрытия в финансовой отчетности, полученной руководством из внешних источников вне основного учетного регистра и вспомогательных ведомостей.

Требуемая степень понимания будет включать вопросы, изложенные в таблице ниже.

	Вопросы, которые необходимо рассмотреть
Используемые источники информации	Какие виды операций значимы для финансовой отчетности? Как инициируются операции и раскрывается информация по ним в рамках бизнес-процессов организации? Каким образом осуществляются бухгалтерские записи (электронным способом или вручную)? Каким образом система бухгалтерского учета, имеющая отношение к финансовой отчетности, учитывает события и условия (отличные от видов операций), которые являются значимыми для финансовой отчетности? Это особенно важно, когда информация, включенная в финансовую отчетность, получена из внешних источников (вне основного регистра и вспомогательных ведомостей).
Как информация «захватывается» и обрабатывается	В процессе составления финансовой отчетности используются ли: – инициирование, регистрация, обработка и обобщение операций и нестандартных операций (например, операции со связанными сторонами и т. п.); – значимые оценочные значения и раскрытие информации по ним? Какими процедурами выявляются: – риски существенных искажений, связанные с возможностью руководства обходить средства контроля, включая использование типичных и нестандартных журнальных записей; – возможность обхода или приостановка автоматизированных средств контроля; – отклонения, и какие действия предпринимаются в отношении таких отклонений?
Как используется полученная информация	Как организация информирует о функциях и обязанностях, связанных с финансовой отчетностью, а также о значимых вопросах, касающихся этой отчетности? Какие отчеты регулярно производятся информационной системой и как они используются организацией в целях управления? Какая информация предоставляется руководством лицам, отвечающим за корпоративное управление (если они отличны от руководства), и внешним сторонам, таким как финансовые учреждения и регулирующие органы?

Информирование

Информирование является ключевым компонентом успешных информационных систем. Следовательно, если информация должна использоваться в процессе принятия решений и способствовать функционированию внутреннего контроля, она должна своевременно сообщаться (как внутри субъекта, так и за его пределами) соответствующим лицам. Эффективное внутреннее информирование помогает персоналу организации четко понимать цели внутреннего контроля, используемые бизнес-процессы и их должностные функции и обязанности. Система информирования обеспечивает степень понимания персоналом связи их действий с работой других лиц, а также способов доведения информации о расхождениях руководителям организации более высокого уровня. Способы информирования могут быть неформальными (устными) или формальными (т. е. в виде внутренней документации, касающейся политики и подготовки финансовой отчетности). В малых организациях процесс обмена информацией может быть менее структурированным и более простым, чем в крупных организациях, в связи с меньшим количеством уровней ответственности, большей близостью и доступностью руководства. Эффективное внешнее информирование обеспечивает доведение вопросов, затрагивающих достижение целей финансовой отчетности, до сведения соответствующих внешних сторон, таких как ключевые заинтересованные стороны, финансовые учреждения, регулирующие органы и правительственные учреждения.

3.6 Контрольные действия

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.20	Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудитора, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий, связанных с каждым значительным видом операций, остатком по счету и раскрытием в финансовой отчетности или с каждой соответствующей предпосылкой (см. пункты A99–A106)
315.21	При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты A107–109)

Контрольные действия – это политики и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение распоряжений руководства. Например, они могут включать средства контроля, гарантирующие, что товары не отгружаются покупателям с высоким кредитным риском, или же, что производятся только авторизованные закупки. Эти средства контроля отвечают на риски, которые,

не будучи сниженными, угрожают достижению целей организации. Контрольные действия (как встроенные в основной учетный регистр и вспомогательные ведомости, так и за их пределами) предназначены для снижения рисков, связанных с повседневными действиями, такими как обработка операций (бизнес-процессы, такие как выручка, закупки и оплата труда) и для защиты активов. Контрольные действия, значимые для проводимого аудита, могут включать рассмотрение системы контроля, установленной руководством и предназначенной для снижения рисков существенного искажения раскрытия информации, которое подготавливается не в соответствии с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности, а в дополнение к системе контроля, предназначенной для снижения рисков искажения остатков по счетам и операций.

Бизнес-процессы представляют собой структурированную совокупность наборов действий, разработанную для получения определенного результата. Средства контроля на уровне бизнес-процессов в целом могут классифицироваться как предотвращающие, обнаруживающие и корректирующие, или компенсирующие или направляющие, как указано в таблице, приведенной ниже.

Классификация средств контроля	Описание
Превентивные (предотвращающие) средства	Помогают избежать ошибок или нарушений
Обнаруживающие (диагностирующие) средства	Идентифицируют ошибки или нарушения после их возникновения, чтобы предпринять корректирующие действия
Компенсирующие средства	Обеспечивают некоторую уверенность в том случае, когда ограниченные ресурсы не позволяют применить другие, более прямые средства контроля
Направляющие средства (т. е. политики)	Разработаны, чтобы направлять действия к желательным целям

Характер контроля бизнес-процессов будет варьироваться в зависимости от связанных с ними рисков и конкретной прикладной программы. Типичные средства контроля на уровне бизнес-процессов будут включать в себя следующие вопросы.

Средства контроля	Описание	Примеры
Разделение должностных обязанностей	Эти средства контроля направлены на снижение возможностей любого лица совершить и скрыть ошибки или недобросовестные действия	Сотрудник, ответственный за работу с дебиторской задолженностью, не должен иметь доступ к

		денежным поступлениям
Авторизация операций	Эти средства контроля устанавливают тех лиц, кто имеет полномочия одобрять различные рутинные и нестандартные операции и события	Назначение лиц, ответственных для авторизации операций по: – найму новых сотрудников; – осуществлению инвестиций; – закупкам товаров и услуг; – продлению кредитного периода покупателю
Сверка счетов	Своевременная подготовка и проведение сверки счетов, а также принятие любых необходимых корректирующих действий	Согласование банковских счетов, торговых операций, внутригрупповых остатков по счетам, подозрительных счетов и т. п.
Прикладные средства контроля ИТ-систем	Эти средства контроля запрограммированы в прикладных программах, таких как для продаж или закупок. Они включают полностью или частично автоматизированный контроль	Проверка арифметической точности записей, проверка цен в инвойсах, исправление данных на этапе ввода, проверка числовых последовательностей и подготовка отчетов для менеджеров об отклонениях
Обзоры фактических результатов	Эти средства контроля включают в себя регулярный обзор и анализ фактических результатов в сравнении с бюджетом, прогнозами и результатами прошедшего периода, а также определение взаимосвязи между разными видами данных (операционных или финансовых) и сравнение внутренних данных с внешними источниками информации. Неожиданные вариации должны быть исследованы и предприняты корректирующие действия	Анализ операционных результатов, сравнение фактических результатов с бюджетом и исследование отклонений
Физические средства контроля	Эти средства контроля относятся к физической безопасности активов и разрешенному доступу в помещения организации, бухгалтерским записям,	Подобные средства контроля включают защиту активов (блокировки дверей и ограниченный доступ к запасам/бухгалтерским

	компьютерным программам и файлам данных	записям) и периодическое сравнение результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и запасов с данными бухгалтерского учета
--	---	---

Контрольные действия, значимые для аудита, могут потенциально снизить риски, такие как:

Значительные риски

Выявленные и оцененные риски существенного искажения, которые, по мнению аудитора, требуют специального рассмотрения.

Риски, которые не могут быть легко устранены с помощью процедур по существу

Они идентифицируются и оцениваются как риски существенного искажения, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Суждение аудитора о значимости контрольных действий для аудита зависит от:

Знания о наличии/отсутствии контрольных действий, полученного на основе понимания других компонентов внутреннего контроля. Если определенный риск уже был адекватно рассмотрен (например, в контрольной среде, информационной системе и т. д.), нет необходимости идентифицировать какие-либо дополнительные средства контроля, которые могут существовать. Наличие нескольких контрольных действий, которые обеспечивают достижение одной и той же цели. Не требуется понимание каждого контрольного действия, связанного с такой целью.

Повышения результативности аудита при тестировании операционной эффективности определенных ключевых средств контроля.

Это может произойти в случаях, когда:

– получение аудиторских доказательств путем тестирования операционной эффективности средств контроля будет, вероятно, более рациональным, чем выполнение процедур по существу. Тестирование средств контроля обычно приводит к меньшему размеру выборки, чем тестирование по существу. Если средства контроля автоматизированы, выборка всего лишь одного элемента (при условии наличия хороших общих средств контроля ИТ-систем) может оказаться тем, что требуется. Кроме того, если система контроля и персонал не претерпели изменений с прошлых лет, возможно (при определенных условиях) ограничить тестирование операционной эффективности средств контроля одним разом в три года;

– одни только процедуры по существу не будут предоставлять достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок.

Например, оценка предпосылки полноты выручки от продаж может быть затруднена (а иногда и невозможна) в результате применения только процедур по существу. В этих ситуациях было бы целесообразно определить любые внутренние средства контроля, связанные с риском и затронутой предпосылкой. Если ожидается, что внутренние средства контроля будут работать эффективно, необходимые аудиторские доказательства могут быть получены путем тестирования операционной эффективности этих средств.

3.7 Понимание рисков и средств контроля ИТ-систем

Большинство организаций сегодня используют информационные технологии (ИТ) для управления, контроля и отчетности по крайней мере в части отдельных видов действий. Операции, совершаемые в ИТ-системах, часто управляются центральной группой поддержки, которая обеспечивает ежедневный доступ пользователей (персонала) к оборудованию, программному обеспечению и прикладным программам, необходимым для выполнения своих обязанностей. В малых организациях ответственность за управление ИТ-системами может быть возложена только на одно лицо или даже на лиц, работающих неполный рабочий день или на привлеченного внешнего специалиста. Независимо от размера организации существует ряд факторов риска, связанных с управлением ИТ-системами и прикладными программами, которые, если их не снижать, могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности.

Существует два типа ИТ-средств контроля, которые должны работать сообща, чтобы обеспечить полную и точную обработку информации:

Общие средства контроля за ИТ-системами

Эти средства контроля связаны со всеми приложениями и обычно состоят из сочетания автоматизированных средств контроля (встроенных в компьютерные программы) и ручного управления (например, бюджет ИТ-системы и контракты с провайдерами).

Прикладные средства контроля

Эти средства контроля являются автоматизированными и имеют отношение к отдельным прикладным программам (например, к процессам продаж или начислению заработной платы). Существует также третий вид средств контроля, в котором совмещены ручное управление и элементы ИТ-систем. Эти средства контроля можно назвать ИТ-зависимыми. Контроль выполняется вручную, но его эффективность зависит от информации, созданной ИТ-приложением. Например, финансовый менеджер может просматривать ежемесячную/квартальную финансовую отчетность (созданную системой бухгалтерского учета) и анализировать отклонения.

Следующий пример определяет объем общих средств контроля ИТ-систем.

Общие средства контроля за ИТ-системами	Описание
Стандарты, планирование, внутренние регламенты и т. д. (т. е. ИТ-контрольная среда)	Структура управления ИТ-системами. Каким образом осуществляется идентификация, снижение и управление рисками в ИТ-системах. Необходимая информационная система, стратегический план (если есть) и бюджет. Политики, процедуры и стандарты ИТ-систем. Организационная структура и разделение обязанностей. Планирование на случай непредвиденных обстоятельств
Безопасность данных, инфраструктура ИТ-систем и ежедневные операции	Приобретение, установка, конфигурация, интеграция и техническое обслуживание инфраструктуры ИТ-систем. Предоставление информационных услуг пользователям. Управление внешними провайдерами. Использование системного программного обеспечения, программного обеспечения системы безопасности, систем управления базами данных и утилит. Функции отслеживания ошибок, регистрации и мониторинга
Доступ к программному обеспечению и прикладным данным	Выдача/отмена и безопасность паролей пользователей и идентификаторов. Межсетевые экраны для Интернета и средства контроля удаленного доступа. Кодирование данных и криптографические ключи. Учетные записи пользователей и контроль прав доступа. Профили полномочий пользователей, которые разрешают или ограничивают доступ
Разработка и изменение программного обеспечения	Приобретение и внедрение новых прикладных программ. Развитие системы и методология контроля качества. Обслуживание существующих прикладных программ, включая средства контроля за изменениями в программе
Мониторинг функционирования ИТ-систем	Политики, процедуры, тестирование и отчеты об отклонениях должны обеспечивать: <ul style="list-style-type: none"> – получение точных данных для принятия решений; – непрерывный комплаенс общих средств контроля за ИТ-системами; – чтобы ИТ-системы удовлетворяли потребностям организации и соответствовали ее бизнес-требованиям

3.8 Мониторинг

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
------------	---------------------------------

315.22	Аудитор должен получить понимание основных действий, которые используются организацией для мониторинга внутреннего контроля за финансовой отчетностью, включая те действия, которые относятся к контрольным, значимым для аудита, а также понимания порядка инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля организации (см. пункты A110–A112)
315.24	Аудитор должен понимать источники информации, используемые организацией для мероприятий по мониторингу, а также основания, в соответствии с которыми руководство организации делает вывод, что информация является достаточно надежной для этих целей (см. пункт A121)

Мониторинг оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действовавшей в течение какого-либо периода времени. Цель мониторинга состоит в том, чтобы обеспечить правильное функционирование средств контроля, а если это не так, то осуществить необходимые корректирующие действия.

Мониторинг обеспечивает обратную связь для руководства организации относительно того, является ли система внутреннего контроля, разработанная для снижения рисков:

- эффективной в свете установленных целей контроля;
- внедрена ли она надлежащим образом и понятна ли персоналу;
- используется ли она на ежедневной основе, и соблюдаются ли ее требования;

– нуждается ли она в модификации или усовершенствовании, чтобы отразить изменения в условиях. Руководство организации осуществляет мониторинг средств контроля непрерывно, путем отдельных оценок (включая использование функции внутреннего аудита) или сочетая оба подхода. Непрерывные мероприятия по мониторингу в небольших организациях носят неофициальный характер и часто встроены в обычно повторяющиеся операции и включают регулярное выполнение управленческих и надзорных действий, а также подготовку отчетов об отклонениях, которые могут генерироваться информационной системой. Там, где руководство организации непосредственно участвует в операционной деятельности, оно будет часто сталкиваться со значительными отклонениями от ожидаемых финансовых показателей и погрешностями в финансовых данных, а также предпринимать необходимые корректирующие действия для изменения или улучшения системы контроля. Периодический мониторинг (отдельные оценки определенных областей внутри организации, такие как внутренний аудит в гораздо более крупной компании) не распространен в малых организациях. Однако периодические оценки критических процессов могут быть проведены компетентными сотрудниками, которые непосредственно не связаны с данными процессами, или лицами, привлеченными со стороны.

Мониторинг, осуществляемый руководством организации, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, которая

указывает на проблемы или выделяет области, нуждающиеся в усовершенствовании.

Примерами этого могут быть:

- претензии покупателей;
- комментарии, поступающие от руководящих органов, таких как франчайзеры, финансовые учреждения и регулирующие органы;
- сообщения, касающиеся внутреннего контроля, со стороны внешних аудиторов и консультантов.

Источники информации, используемые для мониторинга. Большая часть информации, используемой для мониторинга, может создаваться информационной системой организации. Руководство организации может предполагать, что эта информация является точной. Если же эта информация не точна, существует риск того, что руководство может прийти к неправильным выводам и в результате принять неадекватные решения.

Соответственно, когда аудитор оценивает мониторинг средств контроля, требуется понимание:

- источников информации, связанной с действиями по мониторингу, выполняемыми организацией,
- оснований, по которым руководство считает информацию достаточно надежной для данных целей.

3.9 Понимание системы внутреннего контроля, относящееся к аудиту

В таблице ниже кратко излагаются шаги, связанные с получением понимания внутреннего контроля, в части, значимой для проведения аудита.

Вопросы, требующие рассмотрения	Требуемые шаги
Конкретные риски существенных искажений, требующие снижения	Потенциальные риски существенных искажений (связанных со значимыми видами операций, остатками по счетам и раскрытия информации), которые существуют на уровне предпосылок. Например: <ul style="list-style-type: none">– регулярные ежедневные операционные риски;– риски недобросовестных действий (например, возможность обхода руководством средств контроля и присвоения активов);– риски раскрытия информации (неполная или отсутствующая информация);– значительные риски;– нестандартные риски (например, внедрение новой системы учета);– риски на основе суждения (оценки, стоимость и т. д.)
Ответные действия руководства на выявленные риски	Какие конкретные (ручные или прикладные программы) контрольные действия (индивидуально или в сочетании с другими) предотвращают, или обнаруживают и исправляют

существенных искажений	существенные ошибки и недобросовестные действия. Этот шаг не требует, чтобы аудитор идентифицировал все контрольные действия, которые могут существовать. Например, организация может реализовать 15 контрольных процедур для устранения конкретного риска. Если аудитор пришел к выводу, что первые три идентифицированные им контрольные процедуры достаточны для снижения того или иного риска, нет необходимости продолжать работу по выявлению и документированию других 12 контрольных процедур
Значительные недостатки	Неспособность руководства снизить риски существенных искажений может привести к значительным недостаткам. Об этом должно быть сообщено руководству, и аудитором должны быть разработаны ответные действия
Внедрение соответствующих средств контроля	Этот шаг включает процедуры (в дополнение к опросу персонала организации) для определения того факта, что соответствующие средства контроля действительно существуют и используются организацией. Указанное может быть выполнено в определенный момент времени, например, отслеживание одной операции через систему в определенный день. Это не является тестированием средств контроля, которое предназначено для оценки эффективности контроля в течение всего аудируемого периода
Запрос о роли внутреннего аудита (если применимо)	Если в организации есть служба внутреннего аудита, то согласно пункту 23 ISA 315 (пересмотренный) аудитор должен получить понимание обязанностей этой службы, ее статуса в структуре организации и характера осуществляемой или планируемой деятельности

3.10 Ручные и автоматизированные средства контроля

Для большинства организаций система внутреннего контроля будет состоять из комбинаций ручных и автоматизированных средств контроля. Ниже приводятся риски и преимущества, связанные с различными типами средств контроля.

Преимущества	
Ручные средства контроля	Автоматизированные средства контроля
<ul style="list-style-type: none"> – Могут отслеживать эффективность автоматизированных средств контроля. – Лучше подходят для областей, где требуется суждение и осторожность в отношении крупных, необычных или неповторяющихся операций. – Выгодны, когда трудно определить, предвидеть или предсказать ошибки. – Изменение обстоятельств может потребовать реакции со стороны 	<ul style="list-style-type: none"> – Последовательное применение заранее установленных правил ведения бизнеса и выполнение сложных расчетов при обработке больших объемов операций или данных. – Обеспечение своевременности и наличия информации, повышение ее точности. – Содействие дополнительному анализу информации. – Расширение возможности мониторинга осуществления деятельности организации и

<p>средства контроля, которая выходит за рамки существующего автоматизированного контроля</p>	<p>выполнения ее политик и процедур.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Снижение риска обхода средств контроля. – Расширение возможности эффективного разделения обязанностей посредством внедрения средств контроля за безопасностью в прикладные программы, базы данных и операционные системы
Р и с к и	
Ручные средства контроля	Ручные средства контроля
<ul style="list-style-type: none"> – Менее надежны, чем автоматизированные средства контроля, поскольку они выполняются людьми. – Их легче обойти, проигнорировать, или свести на нет. – Склонны к простым ошибкам и погрешностям. – Нельзя полагаться на допущение об их последовательном применении. – В меньшей степени подходят для большого объема операций или повторяющихся операций, где автоматизированные средства контроля были бы более эффективными. – В меньшей степени подходят для действий, когда определенные методы реализации контроля могут быть адекватно разработаны и автоматизированы 	<ul style="list-style-type: none"> – Зависимость от систем или программ, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные либо делают то и другое одновременно. – Несанкционированный доступ к данным, что может вызвать уничтожение данных или ненадлежащие изменения в данных, включая отражение несанкционированных или несуществующих операций или неточное отражение операций (в частности, такие риски могут возникать, если к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей). – Возможность получения ИТ-персоналом прав доступа, превышающих необходимые права доступа для выполнения их обязанностей, что нарушает порядок разделения обязанностей. – Несанкционированные изменения данных в основных файлах. – Несанкционированные изменения систем или программ. – Неспособность внесения необходимых изменений в системы или программы. – Ненадлежащее ручное вмешательство. – Возможная потеря данных или неспособность получить необходимый доступ к данным

3.11 Всеобъемлющие средства контроля (которые имеют отношение к рискам на уровне финансовой отчетности)

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.14(b)	<p>Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить:</p> <p>(а) обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля (см. пункты А77–А87)</p>

Всеобъемлющие средства контроля (на уровне финансовой отчетности) формируют базис или основу для построения средств контроля на уровне конкретных предпосылок (операционные). Они задают «тон сверху» и устанавливают ожидания для контрольной среды в целом. Плохо разработанные всеобъемлющие средства контроля могут фактически стимулировать возникновение всех видов ошибок и фактов недобросовестных действий. Например, организация может обладать тщательно контролируемым и эффективным процессом продаж. Однако, если высшее руководство ненадлежащим образом относится к контролю и иногда обходит средства контроля, то может произойти существенная ошибка в финансовой отчетности. Обход, или игнорирование руководством системы контроля, и ненадлежащий «тон сверху» – все это часто распространенные проблемы, которые отмечаются при ненадлежащем корпоративном управлении.

Всеобъемлющие средства контроля также включают средства контроля, определяющие, является ли фактический «тон сверху» в организации таким, каким он планировался, и насколько хорошо выдержаны стандарты внутреннего контроля.

Всеобъемлющие средства контроля (которые относятся к финансовой отчетности в целом) могут включать:

- средства контроля, связанные с контрольной средой;
- средства контроля за обходом руководством средств контроля;
- процесс оценки риска;
- средства контроля для мониторинга результатов операций и других средств контроля;
- средства контроля за процессом составления финансовой отчетности на конец отчетного периода;
- политики, которые учитывают значимые методы контроля бизнеса и управления рисками.

Недостатки всеобъемлющих средств контроля. Хотя слабые стороны всеобъемлющего контроля обычно не приводят к немедленным искажениям или ошибкам в финансовой отчетности, они по-прежнему оказывают существенное влияние на вероятность искажений, возникающих на уровне контроля бизнес-процессов. Отсутствие надлежащего всеобъемлющего контроля может серьезно подорвать другие средства контроля за бизнес-процессами; следовательно, существенные недостатки этих средств контроля должны быть сообщены руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление.

3.12 Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями

В последние несколько лет появился новый тип внутреннего контроля, который иногда называют средствами контроля в борьбе с недобросовестными действиями. Поскольку подавляющее большинство масштабных мошенников, как правило, связано с высшим руководством, создание действенных программ и средств борьбы с недобросовестными действиями считается здоровой частью контрольной среды в крупных организациях. Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями можно сравнить с «лежащим полицейским» на дороге, который предназначен для замедления движения, но не для остановки его вообще. Эти средства контроля предназначены для предотвращения фактов недобросовестных действий до их возникновения, но никогда не могут остановить их полностью. Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями особенно важны для крупных организаций, но также могут быть разработаны для малых организаций, чтобы воспрепятствовать недобросовестным действиям. Они не смогут полностью предотвратить недобросовестные действия, но действительно могут обеспечить сильное препятствие; они заставляют преступников думать тщательно о последствиях своих действий. Средства контроля в борьбе с недобросовестными действиями могут быть разработаны для функционирования во всех пяти компонентах внутреннего контроля. Однако в отношении рисков существенных искажений в финансовой отчетности особое внимание уделяется общему тону высшего руководства организации. Это относится к отношениям и действиям руководства к контролю и является частью контрольной среды, которая влияет на осознание сотрудниками важности контроля. Позитивный «тон» топ-менеджмента считается самым эффективным средством борьбы с недобросовестными действиями для всех.

Два примера борьбы с недобросовестными действиями, применяемые в малых организациях, включают:

Бухгалтерские записи

Менеджеры в целях совершения недобросовестных действий часто используют нестандартные бухгалтерские записи. Политика, согласно которой нестандартные бухгалтерские записи (свыше определенной суммы) должны сопровождаться объяснением и подписью менеджера (с указанием одобрения), является простым средством борьбы с недобросовестными действиями, который может быть реализован в организации любого масштаба деятельности. Такая политика позволяет бухгалтеру организации всегда запрашивать у менеджера (желающего внести запись в регистры учета) объяснение и одобрение. Это не обязательно приводит к тому, что старший менеджер заблокирует требуемую запись, но мысль о необходимости письменно документировать одобрение и дать этому объяснение может стать достаточной, чтобы удержать запрос на нестандартную бухгалтерскую запись. Если же запись была сделана, аудитор должен сделать замечание, что запись не была одобрена, и спросить, почему. Это даст толчок дальнейшему расследованию.

Разделение обязанностей

В некоторых организациях бухгалтеры часто пользуются весомым доверием, они подвержены минимальному контролю и, следовательно, имеют достаточную возможность для совершения недобросовестных действий. Одним из возможных (но несколько дорогостоящих) мер по борьбе с недобросовестными действиями был бы наем временного бухгалтера, чтобы он мог выполнять работу основного в течение как минимум одной или нескольких недель в году, например, когда основной бухгалтер находится в отпуске или выполняет другие задачи. Такая политика частичной замены может удержать бухгалтера от совершения недобросовестных действий вообще, и если они уже произошли, политика замены может предоставить возможность их обнаружить.

4 ПРЕДПОСЫЛКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Содержание Главы	Соответствующий ISA
Использование предпосылок руководства в аудите	315 (Пересмотренный)

4.1 Основные положения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.4(a)	Предпосылки – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений

Когда руководство делает заявление аудиторам о том, что «финансовая отчетность в целом составлена достоверно в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности», оно фактически содержит ряд встроенных предпосылок. Эти встроенные предпосылки (руководства) относятся к признанию, оценке и представлению видов операций и событий, остатков по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности.

Примеры предпосылок руководства включают:

- все активы в финансовой отчетности существуют;
- все проводки по продажам были зарегистрированы в соответствующем периоде;
- запасы оценены надлежащим образом;
- кредиторская задолженность представляет собой надлежащие обязательства организации;
- все зарегистрированные операции произошли в отчетном периоде;
- все суммы должным образом представлены в финансовой отчетности.

Указанное включает операции, балансы и события, которые соответственно сгруппированы или разгруппированы и четко описаны, а также включает соответствующие раскрытия информации, которые являются релевантными и понятными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. А также представление сумм или раскрытий не скрывает полезной информации или не вводит в заблуждение относительно этой информации. Эти предпосылки часто обобщаются одним словом, таким как полнота, существование, возникновение, точность, оценка, представление и т. д. Например, руководство может заявить аудитору, что объем продаж является полным (предпосылка полноты), операции имели место быть и действительны (предпосылка возникновения/существования), и были надлежащим образом отражены в бухгалтерских регистрах и в соответствующем периоде (предпосылка точности/оценки).

4.2 Описание предпосылок

В пункте A129 ISA 315 (пересмотренный) описаны категории предпосылок, которые могут быть использованы аудитором для рассмотрения различных типов потенциальных искажений. Эти категории представлены в следующей таблице.

	Предпосылки	Описание
Виды операций, событий и связанных с ними раскрытий в аудируемом периоде	Возникновение	Операции и события, которые были зарегистрированы или раскрыты, произошли, и такие операции и события относятся к организации
	Полнота	Все операции и события, которые должны были быть зарегистрированы, были зарегистрированы, и все соответствующие раскрытия, которые должны были быть включены в финансовую отчетность, были включены в контексте требований применимой концепции подготовки этой отчетности

	Точность	Суммы и другие данные, относящиеся к зарегистрированным операциям и событиям, были отражены надлежащим образом, а соответствующие раскрытия были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности
	Своевременность признания	Операции и события были зарегистрированы в соответствующем отчетном периоде
	Классификация	Операции и события были зарегистрированы на надлежащих счетах
	Представление	Операции и события должным образом агрегированы или дезагрегированы и четко описаны, а связанные с ними раскрытия являются соответствующими и понятными в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности
Остатки по счетам и связанные с ними раскрытия на конец периода	Существование	Существуют активы, обязательства и капитал
	Права и Обязанности	Предприятие владеет или контролирует права на активы и обязательства являются обязательствами организации
	Полнота	Все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые должны были быть зарегистрированы, были зарегистрированы, и все соответствующие раскрытия, которые должны были быть включены в финансовую отчетность, были включены в контексте требований применимой структуры финансовой отчетности

	Точность. Оценка, Распределение	Активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением, а соответствующие раскрытия информации были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции финансовой отчетности
	Классификация	Активы, обязательства и доли участия в капитале были учтены на соответствующих счетах
	Представление	Активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и четко описаны, а соответствующие раскрытия информации являются релевантными и понятными в контексте требований применимой концепции финансовой отчетности

Приведенные выше предпосылки, примененные надлежащим образом, могут быть использованы при рассмотрении потенциальных искажений, которые могут возникнуть при раскрытии информации, не относящейся напрямую к видам операций, событиям или остаткам по счетам. Например, организации может потребоваться в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности представить информацию о подверженности рискам, связанным с операцией, которая еще не отражена в финансовой отчетности. Применимость предпосылок к областям финансовой отчетности приведена ниже.

Предпосылки	Виды операций	Остатки по счетам
Существование Возникновение	✓	✓
Полнота	✓	✓
Права и Обязанности		✓
Точность и Распределение	✓	✓
Оценка		✓
Временное соответствие	✓	✓
Классификация	✓	✓
Представление	✓	✓

4.3 Комбинированные предпосылки

МСА 315 (пересмотренный) позволяет аудитору использовать предпосылки точно так, как описано выше, использовать их другим способом при условии, что все описанные выше аспекты были охвачены. Чтобы упростить использование предпосылок для аудита малых организаций, в настоящем Руководстве объединены некоторые предпосылки, чтобы они могли применяться ко всем трем категориям (то есть остаткам по счетам, видам операций и раскрытиям информации). Четыре комбинированных предпосылки, а также отдельные предпосылки, к которым они относятся, проиллюстрированы в таблице ниже.

Комбинированные предпосылки	Виды операций	Остатки по счетам
Полнота (С)	Полнота	Полнота
Точность и Оценка (А/У)	Точность Своевременность признания Классификация	Точность Оценка Распределение Классификация
Существование (Е)	Возникновение	Существование Права и Обязанности
Представление (Р)	Представление	Представление

Примечание: когда аудитор решает использовать комбинированные предпосылки, такие как изложенные выше, важно помнить, что предпосылка существования также включает предпосылку прав и обязанностей. В следующей таблице представлено описание четырех комбинированных предпосылок.

Комбинированная предпосылка	Описание
Полнота (С)	Все, что должно быть отражено или раскрыто в финансовой отчетности, было включено. Нет никаких незарегистрированных или нераскрытых активов, обязательств, операций или событий; нет никаких пропущенных или неполных раскрытий в финансовой отчетности в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности
Существование (Е)	Все, что отражено или раскрыто в финансовой отчетности, существует по состоянию на соответствующую дату. Активы, обязательства, зарегистрированные операции и другие вопросы, включенные в примечания к финансовой отчетности, существуют, произошли и относятся к организации в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Точность и Оценка (A/V)	Активы, обязательства и доли в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах; любая соответствующая оценка или корректировка отнесения к периоду надлежащим образом зарегистрированы, а соответствующие раскрытия информации были надлежащим образом измерены и описаны в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности
Представление (P)	Активы, обязательства, операции и события должным образом агрегированы или дезагрегированы и четко описаны, а соответствующие раскрытия информации являются релевантными и понятными в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности

4.4 Использование предпосылок в аудите

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты A122–A125); (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты A126–A131), чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур

Как указывалось ранее, финансовая отчетность содержит ряд встроенных предпосылок. Предпосылки могут использоваться аудитором при оценке рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

Оценка рисков на:	Описание
Уровне финансовой отчетности	Риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности, как правило, всеобъемлющи и, следовательно, затрагивают все предпосылки. Например, если старший бухгалтер недостаточно компетентен для поставленных задач, вполне возможно, что ошибки в финансовой отчетности могут возникнуть. Однако характер таких ошибок нередко ограничивается одним остатком по счету, видом операций или раскрытием. Кроме того, ошибка вряд ли ограничится одной предпосылкой, такой как полнота продаж. Она может так же легко относиться и к другим предпосылкам, таким как точность, существование и оценка
Уровне предпосылок	Риски на уровне предпосылок относятся к конкретным остаткам по счетам в определенный момент времени (т. е. на конец отчетного периода), видам операций (за финансовый период), а также к представлению и раскрытию в финансовой отчетности. Отношение каждой предпосылки к конкретному остатку по счету (или виду

операций, представлению или раскрытию) будет варьироваться в зависимости от особенностей этого остатка по счету и потенциальных рисков существенных искажений. Например, при рассмотрении предпосылки оценки аудитор может оценить риск ошибки в кредиторской задолженности как низкий; однако для запасов, где устаревание является фактором риска, аудитор оценивает риск оценки как высокий. Другим примером является ситуация, когда риски существенного искажения из-за полноты (недостающих единиц) в остатке по счету запасов являются низкими, но высокими по отношению к объему продаж

Предпосылки используются аудитором в целях формирования основы для:

- рассмотрения различных типов возможных искажений;
- оценки рисков существенных искажений;
- разработки дальнейших аудиторских процедур, которые отвечают на оцененные риски.

Использование предпосылок	Процедуры
Рассмотрение видов потенциального искажения	Предполагается выполнение процедур оценки рисков для выявления возможных рисков существенных искажений. Например, аудитор мог бы задать такие вопросы, как: – Актив существует? (Существование); – Является ли организация его владельцем? (Права и обязанности); – Все ли операции продаж правильно отражены? (Полнота); – Были ли скорректированы остатки по счетам запасов для медленно оборачивающихся и устаревших единиц? (Точность/Оценка); – Включают ли остатки по счетам кредиторской задолженности все известные обязательства на конец периода? (Полнота); – Были ли операции отражены в соответствующем отчетном периоде? (Временное соответствие); – Является ли раскрытие информации релевантным и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности? (Представление)
Оценка рисков существенного искажения	Риск существенных искажений представляет собой комбинацию неотъемлемого риска и риска средств контроля. Процесс оценки предполагает: Неотъемлемый риск Определение потенциальных искажений и соответствующих предпосылок, затем оценка вероятности возникновения риска и его возможной величины. Риск средств контроля Определение и оценка любых соответствующих внутренних средств контроля, которые снижают оцененные риски и внедрены в связи с соответствующими предпосылками
Разработка аудиторских	Заключительный шаг заключается в том, чтобы разработать

процедур	аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок. Например, если высок риск того, что дебиторская задолженность завышена (предпосылка существование), процедуры должны быть разработаны так, чтобы специально учесть эту предпосылку. Если полнота продаж попадет в область риска, аудитор может разработать тест средств контроля, который учитывает предпосылку полноты
----------	---

5 СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК

Содержание Главы	Соответствующий ISA
Применение надлежащим образом концепции существенности при планировании и проведении аудита	320

5.1 Использование существенности в аудите

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
320.8	Цель аудитора состоит в том, чтобы при планировании и проведении аудита надлежащим образом применять принцип существенности
320.9	Для целей Международных стандартов аудита существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом. В некоторых случаях существенность для выполнения аудиторских процедур также означает величину или величины, устанавливаемые аудитором меньше уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации
320.10	При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации (см. пункты A3–A12)
320.11	Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских

процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур (см. пункт A13)

Существенность отражает значимость информации, представленной в финансовой отчетности, для экономических решений пользователей, принятых на основе финансовой отчетности. Понятие существенности признает, что некоторые вопросы, сами по себе или в совокупности с другими вопросами, являются важными для людей, принимающих экономическое решение на основе финансовой отчетности. Эти решения могут включать решения, например, о вложении капитала в организацию, приобретении организации, ведении с нею дел, или предоставлении займа организации. В этой главе рассматривается использование существенности при проведении аудита в общем и целом. Когда искажение (или совокупность всех искажений) является достаточно значительным, чтобы изменить или повлиять на решение информированного лица, считается, что произошло существенное искажение. Если искажение ниже этого порога, оно расценивается как несущественное. Этот порог, выше которого финансовая отчетность будет существенно искажена, называется «существенностью для финансовой отчетности в целом». Для целей настоящего Руководства этот термин был сокращен. Существенность применяется не только к суммам в финансовой отчетности, но также к раскрытиям, которые не поддаются количественной оценке. Например, описание событий или обстоятельств, которые привели к признанию убытка от обесценения, может быть существенным для пользователей финансовой отчетности. Примечание: определение «существенность для финансовой отчетности в целом» (сокращенно – «общая существенность» для целей настоящего Руководства) не основано на какой-либо оценке аудиторского риска. Существенность полностью определяется уровнем восприятия ее пользователями финансовой отчетности. Она обычно бывает такой же, как та, которая используется составителем финансовой отчетности. Предположим, что на решение группы пользователей финансовой отчетности повлияет искажение в сумме 10 000 € в финансовой отчетности. Эта величина будет существенностью для финансовой отчетности в целом (или общей существенностью) как для составителя отчетности, так и для аудитора. Любое отдельное искажение или совокупность отдельных несущественных искажений, превышающих сумму в 10 000 €, приведет к существенному искажению финансовой отчетности. Ответственность аудитора заключается в том, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупные неисправленные или необнаруженные искажения в финансовой отчетности не превысили уровень существенности для финансовой отчетности в целом. Если аудитор просто планировал проводить аудиторские процедуры, которые могли бы выявить отдельные искажения, превышающие 10 000 €, то существует риск того, что совокупность по отдельности несущественных искажений, не

выявленных в ходе аудита, приведет к превышению порогового значения существенности в 10 000 €.

Таким образом, аудитору необходимо выполнить некоторую дополнительную работу, достаточную для обеспечения запаса или буфера для возможных необнаруженных искажений. Целью существенности для выполнения аудиторских процедур является обеспечение такого буфера. Существенность для выполнения аудиторских процедур позволяет аудитору устанавливать суммы существенности (на основе общей существенности, но ниже общей существенности), которые отражают оценку рисков искажения для различных областей финансовой отчетности. Эти более низкие суммы обеспечивают буфер безопасности между существенностью (для выполнения аудиторских процедур), используемой для определения характера и объема выполняемых аудиторских процедур и общей существенностью. В приведенном выше примере аудитор, используя профессиональное суждение, может принять решение о том, что для определения объема процедур будет использоваться существенность для выполнения аудиторских процедур в размере 6 000 €. Буфер 4000 € (10 000 € – 6 000 €) между существенностью для выполнения аудиторских процедур и общей существенностью обеспечивает запас безопасности для любых необнаруженных искажений, которые могут существовать.

Существенность определяется аудитором на основе его/ее восприятия потребностей пользователей. При применении профессионального суждения аудитору будет разумным предположить, что пользователи финансовой отчетности:

- обладают разумным знанием бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также готовы изучить информацию, изложенную в финансовой отчетности, с разумной тщательностью;
- понимают, что финансовая отчетность подготовлена и аудирована с использованием уровней существенности;
- признают неотъемлемую неопределенность в оценке сумм, основанной на использовании расчетных оценок, суждений, и рассмотрения будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

5.2 Характер искажений

Искажения могут явиться результатом многих причин и могут быть основаны на следующих факторах:

- размер;
- вовлеченная денежная сумма (количественный фактор);

- характер статьи (качественный фактор);
- обстоятельства, связанные с возникновением искажения.

Типичные искажения	<ul style="list-style-type: none"> – ошибки и недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности; – отклонения от применяемой концепции подготовки финансовой отчетности; – недобросовестные действия, совершенные сотрудниками или руководством; – управленческая ошибка; – подготовка неточных или ненадлежащих оценок; или – ненадлежащие, неясные или неполные описания учетной политики или раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности
--------------------	--

Существенность не является абсолютным числом. Она представляет собой промежуточную область между тем, что, скорее всего, не является существенным, и тем, что очень вероятно, существенно. Следовательно, оценка того, что является существенным, всегда является вопросом профессионального суждения.

Примечание: аудиторы должны во время аудита накапливать искажения, отличные от тех, которые явно незначительны. «Явно незначительны» не является синонимом «не существенно». Явно незначительные искажения однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, возникают они по отдельности или в совокупности и оцениваются ли они по любым критериям размера, характера или обстоятельств.

Качественные факторы. В некоторых ситуациях вопрос, который находится значительно ниже количественного уровня существенности, может быть определен как существенный на основании характера статьи или обстоятельств, связанных с искажением. При рассмотрении вопроса о том, являются ли искажения раскрытия информации качественного характера существенными, аудитор может выявить соответствующие факторы, такие как:

Фактор	Примеры
Характер операций в течение периода	Наличие ряда операций со связанными сторонами может быть весьма значимым для пользователя финансовой отчетности
Многочисленные мелкие искажения	Несколько отдельных несущественных величин, взятые в совокупности, могут стать существенными
Обстоятельства деятельности организации	Например: – значительное объединение или разделение бизнеса в течение периода; – ликвидность и долговые ковенанты, когда организация испытывает финансовые трудности; – события или обстоятельства, которые привели к признанию убытка от обесценения
Применимая концепция финансовой отчетности	Новые стандарты финансовой отчетности могут требовать новые раскрытия качественного характера, которые являются значимыми для организации

Характер деятельности организации	Некоторые раскрытия информации, возникающие из характера деятельности организации, могут быть важны для пользователей финансовой отчетности. Примером может служить раскрытие информации о рисках ликвидности в финансовой отчетности организации, которая является финансовым институтом
-----------------------------------	---

5.3 Существенность и аудиторский риск

Существенность (как обсуждалось выше) и аудиторский риск связаны между собой и рассматриваются совместно на протяжении всего аудита. Аудиторский риск – риск того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение в том случае, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения.

Компоненты аудиторского риска	Комментарии к компонентам аудиторского риска
Риски существенных искажений (РСИ)	Риск того, что финансовая отчетность была существенно искажена до начала выполнения аудиторской работы. Эти риски рассматриваются на уровне финансовой отчетности (часто они являются всеобъемлющими рисками, которые затрагивают множество предпосылок) и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытиям. РСИ представляет собой комбинацию неотъемлемого риска (НР) и риска средств контроля (РСК), которую можно обобщить, как $НР \times РСК = РСИ$
Риск необнаружения	Риск того, что аудитор не обнаружит искажение, которое существует в предпосылке, что может оказаться существенным. Риск необнаружения (РН) может быть снижен посредством: – обсуждения плана аудита; – определения аудиторских процедур, которые соответствуют рискам существенных искажений; – надлежащего включения сотрудников в работу аудиторской группы; – применения профессионального скептицизма; – надзора за ходом аудита и пересмотра выполненной аудиторской работы. Риск необнаружения никогда не может быть снижен до нуля по причине существования неотъемлемых ограничений в выполняемых процедурах, необходимости применения профессионального суждения (человеческий фактор) и характера исследованных доказательств

Таким образом, аудиторский риск (AP) можно обобщить как:

$$AP = РСИ * РН.$$

Существенность и аудиторский риск рассматриваются на протяжении всего аудита при:

- выявлении и оценке рисков существенного искажения;

- определении характера, сроков и объемов дальнейших аудиторских процедур;
- пересмотре уровня существенности (в целом и для выполнения аудиторских процедур) после поступления новой информации, полученной в ходе аудита, которая заставила бы аудитора установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально;
- оценке влияния неисправленных искажений, если таковые имеются, на финансовую отчетность и формирование мнения в аудиторском заключении. Используя простую аналогию прыжка в высоту в легкой атлетике, уровень существенности будет эквивалентен высоте планки, которую спортсмен должен перепрыгнуть. Аудиторский риск эквивалентен уровню сложности, присущей прыжку на этой конкретной высоте (РСИ), в сочетании с дополнительным риском совершения ошибки в стратегии или исполнении прыжка (риск необнаружения).

5.4 Определение уровней существенности

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
320.12	Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально (см. пункт A14)
320.13	Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур
320.14	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин: (а) существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10); (б) если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10); (с) существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11); (д) данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (а)-(с) в ходе аудита (см. пункты 12–13)

В начале аудита аудитор выносит суждения о размере и характере искажений, которые будут считаться существенными. Это включает установление уровня существенности, как указано в следующей таблице.

Виды существенности	Комментарии к видам существенности
Общая существенность	Общая существенность относится к финансовой отчетности в целом. Она основана на разумном ожидании влияния на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Она будет изменена в течение аудита, если аудитору станет известно об информации, которая заставила бы его/ее установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально
Общая существенность для выполнения аудиторских процедур	Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется в меньшей величине, чем общая существенность. Она позволяет аудитору реагировать на оценку специфических рисков (без изменения общей существенности) и снижать до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит общую существенность. Она будет меняться в зависимости от результатов аудита (например, когда оценка риска была пересмотрена)
Специфическая существенность	Специфическая существенность устанавливается для видов операций, остатков по счетам или раскрытий, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности
Специфическая существенность для выполнения аудиторских процедур	К специфической существенности для выполнения аудиторских процедур применяется та же концепция, что и существенность для выполнения аудиторских процедур, за исключением того, что она определяется в зависимости от специфической существенности, а не от общей существенности

Существенность для финансовой отчетности в целом

Существенность финансовой отчетности в целом (общая существенность) основана на восприятии аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. Обычно это определяется в размере, аналогичном тому, в котором используется составителем финансовой отчетности. Используя профессиональное суждение, аудитор установит существенность для наибольшей величины искажения, которое не повлияло бы на экономические решения пользователей финансовой отчетности. После установления величины общей существенности она становится одним из факторов, на основе которых будет оцениваться окончательная успешность или неудача аудита. Например, предположим, что общая существенность была установлена на уровне 20 000 €. Если в результате проведения аудиторских процедур:

1. Никаких искажений не было выявлено – будет представлено немодифицированное мнение.

2. Некоторые небольшие (несущественные) искажения были выявлены и не исправлены – будет представлено немодифицированное мнение.

3. Неисправленные искажения, превышающие уровень существенности (20 000 €), были обнаружены, но руководство организации не желает вносить необходимые корректировки – потребуются выразить модифицированное или отрицательное мнение.

4. Неисправленные ошибки, превышающие уровень существенности (20 000€), имеют место в финансовой отчетности, но не были обнаружены аудитором, – тогда может быть выпущено несоответствующее немодифицированное аудиторское заключение.

Аудиторы иногда испытывают соблазн снизить величину общей существенности, когда риск существенных искажений оценивается как высокий. Однако это было бы нецелесообразно, поскольку общая существенность учитывает потребности пользователей финансовой отчетности, а не уровень аудиторского риска. Если аудиторский риск был бы фактором при определении общей существенности, аудит с высоким риском привел бы к более низкой величине существенности, чем та, которая была бы установлена для организации с аналогичным размером, где риск аудита был низким. Предполагая, что информационные потребности пользователей финансовой отчетности одинаковы независимо от аудиторского риска, установление величины общей существенности на более низком уровне приведет к:

- предоставлению пользователям финансовой отчетности ожидания того, что аудиторы будут выявлять более мелкие искажения в финансовой отчетности (чем это действительно необходимо);

- дополнительной аудиторской работе для обеспечения того, чтобы аудиторский риск был снижен до приемлемо низкого уровня. Поскольку общая существенность устанавливается в отношении потребностей пользователей финансовой отчетности, она не будет меняться по результатам аудиторских выводов и изменений в оцененных рисках. Общую существенность требуется обновлять, когда аудитору становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально.

По завершении аудита общая существенность будет использоваться для оценки влияния выявленных искажений в финансовой отчетности и формирования надлежащего мнения в аудиторском заключении.

Существенность для выполнения аудиторских процедур

Существенность для выполнения аудиторских процедур – это инструмент аудита, позволяющий аудитору выявлять риски искажения в остатках по счетам, видах операций и раскрытиях без изменения общей существенности. Величины, устанавливаемые для существенности для выполнения аудиторских процедур, всегда меньше (на основе профессионального суждения), чем величина существенности, установленная для финансовой отчетности в целом.

Эта меньшая величина(ы) устанавливает буфер безопасности между существенностью, используемой для определения характера и объема тестирования (существенность для выполнения аудиторских процедур) и величиной существенности для финансовой отчетности в целом (общая существенность). Установление надлежащей величины для существенности для выполнения аудиторских процедур обеспечивает выполнение соответствующего объема работы. Чем меньше величина(ы), тем больше работы потребуется. Например, если общая существенность составляла 20 000 €, и были запланированы аудиторские процедуры для обнаружения всех ошибок, превышающих 20 000 €, вполне возможно, что ошибка, скажем, в 8 000 €, останется незамеченной. Если бы существовали три такие ошибки, составляющие в совокупности 24 000 €, финансовая отчетность была бы искажена. Однако, если бы существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне 12 000 €, было бы гораздо вероятнее, что будет обнаружена хотя бы одна или все три ошибки по 8 000 €. Даже если бы была выявлена и исправлена только одна из трех ошибок, оставшееся искажение в 16 000 € будет меньше уровня общей существенности, а финансовая отчетность в целом не будет существенно искажена. Определение надлежащей величины существенности для выполнения аудиторских процедур предполагает применение профессионального суждения и не является простым механическим подсчетом, таким как процент (например, 75 %) от уровня общей существенности. Однако, исходя из конкретных обстоятельств проверяемой организации, величина существенности может быть установлена как единая величина для финансовой отчетности в целом или же установлена индивидуально для определенных остатков по счетам, видам операций и раскрытиям. Определение существенности для выполнения аудиторских процедур включает в себя применение профессионального суждения, основанного на факторах, которые учитывают аудиторский риск, например:

- понимание организации и результатов выполнения процедур оценки риска;

- характер и объем искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий;

- ожидания аудитора в отношении возможных искажений в текущем периоде. Существенность для выполнения процедур в целом или для определенных остатков по счетам, видам операций и раскрытиям информации может потребовать пересмотра в любое время в течение аудита (без влияния на общую существенность), чтобы отразить пересмотренные оценки рисков, результаты аудита и полученную новую информацию. По завершении аудита общая существенность будет использоваться для оценки влияния выявленных искажений в финансовой отчетности и формирования мнения, которое должно быть выражено в аудиторском заключении.

5.5 Документирование существенности

Поскольку величины существенности основаны на профессиональном суждении аудитора, важно, чтобы факторы и величины, связанные с установлением существенности на различных уровнях, были надлежащим образом задокументированы.

Документирование обычно происходит:

1. На этапе планирования, когда принимаются решения о требуемом объеме работы.

2. В ходе аудита, когда на основании результатов аудиторских процедур могут потребоваться изменения как общей существенности, так и существенности для выполнения аудиторских процедур для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытий.

В документации должны быть отражены:

1. Пользователи финансовой отчетности.

2. Факторы, используемые при определении:

– существенности для финансовой отчетности в целом и, если применимо, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытий;

– существенность для выполнения аудиторских процедур.

3. Любые измененные величины существенности, упоминаемые в пункте 2 выше, по мере продвижения аудита.

5.6 Пересмотренная существенность

В начале выполнения задания аудитор определяет общую существенность в отношении пользователей финансовой отчетности и существенность для выполнения аудиторских процедур для планирования характера и объема этих процедур. В ходе выполнения задания может быть получена новая информация, которая, если бы она была известна ранее, привела бы к другой величине общей существенности. Это может быть вызвано следующими обстоятельствами:

– решением об отчуждении значительной части бизнеса организации или приобретении новой;

– тем, что фактические финансовые результаты существенно отличаются от ожидаемых на конец периода, а именно: прибыльность, доходы, расходы, активы и обязательства;

– изменением представлений аудитора об организации и ее деятельности в результате проведения дальнейших аудиторских процедур. Если получена новая информация, аудитор должен рассмотреть вопрос о пересмотре общей существенности. Аудитор должен также пересмотреть существенность в

результате и под влиянием изменений характера и объема процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

6 ПРОЦЕДУРЫ ОЦЕНКИ РИСКА

Содержание Главы	Соответствующий ISA
Характер и использование процедур оценки рисков аудитором для выявления и оценки рисков существенных искажений	240, 315 (Пересмотренный)

6.1 Общие положения

Целью процедур оценки риска является выявление и оценка рисков существенных искажений. Эта цель достигается путем понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля. Информация может быть получена из внешних источников, таких как Интернет и отраслевые издания, а также из внутренних источников, таких как беседы с ключевым персоналом. Процесс получения понимания организации – это непрерывный, динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.5	Аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Процедуры оценки рисков, однако, сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основе которых может быть сформировано аудиторское мнение (см. пункты A1–A5).
315.6	Процедуры оценки рисков должны включать следующее: (а) направление запросов руководству, надлежащим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также другим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки (см. пункты A6–A13); (b) аналитические процедуры (см. пункты A14–A17); (c) наблюдение и инспектирование (см. пункт A18).
315.11	Аудитор должен получить понимание следующих вопросов: (а) соответствующие отраслевые, регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты A25–A30); (b) характер организации, включая: (i) ее операционную деятельность; (ii) ее структуру собственности и корпоративного управления; (iii) виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в

	<p>организации специального назначения; (iv) структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты A31–A35); (b) выбор и применение организацией учетной политики, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли (см. пункт A36); (c) цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты A37–A43); (d) оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты A44–A49)</p>
315.12	<p>Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита. Несмотря на то, что большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, как правило, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, связанные с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Вопрос о том, является ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими значимым для проводимого аудита, представляет собой предмет применения профессионального суждения аудитора (см. пункты A50–A73)</p>

6.2 Аудиторские доказательства

Процедуры оценки рисков обеспечивают аудиторские доказательства в отношении оценки рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Однако эти доказательства не являются единственными. Доказательства, полученные в результате процедур оценки риска, дополняются доказательствами, полученными в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур (которые проводятся в ответ на выявленные риски), таких как тестирование средств контроля и/или процедуры по существу.

Требуемые процедуры

Для определения процедур оценки риска, которые должны быть выполнены, а также требуемых объема или глубины понимания организации, аудитор использует профессиональное суждение. Для проводимого впервые аудита юридического лица, необходимые мероприятия для получения и документирования информации часто занимают значительное количество времени. Однако, если полученная информация хорошо документирована в рамках первого аудита, необходимого времени для обновления информации в последующем требуется значительно меньше.

Аудитору необходимо выполнить процедуры оценки риска, чтобы выявить факторы бизнес-риска и риска недобросовестных действий, которые могут привести к существенным искажениям. Процедуры оценки рисков

включают рассмотрение любых событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Требуемый объем или глубина понимания организации изложены в пунктах 11 и 12 ISA 315 (пересмотренный) (воспроизведено выше). Глубина общего понимания организации, необходимая аудитору, будет меньше той, которой обладает руководство организации в процессе ее управления.

6.3 Три процедуры оценки риска

Каждая из трех типов процедур должна выполняться во время аудита, но не обязательно для каждого аспекта требуемого понимания организации. Во многих ситуациях результаты выполнения одного типа процедур могут вызвать необходимость выполнения процедур другого типа. Например, в процессе интервью с менеджером по продажам может быть выявлен необычный, но значимый договор купли-продажи. В результате аудитор может проанализировать фактически заключенный договор купли-продажи и выполнить анализ его влияния на прибыль от продаж. Например, результаты выполнения аналитических процедур в отношении предварительных результатов операционной деятельности могут вызвать некоторые вопросы к руководству организации. В свою очередь, ответы на эти запросы могут привести к необходимости инспектирования определенных документов или к наблюдению за определенными действиями.

Характер и использование трех типов процедур оценки рисков описаны ниже.

6.4 Запросы руководству и другим лицам (включая запросы, связанные с недобросовестными действиями)

Запрос используется аудитором в сочетании с другими процедурами оценки рисков в качестве помощи в выявлении рисков существенных искажений. Основное внимание в вопросах уделяется получению понимания каждого из необходимых аспектов, изложенных в пунктах 11 и 12 ISA 315 (пересмотренный) (воспроизведен выше). Как правило, подавляющее количество информации по результатам запросов поступает от руководства и лиц, ответственных за подготовку финансовой отчетности. Тем не менее запросы, адресуемые другим лицам и сотрудникам с различными уровнями полномочий, могут обеспечить получение других точек зрения и получение дополнительной информации, полезной для выявления рисков существенных искажений. Например, обсуждение с менеджером по продажам может помочь

выявить, что определенные операции по продажам (в конце периода) были осуществлены слишком поспешно и не были зарегистрированы в соответствии с политикой организации о признании доходов. Предметы запросов указаны в таблице ниже.

Кому направлен запрос	Предмет запроса
Лицам, отвечающим за корпоративное управление	<ul style="list-style-type: none"> – среда, в которой подготавливается финансовая отчетность; – надзор, осуществляемый руководством организации за процессами выявления, реагирования на риски недобросовестных действий или ошибки; и внутренний контроль, разработанный для снижения этих рисков; – информация о любых фактически имевших место, подозреваемых или предполагаемых недобросовестных действиях, затрагивающих организацию; – возможность присутствовать на заседании лиц, отвечающих за корпоративное управление, и ознакомиться с протоколами их прошлых заседаний
Руководству и лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> – оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена из-за недобросовестных действий или ошибок, включая характер, объем и частоту таких оценок; – общение руководства, если таковое имеется, с сотрудниками относительно их взглядов на деловую практику и этическое поведение; – культура организации (ценности и этика); – стиль работы руководства; – система поощрительных вознаграждений руководства; – потенциальная возможность для руководства обходить средства контроля; – информация о фактах недобросовестных действий или предполагаемых таких действиях; – как готовятся оценочные значения; – соблюдает ли организация действующее законодательство и нормативные акты; – процесс подготовки финансовой отчетности и надзора; – информирование руководством, если таковое имеется, лиц, отвечающих за корпоративное управление
Ключевому персоналу (Закупки, Оплата труда, Бухгалтерия и т. п.)	<ul style="list-style-type: none"> – бизнес-тренды и необычные события; – инициирование, обработка или запись сложных или необычных операций; – масштаб обхода руководством средств внутреннего контроля (т. е. просило ли руководство когда-либо обходить средства внутреннего контроля?); – уместность/применение учетной политики
Персоналу отдела маркетинга и отдела продаж	<ul style="list-style-type: none"> – маркетинговые стратегии и тренды продаж; – поощрения по результатам продаж; – контрактные соглашения с покупателями; – масштаб обхода руководством средств внутреннего контроля (т. е. принуждали ли этих сотрудников обходить средства

	внутреннего контроля или учетную политику в отношении признания доходов?)
Внутренним аудиторам	<ul style="list-style-type: none"> – объем работы, их выводы и рекомендации; – идентификация и оценка возможных рисков существенных искажений; – другие вопросы, которые могут повлиять на работу внешнего аудитора; – потенциал использования работы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств

6.5 Аналитические процедуры

Аналитические процедуры, используемые в качестве процедур оценки рисков, помогают идентифицировать вопросы, которые могут иметь последствия для аудита и финансовой отчетности. В качестве примеров можно назвать необычные операции или события, суммы, коэффициенты и тенденции. Выступая в качестве процедур оценки риска, аналитические процедуры могут также быть использованы в качестве дальнейших аудиторских процедур в отношении:

- получения доказательств в отношении предпосылок финансовой отчетности. Это – аналитическая процедура проверки по существу;
- выполнения общего обзора финансовой отчетности при завершении или ближе к концу аудита. В своем большинстве аналитические процедуры не слишком детализированы или сложны. Зачастую они используют данные, сгруппированные на высоком уровне, а это означает, что их результаты могут обеспечить только широкую изначальную индикацию того, что может иметь место существенное искажение. Шаги, предпринимаемые при выполнении аналитических процедур, изложены ниже в таблице.

Что необходимо сделать	Как это надо делать
Определить взаимосвязь между данными	<p>Разработайте прогнозы по поводу возможных отношений между различными видами информации, которые, согласно разумным ожиданиям, будут иметь место. Старайтесь использовать независимые источники информации (то есть не информацию, сгенерированную внутри субъекта), если это возможно. Финансовая и нефинансовая информация могли бы включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – финансовую отчетность за сопоставимые предыдущие периоды; – бюджеты, прогнозы и экстраполяции, включая экстраполяции из промежуточных или годовых данных; – информацию об отрасли, в которой функционирует организация, и о текущих экономических условиях
Осуществить	Сравните прогнозы с отраженными в учете суммами или

сравнение	коэффициентами, рассчитанными на основе отраженных в учете сумм
Оценить результаты	Оцените результаты. В случае обнаружения необычных или неожиданных отношений, рассмотрите потенциальные риски существенных искажений

Результаты этих аналитических процедур следует рассматривать наряду с прочей собранной информацией, чтобы:

- идентифицировать риски существенных искажений, связанных с предпосылками, встроенными в существенные статьи финансовой отчетности;
- содействовать в определении характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

6.6 Наблюдение и инспектирование

Процедуры наблюдения и инспектирования:

- подтверждают результаты запросов руководству и другим лицам;
- предоставляют дополнительную информацию об организации и ее окружении.

Процедуры наблюдения и инспектирования обычно включают саму процедуру и ее применение, как указано в нижеприведенной таблице.

Процедура	Примеры применения
Наблюдение	Помогает установить: <ul style="list-style-type: none"> – как проверяемая организация работает и организована; – помещения и промышленное оборудование организации; – стиль управления и отношение к внутреннему контролю руководства; – функционирование различных процедур внутреннего контроля; – соблюдение ключевых принципов внутренних политик
Инспектирование	Нацелено на проверку такой документации, как: <ul style="list-style-type: none"> – бизнес-планы, стратегии и предложения; – отраслевые исследования и сообщения средств массовой информации об организации; – основные контракты и обязательства; – правила и переписка с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами; – переписка с юристами, банкирами и другими заинтересованными сторонами; – учетная политика и бухгалтерские записи; – руководства по внутреннему контролю; – отчеты, подготовленные руководством (такие как данные о производительности и промежуточная финансовая отчетность); – другие отчеты, например, протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, отчеты консультантов и т. д.

6.7 Разработка и внедрение средств внутреннего контроля

Процедуры оценки рисков также включают процедуры оценки разработки и внедрения соответствующих средств внутреннего контроля.

Характерные процедуры оценки риска

В следующей таблице приведен список ISA, включающих характерные процедуры оценки рисков, которые должны выполняться в рамках каждого аудита, где это применимо.

МСА	Наименование
240	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности
250 (Пересмотренный)	Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности
315 (Пересмотренный)	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения
320	Существенность при планировании и проведении аудита
540	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации
560	События после отчетной даты
600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)

7 ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

Содержание Главы	Соответствующий ISA
Разработка и применение надлежащих ответных действий на оцененные риски	240, 300, 330, 500

7.1 Общие положения

Параграф	Цель(и) ISA
330.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по таким рискам
300.9	Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание: (а) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует ISA 315 (пересмотренный); (б) характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в ISA 330; (с) прочих запланированных аудиторских процедур, которые

	необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты A12-A14)
330.7	При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен: (a) рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая: (i) вероятность существенного искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (т. е. неотъемлемый риск); (ii) проверку того, учтены ли в рамках оценки риска соответствующие средства контроля (т. е. риск средств контроля), что означает требование к аудитору получить аудиторские доказательства для определения того, эффективны ли эти средства контроля (т. е. при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля) (см. пункты A9–A18); (b) получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие (см. пункт A19)
500.6	Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты A1–A25)

Процедуры оценки рисков предназначены для выявления и оценки рисков как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок для существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации. Дальнейшие процедуры аудита предназначены для реагирования на оцененные риски существенных искажений на уровне предпосылок. Их целью является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Ниже приведены три основные категории аудиторских процедур.

Процедуры оценки риска	Аудиторские процедуры общего характера	Дальнейшие аудиторские процедуры
Доказательства, подтверждающие оцененные риски	В отношении РСИ* на уровне финансовой отчетности	Доказательства, которые снизят аудиторский риск до приемлемо низкого уровня

*РСИ – риски существенного искажения.

Оцененные риски на уровне финансовой отчетности носят всеобъемлющий характер и требуют ответных действий аудитора общего характера, таких как определение опытности тех, кто назначен для выполнения задания, уровня требуемого надзора и любых необходимых изменений в характере и объеме запланированных аудиторских процедур.

Оцененные риски на уровне предпосылок относятся к определенным остаткам по счетам, видам операций и раскрытиям. Ответные действия аудитора должны состоять в том, чтобы выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, такие как детальные тесты, тестирование средств контроля и аналитические процедуры проверки по существу. На разработку дальнейших аудиторских процедур будут влиять:

- результаты проведения процедур оценки риска и итоговые оценки риска на уровне предпосылок;
- ответные действия общего характера, разработанные аудитором в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности.

7.2 Аудиторские процедуры общего характера в ответ на риски на уровне финансовой отчетности

Параграф	Соответствующие выдержки из текста ISA
330.5	Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункты A1–A3)

Риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности относятся к рискам, которые во всех отношениях относятся к финансовой отчетности в целом и потенциально могут повлиять на многие предпосылки. В результате эти риски (например, неудовлетворительное отношение руководства к контролю) могут опосредованно способствовать существенным искажениям на уровне предпосылок. Например, если бухгалтер организации не компетентен, может возникнуть множество возможностей для ошибок или совершения недобросовестных действий в отношении некоторых остатков по счетам финансовой отчетности, видов операций или раскрытий. Следовательно, риски на уровне финансовой отчетности зачастую не могут быть устранены путем выполнения конкретных аудиторских процедур, для этого требуются ответные действия общего характера. В ISA 240 и 330 приведены примеры некоторых возможных ответных действий общего характера на риски, выявленные на уровне финансовой отчетности. Они проиллюстрированы ниже в таблице.

Возможные ответные действия общего характера на оцененные риски на уровне финансовой отчетности Управление	
Управление заданием	Акцентировать внимание аудиторской группы на необходимости поддерживать профессиональный скептицизм. Задействовать более опытный персонал или лиц, обладающих специальными навыками, таких как специалисты по расследованию корпоративного мошенничества, оценке и ИТ-технологиям. Обеспечить более

	<p>тщательный контроль за работой менее опытного персонала. Если в организации есть подразделение внутреннего аудита, рассмотреть вопрос об использовании его работы для:</p> <ul style="list-style-type: none"> – получения аудиторских доказательств; – обеспечения непосредственной помощи аудиторам в получении аудиторских доказательств
<p>Применение элемента непредсказуемости в выборе дальнейших аудиторских процедур</p>	<p>Применять элемент непредсказуемости при выборе характера, времени и объема дальнейших аудиторских процедур, которые необходимо выполнить. Это особенно важно при рассмотрении рисков недобросовестных действий, поскольку отдельные лица в организации могут быть знакомы с обычно выполняемыми аудиторскими процедурами и, следовательно, имеют больше возможностей сокрытия недобросовестного формирования финансовой отчетности. Непредсказуемость может быть достигнута:</p> <ul style="list-style-type: none"> – выполнением процедур проверки по существу для остатков по счетам и предпосылкам, не проверенным иным образом в силу их существенности или риска; – изменением сроков проведения аудиторских процедур вопреки ожидаемым; – использованием различных методов выборки; – выполнением аудиторских процедур в разных местах или в местах без уведомления (например, внезапный пересчет)
<p>Пересмотр запланированных аудиторских процедур</p>	<p>Внести изменения в характер, сроки или объем аудиторских процедур. Например: – выполнять процедуры проверки по существу на конец отчетного периода, а не на промежуточную дату; – осуществлять физическое наблюдение или проверку наличия определенных активов; – провести дальнейший обзор записей по результатам инвентаризации для выявления необычных единиц, неожиданных сумм и других предметов для выполнения последующих процедур; – провести дальнейшую работу по оценке обоснованности оценок, основополагающих суждений и допущений руководства; – увеличить размеры выборки или выполнить аналитические процедуры на более детальном уровне; – использовать автоматизированные способы аудита (СААТ) для: сбора большего количества доказательств о данных, содержащихся на значимых счетах или в электронных файлах операций, проведения большего объема тестирования электронных операций и учетных файлов, выбора отдельных операций из ключевых электронных файлов, сортировки операций по тем или иным признакам и тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки; – запросить дополнительную информацию в рамках процедуры внешних подтверждений. Например, при подтверждении дебиторской задолженности аудитор может запросить подтверждения условий договоров купли-продажи, включая дату, любые права на возврат и условия поставки; – изменить характер и объем аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств</p>
<p>Изменение аудиторского подхода</p>	<p>Рассмотреть понимание контрольной среды организации. Если контрольная среда эффективна, аудитор может обладать большей уверенностью в системе внутреннего контроля и в надежности</p>

	аудиторских доказательств, полученных внутри организации. Это означает, что можно: – провести некоторые аудиторские процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода; – применить подход, при котором используется тестирование средств контроля, а также процедуры проверки по существу (комбинированный подход). Если контрольная среда неэффективна, это может привести к: – проведению большего количества аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату; – получению большего объема аудиторских доказательств в результате проведения процедур проверки по существу; – увеличению количества территориальных подразделений, включаемых в объем аудита
Обзор используемой учетной политики	Оценить, может ли выбор и применение учетной политики организацией, особенно тех ее положений, которые связаны с субъективными оценками и сложными операциями, указывать на недобросовестное формирование финансовой отчетности в результате усилий руководства по распоряжению доходами

Обход руководством средств внутреннего контроля

Обход руководством средств внутреннего контроля и недобросовестное признание доходов рассматриваются как значимые риски. Как результат, существуют определенные процедуры, которые будут выполняться при каждой аудиторской проверке. Они изложены в выдержках из текста МСА, приведенных выше. Некоторые дополнительные комментарии включены в следующую таблицу.

Наименование факторов риска	Процедуры, выявляющие обход руководством средств контроля
Бухгалтерские записи	Выявление, отбор и тестирование бухгалтерских записей и прочих корректировок на предмет: <ul style="list-style-type: none"> – понимания процесса подготовки финансовой отчетности организации и разработки/осуществления внутреннего контроля; – рассмотрения: <ul style="list-style-type: none"> – характеристик умышленно искаженных бухгалтерских записей или прочих корректировок, – имеющихся факторов риска недобросовестных действий, которые относятся к конкретным бухгалтерским регистрам, записям и другим корректировкам, – запросов лицам, участвующим в процессе подготовки финансовой отчетности, о ненадлежащей или необычной деятельности
Оценочные значения	Внести изменения в характер, сроки или объем аудиторских процедур. Например: – выполнять процедуры проверки по существу на конец отчетного периода, а не на промежуточную дату; – осуществлять физическое наблюдение или проверку наличия определенных активов; – провести дальнейший обзор записей по результатам инвентаризации для выявления необычных единиц, неожиданных сумм и других предметов для выполнения последующих процедур; – провести дальнейшую работу по оценке обоснованности оценок, основополагающих

	<p>суждений и допущений руководства; – увеличить размеры выборки или выполнить аналитические процедуры на более детальном уровне; – использовать автоматизированные способы аудита (СААТ) для: сбора большего количества доказательств о данных, содержащихся на значимых счетах или в электронных файлах операций, проведения большего объема тестирования электронных операций и учетных файлов, выбора отдельных операций из ключевых электронных файлов, сортировки операций по тем или иным признакам и тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки; – запросить дополнительную информацию в рамках процедуры внешних подтверждений. Например, при подтверждении дебиторской задолженности аудитор может запросить подтверждения условий договоров купли-продажи, включая дату, любые права на возврат и условия поставки; – изменить характер и объем аудиторских процедур для получения более убедительных аудиторских доказательств</p>
Значительные операции	<p>Понимание обоснования значительных операций, которые являются необычными или не соответствуют нормальному ходу бизнеса. Это понимание включает оценку: – уделяло ли руководство большее внимание необходимости применения конкретного порядка учета операции, чем ее экономической сущности; – излишне ли сложны механизмы осуществления таких операций; – обсуждало ли руководство характер и порядок учета таких операций с лицами, отвечающими за корпоративное управление; – участвовали ли в операциях ранее не идентифицированные связанные стороны или стороны, не располагающие имуществом или финансовыми возможностями по проведению операции без помощи со стороны аудируемой организации; – проанализированы ли надлежащим образом и одобрены ли лицами, отвечающими за корпоративное управление, операции с участием связанных сторон, не подлежащих консолидации, включая организации специального назначения; – имелась ли достаточная документация</p>
Признание выручки	<p>Выполнение аналитических процедур проверки по существу. Рассмотрение вопроса о применении компьютерных технологий аудита, чтобы идентифицировать необычные или неожиданные доходы или связанные операции. Получение подтверждений от покупателей соответствующих условий договоров (критерии приемки, условия поставки и оплаты) и отсутствия односторонних условий (право вернуть товар, гарантирование перепродажи и т. д.)</p>
Раскрытия в финансовой отчетности	<p>Выполнение процедур оценки того, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении этой оценки следует учитывать, представлена ли финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащим образом: – классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий; – представление,</p>

	структуру и содержание финансовой отчетности. Это включает: – терминологию, используемую в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; – степень детализации показателей; – группировку и разгруппировку сумм; – основания определения указанных сумм
--	---

7.3 Ответные действия на оцененные риски на уровне предпосылок

Оценка аудитором выявленных рисков на уровне предпосылок создает основу для:

- формирования надлежащего аудиторского подхода;
- разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур.

Надлежащий аудиторский подход для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур будет основываться на оценке выявленных рисков как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне предпосылок.

Поскольку оцененные риски будут различаться в зависимости от существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытий, наиболее эффективный аудиторский подход также будет различаться. Например, может быть целесообразно протестировать средства контроля за полнотой признания выручки и использовать процедуры проверки по существу для других предпосылок. В отношении всех предпосылок кредиторской задолженности может быть применим подход проверки по существу. Ключевым моментом является разработка аудиторских процедур, которые соответствующим образом отвечают выявленным рискам.

Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур

Характер, сроки проведения и объем дальнейших аудиторских процедур основаны на оцененных рисках и соответствуют оцененным рискам существенного искажения на уровне предпосылок. Это обеспечивает четкую связь между дальнейшими аудиторскими процедурами и оценкой рисков. Первым шагом будет обзор полученной на текущую дату информации, которая станет основой для разработки дальнейших аудиторских процедур. Это будет включать обзор:

- характера и обоснования оцениваемых рисков (таких как бизнес-риски и риски недобросовестных действий) как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок;
- остатков по счетам, видов операций или раскрытия, которые являются существенными для финансовой отчетности;
- необходимости (если таковая имеется) для тестирования средств контроля. Это происходит, если одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок;

– аудиторское понимание контрольной среды и контрольных действий. В частности, были ли выявлены какие-либо соответствующие средства внутреннего контроля, которые, если они будут проверены, обеспечат эффективный ответ на оцененные риски существенных искажений для определенной предпосылки;

– характер и объем конкретных аудиторских процедур, которые могут потребоваться определенными ISA, или местным законодательством и нормативными актами. На основании вышеизложенной информации аудитор может определить характер и объем выполняемых процедур. Некоторые соображения по их разработке рассматриваются ниже.

Рассматриваемые вопросы	Влияние на разработку аудиторских процедур
Характер рассматриваемой предпосылки	<p>Какова наиболее подходящая аудиторская процедура для рассмотрения конкретной предпосылки? Рассмотрите:</p> <p>Эффективность Доказательства полноты отражения выручки может быть наилучшим образом получены с помощью тестирования средств контроля, в то время как доказательство, подтверждающее оценку запасов, вероятно, будет получено с помощью процедур проверки по существу.</p> <p>Надежность полученных доказательств Необходимо предоставить более надежные доказательства для предпосылки. Подтверждение дебиторской задолженности на предмет существования может предоставить лучшее доказательство, чем простое изучение счетов или выполнение некоторых аналитических процедур</p>
Причины оценки риска	Каковы основные причины оценки риска? Рассмотрение характеристик областей финансовой отчетности, выявленных и оцененных неотъемлемых рисков и соответствующих средств внутреннего контроля. Если оцененный риск окажется низким в результате разработки и внедрения соответствующих внутренних средств контроля, тестирование средств контроля может снизить необходимость или сократить масштаб процедур проверки по существу
Уровень оцененного риска	Требуются более надежные и соответствующие аудиторские доказательства для некоторых оцененных рисков? Возможно, потребуется расширить объем существующих процедур или, возможно, потребуется объединить несколько различных видов аудиторских процедур, чтобы обеспечить необходимую уверенность. Например, чтобы убедиться в существовании дорогостоящих запасов, можно провести физическое инспектирование в дополнение к изучению подтверждающей документации
Источники используемой информации	Планируемые аудиторские процедуры основываются на нефинансовой информации, создаваемой информационной системой организации? Это может быть информация, полученная внутри или за пределами основных учетных регистров и

	вспомогательных ведомостей. Если да, то должны быть получены доказательства в отношении ее точности и полноты. Например, количество сдаваемых в наем единиц в многоэтажном здании может быть умножено на месячную арендную плату за квартиру для сравнения с признанным суммарным доходом. Если это так, было бы важно убедиться, что количество единиц аренды – фактическое и что ежемесячная арендная плата согласована в подписанном договоре аренды
Потенциальные тесты двойного назначения	Было бы эффективным выполнить тестирование средств контроля одновременно с детальным тестированием той же операции? Например, если счет на оплату был проверен на предмет его утверждения (тесты средств контроля), он также одновременно может быть рассмотрен для обоснования других аспектов операции (детальное тестирование)

Использование предпосылок при выборе тестируемой генеральной совокупности

При разработке процедуры аудитор тщательно рассматривает характер предпосылки, для которой должны быть получены доказательства. Это определит тип доказательств, которые будут исследованы, характер процедуры и выбор генеральной совокупности. Например, доказательства в отношении предпосылки существования будут получены путем отбора элементов, которые уже содержатся в показателе финансовой отчетности. Отбор остатков по счетам дебиторской задолженности для подтверждения будет обеспечивать доказательства существования этих остатков. Однако отбор элементов, которые уже содержатся в показателе финансовой отчетности, не предоставляет никаких доказательств в отношении предпосылки полноты. Что касается предпосылки полноты, элементы должны быть отобраны, исходя из доказательств, указывающих, что элементы должны быть включены в соответствующую сумму, представляемую в финансовой отчетности. Чтобы определить, завершены ли продажи (другими словами, нет ли не учтенных продаж), отбор заказов на отгрузку и их сопоставление со счетами на оплату (при условии полноты заказов на отгрузку), предоставляют доказательства наличия/отсутствия пропущенных продаж.

Сроки проведения процедур

Под сроками проведения аудиторской процедуры понимается момент ее проведения, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства.

До конца или на конец периода?

Во многих случаях (в частности, в малых организациях) аудиторские процедуры проводятся на конец периода и после этой даты. Кроме того, чем выше риски существенного искажения, тем больше вероятность проведения процедур проверки по существу ближе к дате окончания периода или после нее. В некоторых ситуациях, однако, более целесообразным может оказаться

выполнение аудиторских процедур перед датой окончания периода. Например, проведение аудиторских процедур до завершения периода:

- может помочь аудитору выявить значительные проблемы на ранней стадии, что обеспечивает достаточное время для решения данных проблем и выполнения дальнейших аудиторских процедур;

- позволяет равномерно распределить рабочую нагрузку аудиторской фирмы, например, путем переноса некоторых процедур из периода наибольшей нагрузки на период, в котором больше свободного времени;

- позволяет равномерно распределить нагрузку на клиента, например, за счет сокращения времени, необходимого после окончания периода, для подготовки ответов на запросы аудитора и предоставления запрашиваемых доказательств и графиков;

- применяется при выполнении необъявленных процедур или при внезапном выполнении процедур. В следующей таблице описываются факторы, которые следует учитывать при определении того, выполнять ли процедуры на промежуточную дату.

Процедуры аудита, выполненные до конца периода	Факторы, которые следует учитывать
	Эффективна ли общая контрольная среда? Выполнение пересчета в период между промежуточной датой и датой окончания периода будет неэффективным при слабой общей контрольной среде
	Эффективны ли специфические средства контроля над рассматриваемыми сальдо счетов или видами операций?
	Доступно ли доказательство, необходимое для выполнения теста? Электронные файлы могут быть впоследствии переписаны или наблюдаемые процедуры могут проводиться только в определенные моменты
	Будет ли процедура, выполняемая до даты окончания периода, отвечать характеру и сущности соответствующего риска?
	Будет ли промежуточная процедура соответствовать концу периода или дате, к которой относится аудиторское доказательство?
	Сколько дополнительных доказательств потребуется в отношении оставшегося периода между датой выполнения процедуры и датой окончания периода?

После окончания периода

Определенные аудиторские процедуры могут быть выполнены только на дату окончания периода или после этой даты. Эти процедуры включают процедуры в отношении предпосылки временного соответствия (в случае минимальной надежности системы внутреннего контроля), корректировок на конец периода и событий после отчетной даты.

8 ДАЛЬНЕЙШИЕ АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Содержание Главы	Соответствующие ISA
Характеристики и использование дальнейших аудиторских процедур	330, 505, 520

Параграф	Соответствующие выдержки из текста ISA
330.4	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) процедура проверки по существу – аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:</p> <p>(i) детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации;</p> <p>(ii) аналитические процедуры проверки по существу;</p> <p>(б) тестирование средств контроля – аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок</p>

8.1 Основные положения

В этой главе описываются характеристики и использование дальнейших аудиторских процедур, разработанных в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу. К процедурам проверки по существу, выполняемым аудитором, относятся процедуры, выполняемые для:

- сбора доказательств относительно основных предпосылок (С, Е, АВ, Р), которые встроены в остатки по счетам и в основные виды операций;
- выявления существенных искажений. Типичные процедуры проверки по существу включают выбор остатка по счету или репрезентативной выборки операций для:
 - пересчета зарегистрированных величин в целях уточнения;
 - подтверждения наличия остатков по счетам (дебиторской задолженности, расчетному счету, финансовых вложений и т. д.);
 - обеспечения регистрации операций в соответствующем периоде (тесты отсечения);
 - сравнения величин между периодами или с ожиданиями (аналитические процедуры);
 - проверки вспомогательной документации (например, счет-фактуры или договоры купли-продажи);
 - визуального подтверждения физического наличия учтенных активов (пересчет);
 - проведения анализа адекватности резервов, созданных под обесценение (сомнительные долги и устаревшие запасы).

Тесты средств контроля, выполняемые аудитором для получения доказательств эффективности функционирования процедур внутреннего контроля:

– обращены к конкретным предпосылкам, для которых предполагается использование средств контроля;

– предотвращают или обнаруживают/исправляют существенные искажения или недобросовестные действия. Типичные тесты средств контроля включают формирование репрезентативной выборки операций или подтверждающей документации для: наблюдения за функционированием процедуры внутреннего контроля; проверки доказательств того, что контрольная процедура была выполнена; повторного выполнения контрольной процедуры (например, когда информационная система компьютеризирована). Доказательства функционирования средств контроля также могут быть собраны с использованием автоматизированных способов аудита (СААТ).

8.2 Процедуры проверки по существу

Параграф	Соответствующие выдержки из текста ISA
330.18	Независимо от оцененных рисков существенного искажения аудитор должен разработать и провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации (см. пункты А42–А47)
330.19	Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, следует ли провести в качестве аудиторских процедур проверки по существу процедуры внешнего подтверждения (см. пункты А48–А51)
330.20	В состав проводимых аудитором процедур проверки по существу должны входить следующие аудиторские процедуры, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности: (а) согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, когда эта информация получена как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне; (б) проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности (см. пункт А52)
330.21	Если аудитор определил, что тот или иной оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным, он должен провести процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск. Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты (см. пункт А53)
330.22	Если процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен охватить оставшийся период, выполнив: (а) либо процедуры проверки по существу в

	сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода; (b) либо только последующие процедуры проверки по существу, если аудитор определит, что их достаточно, что обеспечивает разумные основания для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода (см. пункты А54–А57)
330.23	Если на промежуточную дату выявлены искажения, которых аудитор не ожидал при проведении оценки рисков существенного искажения, он должен оценить необходимость изменения соответствующей оценки риска, а также ранее планируемого характера, сроков или объема процедур проверки по существу в отношении оставшегося периода (см. пункт А58)

Аудитор разрабатывает процедуры проверки по существу для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Существует два типа процедур проверки по существу, как изложено ниже.

Процедура	Описание
Детальные тесты	Процедуры, разработанные для сбора доказательств обоснования сумм в финансовой отчетности. Они используются для получения аудиторских доказательств в отношении таких предпосылок, как существование, точность и оценка
Аналитические процедуры проверки по существу	Процедуры, разработанные для обоснования сумм в финансовой отчетности путем прогнозирования взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Они в основном применимы к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию

Детальные тесты

При разработке процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски аудитор должен рассмотреть ряд вопросов, изложенных ниже.

Рассмотреть	Описание
Каждый существенный остаток по счету, вид операций и раскрытие информации	Проведение процедур требуется независимо от оцененных рисков существенных искажений
Необходимые аудиторские процедуры	Представляют собой любые конкретные процедуры, необходимые для соблюдения Международных стандартов аудита и любых требований местного законодательства. Необходимые процедуры включают: <ul style="list-style-type: none"> – рассмотрение существенных бухгалтерских записей и других корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности; – рассмотрение обхода руководством средств контроля; – согласование информации в финансовой отчетности с данными бухгалтерского учета. Это включает согласование или сверку

	информации, содержащейся в раскрытиях, с информацией, полученной как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне
Необходимость применения процедур внешнего подтверждения	Изучение необходимости получения внешних подтверждений при рассмотрении предпосылок, связанных с остатками по счетам и их элементами (остатки по счетам в банке, инвестиции, дебиторская задолженность и т. д.) или другие вопросы, такие как: <ul style="list-style-type: none"> – условия соглашений и договоров; – сделки между организацией и другими сторонами; – доказательство отсутствия определенных условий (например, отсутствие дополнительных соглашений). Также см. обсуждение внешних подтверждений ниже
Значительные риски	Разработка и выполнение процедур проверки по существу (детальные тесты), относящихся именно к тем рискам, которые аудитор идентифицировал, и обеспечение высокого уровня уверенности при аудите
Ключевые вопросы аудита (где применимо)	Там, где применяется МСА 701, и ключевые вопросы аудита были определены, должно быть четкое описание каждого такого вопроса вместе с описанием ответных действий аудитора. Также необходимо выявить и обратить внимание на информацию о ключевых вопросах аудита, требуемых для раскрытия в финансовой отчетности
Сроки	Если процедуры выполняются до даты окончания периода, в оставшийся период необходимо обратить внимание на выполнение процедур проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля или дальнейшими процедурами, которые обеспечивают разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточного периода на конец периода. Если на промежуточную дату будут выявлены неожиданные искажения, необходимо рассмотреть возможность внесения изменений в запланированные оставшиеся процедуры

При определении того, какие процедуры проверки по существу наиболее чувствительны к оцененным рискам, аудитор может выполнять:

- только детальные тесты;
- в тех случаях, когда отсутствует значительный риск существенного искажения, достаточно выполнение только аналитических процедур проверки по существу;
- сочетание детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу. Когда проводятся аналитические процедуры проверки по существу, аудитор должен установить надежность данных, из которых были рассчитаны ожидаемые аудитором зарегистрированные суммы или коэффициенты (например, нефинансовые данные).

Выполнение процедур проверки по существу на промежуточную дату

Когда процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен выполнить дальнейшие процедуры проверки по существу или эти процедуры в сочетании с тестами средств контроля для покрытия

оставшегося периода. Это обеспечивает разумную основу для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца отчетного периода и снижает риск того, что искажения, существующие на конец отчетного периода, не будут обнаружены. Однако, если одних только процедур проверки по существу недостаточно, необходимо также провести тестирование соответствующих средств контроля.

Процедуры в рассматриваемом периоде между промежуточной датой и датой окончания периода

При разработке процедур проверки по существу или в сочетании их с тестами средств контроля для периода между промежуточной датой и датой окончания периода учитывайте следующее:

- сравните данные на конец отчетного периода с сопоставимыми данными по состоянию на промежуточную дату;
- выявите суммы, которые представляются необычными. Эти суммы следует исследовать путем проведения дополнительных аналитических процедур по существу или детальных тестов в отношении промежуточного периода;
- когда запланированы аналитические процедуры проверки по существу, подумайте о том, можно ли обоснованно спрогнозировать остатки на конец периода для определенных видов операций или остатков по счетам в отношении сумм, соответствующей значимости и структуры;
- рассмотрите процедуры, которые применяет организация по анализу и корректировке видов операций или остатков по счетам на промежуточные даты, а также процедуры по закрытию периодов.

Использование результатов процедур проверки по существу, выполненных в предыдущих периодах

Использование аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверки по существу, выполненных в предыдущие периоды, может быть полезно для планирования аудита, но (если в текущем году не претерпели изменений, например, себестоимость внеоборотных активов или детали договоров) такое использование обычно мало или совсем не обеспечивает аудиторских доказательств для текущего периода. Внутренний аудит. Если аудитор планирует использовать результат работы службы внутреннего аудита, было бы полезно обсудить следующие вопросы:

1. Сроки выполнения требуемой работы.
2. Характер выполняемой работы и объем покрытия аудиторскими процедурами.
3. Уровень существенности для финансовой отчетности в целом и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур.
4. Предлагаемые методы отбора элементов и размеры выборки.
5. Документальное оформление выполненной работы.

6. Процедуры обзора и подготовки отчетности.

8.3 Внешние подтверждения

Параграф	Цель ISA
505.5	Цель аудитора при использовании процедур внешнего подтверждения состоит в том, чтобы разработать и выполнить такие процедуры для получения уместных и надежных аудиторских доказательств

Внешние подтверждения часто используются для получения аудиторских доказательств относительно полноты обязательств и наличия актива. Внешние подтверждения также могут содержать данные о точности бухгалтерских записей (точность) и в соответствующем периоде (временное соответствие). Подтверждения менее уместны в решении проблем оценки, таких как вероятность взыскания дебиторской задолженности или устаревание запасов.

Типичные ситуации, когда процедуры внешнего подтверждения предоставляют соответствующие аудиторские доказательства, включают:

- остатки по расчетным счетам и прочую информация, относящуюся к взаимоотношениям с банками;
- остатки по счетам дебиторской задолженности и сроки ее погашения;
- запасы, хранящиеся на таможенных складах третьих лиц, для переработки или консигнации;
- наличие правоустанавливающих документов о праве собственности на имущество, находящихся на ответственном хранении у юристов или финансистов;
- инвестиции, удерживаемые для обеспечения сохранности у третьих лиц, или купленные у биржевых брокеров, но не доставленные на отчетную дату;
- суммы к оплате заимодавцам, включая соответствующие условия погашения и ограничительные ковенанты;
- остатки по счетам кредиторской задолженности и сроки ее погашения.

Вопросы, которые будут рассмотрены аудитором, изложены в следующей таблице.

Следует рассмотреть	Описание
Тесты двойного назначения	Имеется ли возможность одновременно получать аудиторские доказательства по другим важным вопросам (например, условия контракта и т. д.)?
Осведомленность подтверждающей стороны	Ответы будут более надежными, если они предоставлены тем лицом подтверждающей стороны, которое надлежащим образом осведомлено о подтверждающей информации
Способность/желание	Учитывайте надежность полученных доказательств, если есть вероятность, что подтверждающая сторона может:

предполагаемой подтверждающей стороны дать ответ	<ul style="list-style-type: none"> – не принять на себя ответственность за ответ на запрос; – счесть подготовку ответа излишне затратной или отнимающей много времени; – иметь опасения относительно потенциальной юридической ответственности, которая может возникнуть в связи с предоставлением ответа; – вести учет операций в других валютах; – не рассматривать запросы на подтверждение как значимые
Объективность предполагаемой подтверждающей стороны	<p>Рассмотрите надежность полученных доказательств, если подтверждающая сторона является связанной стороной организации. В таких ситуациях примите во внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> – подтверждение дополнительных сведений по содержанию запроса, например, условий торговых договоров, включая даты, любые права на возврат и условия поставки; – дополнительное подтверждение нефинансового персонала по содержанию запроса, например, изменения в торговых договорах и условиях поставки

Несмотря на то, что могут быть исключения (см. МСА 500.A31), аудиторские доказательства, как правило, считаются более надежными, когда они получены из независимых источников за пределами организации. По этой причине письменные ответы на запросы о подтверждениях, полученные непосредственно от несвязанных третьих сторон, могут помочь уменьшить риск существенного искажения соответствующих предпосылок до приемлемо низкого уровня. Требования к процедурам подтверждения можно резюмировать, как указано ниже.

Следует	Описание
Обеспечить контроль за процессом получения внешних подтверждений	<p>Контроль включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> – определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена; – выбор надлежащей подтверждающей стороны; – оценка причин любого отказа руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации. Это включает рассмотрение последствий для оцененных рисков, возможности недобросовестных действий и необходимости дальнейших аудиторских процедур; – составление запросов о подтверждении; – определение того, что запросы должным образом адресованы и содержат описание возвращаемой информации для ответов, которые должны быть отправлены непосредственно аудитору; – отправка запросов подтверждающей стороне, включая повторные запросы, когда это применимо
Оценить, достоверны ли ответы	<p>Если факторы вызывают сомнения в достоверности ответа, то необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – получить дополнительные аудиторские доказательства для разрешения или подтверждения сомнений; – рассмотреть влияние недобросовестных действий и другие

	воздействия на оцененные риски; – исследовать исключения, чтобы определить, являются ли они признаками искажений
Предпринять действия при отсутствии ответов	Выполните альтернативные аудиторские процедуры (если это возможно) для получения уместных и надлежащих аудиторских доказательств
Выполнить общую оценку результатов	Предоставляют ли результаты процедур внешнего подтверждения достаточные надлежащие аудиторские доказательства?

8.4 Аналитические процедуры проверки по существу

Аналитические процедуры проверки по существу предполагают сравнение сумм или взаимосвязей в финансовой отчетности с прогнозом, сделанным на основании информации, полученной из понимания аудитором организации, и других аудиторских доказательств. Если неотъемлемые риски являются низкими для вида операций, то применение исключительно аналитических процедур проверки по существу может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Однако, если оцененный риск является низким из-за связанных с ним средств внутреннего контроля, аудитор также должен протестировать эти средства контроля. При разработке ответных действий на значительные риски любое использование аналитических процедур должно быть в сочетании с детальными тестами или тестами средств контроля. Чтобы использовать аналитическую процедуру в качестве процедуры проверки по существу, аудитор должен разработать процедуру таким образом, чтобы снизить риск необнаружения существенного искажения в соответствующей предпосылке до приемлемо низкого уровня. Это означает, что ожидание того, какая сумма должна быть отражена в учете, должно быть достаточно точным, чтобы указать на возможность существенного искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Практические методы

Существует ряд возможных методов, которые могут использоваться для выполнения аналитических процедур. Цель состоит в том, чтобы выбрать наиболее приемлемый метод для обеспечения намеченных уровней уверенности и точности. Эти методы включают: анализ коэффициентов; анализ тенденций; анализ безубыточности; анализ шаблонов; а также регрессивный анализ.

Каждый метод имеет определенные преимущества и недостатки, которые необходимо учитывать при разработке аналитических процедур. Комплексный метод, такой как регрессионный анализ, может обеспечить статистически надежные выводы об отраженной сумме. Однако простая методика, такая как

умножение количества квартир на утвержденную ставку арендной платы (по аренде) и корректировка результата с учетом фактических вакантных квартир, может обеспечить надежную и точную оценку арендного дохода по сделкам аренды.

Степень надежности данных, используемых для разработки ожиданий, должна соответствовать уровням уверенности и точности, которые необходимо получить в результате аналитической процедуры. При применении других процедур проверки по существу также может потребоваться определение того, достаточно ли надежны лежащие в основе данные. Применение тестов средств контроля также можно рассмотреть в отношении других предпосылок, таких как полнота, существование и точность. Средства контроля за нефинансовой информацией часто могут быть протестированы наряду с другими тестами контроля.

Чтобы избежать неоправданного доверия к используемому источнику данных, аудитор должен выполнить проверки по существу в отношении лежащих в основе данных, чтобы определить, достаточно ли они надежны, или проверить, эффективно ли функционируют средства внутреннего контроля за полнотой, существованием и точностью данных. В некоторых случаях для выполнения аналитических процедур могут использоваться нефинансовые данные (например, количество и виды производимой продукции). Соответственно, аудитору требуется надлежащее основание для определения того, достаточно ли надежны нефинансовые данные в целях выполнения аналитических процедур.

Расхождения с прогнозами. В случае выявления расхождений между отраженными в учете суммами и ожиданиями аудитора, последний должен учитывать уровень уверенности, который должна обеспечить процедура, и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур. Сумма допустимого отклонения, не требующая исследования, в любом случае, должна быть меньше существенности для выполнения аудиторских процедур. Процедуры, используемые для исследования, могут включать:

- пересмотр методов и факторов, использованных при формировании ожиданий;

- опрос руководства относительно причин существования отклонений от ожиданий аудитора и оценка ответов руководства с учетом понимания аудитором бизнеса, полученного в ходе аудита;

- выполнение других аудиторских процедур для подтверждения объяснений руководства. В результате этого исследования аудитор может заключить, что:

- отклонения между его прогнозами и отраженными в учете суммами не представляют собой искажения;

- эти отклонения могут представлять собой искажения, и должны быть выполнены дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточных

надлежащих аудиторских доказательств относительно того, существует или нет существенное искажение.

Примеры эффективных аналитических процедур проверки по существу

Сумма в финансовой отчетности	Соотношение и Процедура
Выручка от реализации	Цена реализации, применяемая к информации о количестве отгруженных товаров
Амортизационные расходы	Норма амортизации, применяемая к остаткам основных средств, с учетом поступлений и выбытий
Элемент накладных расходов в запасах	Соотнесение фактических накладных расходов с фактическими прямыми расходами на оплату труда или с объемами производства
Расходы на оплату труда	Тарифные ставки, применяемые к количеству сотрудников
Комиссионные расходы	Ставка комиссионного вознаграждения, применяемая к продажам
Начисление расходов на оплату труда	Среднедневная заработная плата, применяемая к количеству отработанных дней

Прочие аналитические процедуры

Анализ может принимать форму:

1. Детального сравнения текущей финансовой отчетности или финансовых данных с теми же показателями предшествующих периодов или текущим операционным бюджетом. Увеличение дебиторской задолженности без соответствующего увеличения продаж может указывать на наличие проблемы с погашением дебиторской задолженности. По причине увеличения численности персонала в профессиональной организации аудитор ожидает увеличения расходов на заработную плату и соответствующее увеличение дохода в виде профессиональных гонораров.

2. Сравнительные данные в разрезе различных типов проданной продукции или типов клиентов. Это может помочь объяснить ежемесячные или ежегодные колебания выручки.

3. Анализ коэффициентов. Коэффициенты могут подтвердить текущую финансовую отчетность (например, в сравнении с отраслевыми нормами или результатами предшествующих лет) или вызвать вопросы для обсуждения. Определенные учреждения, такие как банки и торговые ассоциации, формируют финансовую статистику в рамках целой отрасли. Такая статистика может оказаться полезной при сравнении с данными по операциям организации и сделанными запросами, если имеют место отличия от тенденций отрасли.

4. Графики. В заключение рассмотрите использование графиков для отображения результатов процедур. Графики визуально подчеркивают значительные различия от месяца к месяцу или из года в год.

Использование аналитических процедур при формировании мнения

Параграф	Соответствующие выдержки из текста ISA
520.6	Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора (см. пункты A17–A19)

Ближе к завершению аудита аудитор должен использовать аналитические процедуры при оценке полного представления финансовой отчетности. Цель использования аналитических процедур на заключительной стадии аудита или ближе к его окончанию состоит в том, чтобы определить, соответствует ли финансовая отчетность в целом пониманию организации аудитором. Эти процедуры будут относиться к таким вопросам, как:

Подтверждают ли выводы, сделанные в результате таких процедур, выводы, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности? Аналитические процедуры могут указывать на то, что определенные статьи финансовой отчетности отличаются от ожиданий, сформированных аудитором на основании его знания бизнеса организации и прочей информации, накопленной во время аудита. Такие различия необходимо исследовать с использованием процедур, таких как описанные выше. Это исследование может указывать на необходимость изменений в представлении или раскрытиях в финансовой отчетности.

Существуют ли риски существенных искажений, которые ранее не были признаны? Если будут выявлены дополнительные риски, аудитор, возможно, потребуется сделать переоценку запланированных аудиторских процедур, чтобы должным образом отреагировать.

8.5 Тесты средств контроля

Цель

Тесты средств контроля – это тесты, предназначенные для получения аудиторских доказательств эффективности функционирования средств контроля. Средства контроля могут предотвращать существенные искажения на уровне предпосылок или выявлять, а затем исправлять эти искажения после их возникновения. Для тестирования отбираются те средства контроля, которые обеспечивают необходимые аудиторские доказательства для соответствующей предпосылки.

Тесты средств контроля должны выполняться аудитором в тех случаях, когда:

– оценка риска основана на ожидании, что средства внутреннего контроля функционирует эффективно;

– одни только процедуры проверки по существу не будут предоставлять достаточные надлежащие аудиторские доказательства на уровне предпосылок. Это может происходить, когда продажи производятся через Интернет, и никакие документы по операциям не оформляются и не хранятся, кроме содержащихся в ИТ-системе.

Тесты средств контроля должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить получение аудиторских доказательств в отношении:

– того, как процедуры внутреннего контроля применялись в соответствующие моменты в течение аудируемого периода. Если использовались существенно разные средства контроля в разные моменты времени в течение периода, то каждая система контроля должна быть рассмотрена отдельно;

– последовательности, в которой применялись процедуры внутреннего контроля;

– кем и зачем применялись средства контроля.

Тесты средств контроля используются для получения доказательств эффективности функционирования средств контроля, включенных в любой из пяти компонентов внутреннего контроля.

Средства контроля на уровне предпосылок (например, контрольные действия) непосредственно направлены на предотвращение или выявление и исправление искажений, тогда как средства контроля на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющие средства контроля, такие как контрольная среда) обеспечивают основу для средств контроля на уровне предпосылок и влияют на их функционирование.

В организациях некоторые средства контроля на уровне финансовой отчетности (всеобъемлющий контроль) могут также использоваться для устранения рисков искажений на уровне предпосылок, например, когда высшее руководство непосредственно участвует в надзоре и согласовании ежедневных операций). В этом случае, если всеобъемлющие средства контроля были протестированы и признаны эффективными, нет необходимости проверять другие средства контроля (например, контрольные действия), связанные с конкретными рисками.

В других случаях взаимосвязь между средствами контроля на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющий контроль) и на уровне предпосылок (операционный контроль) может быть более непосредственной. Например, некоторые средства мониторинга могут выявить нарушения конкретных средств контроля (бизнес-процессов). Тестирование этих средств мониторинга на предмет эффективности может снизить (но не исключить) необходимость тестирования более конкретных средств контроля. Тесты на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющие средства контроля) часто могут быть субъективными, например, такие как оценка приверженности

честности или компетентности. Следовательно, их, как правило, сложнее документировать, чем средства внутреннего контроля операций на уровне предпосылок, таких как проверка того, была ли разрешена оплата. В результате оценка всеобъемлющих средств контроля часто документируется в меморандуме к файлу, объясняющем примененный подход и шаги. Примерами могут служить опросы персонала, оценки, обзор файлов сотрудников и т. д., а также подтверждающие доказательства.

Этот подход иллюстрируется в следующем примере.

Тестирование на уровне финансовой отчетности в целом (всеобъемлющие средства контроля)

Компонент системы внутреннего контроля = Контрольная среда	
Риск, требующий рассмотрения	Никакой акцент не сделан на необходимости поддержания честности и этических ценностей
Выявленные средства контроля	Руководство установило требование для всех новых сотрудников заполнить некую форму, в которой констатируется согласие с фундаментальными ценностями организации и понимание последствий их несоблюдения
Дизайн системы внутреннего контроля	Ознакомьтесь с формой, заполненной и подписанной сотрудниками, и убедитесь, что она действительно отвечает установленным принципам честности и этическим ценностям
Реализация внедренного средства контроля	Просмотрите один рабочий файл сотрудника, чтобы убедиться, что заполненная и подписанная форма существует, и рассмотрите, какие существуют доказательства (например, дисциплина) того, что сотрудник фактически разделяет ценности организации. Это может быть основано на коротком интервью с этим сотрудником
Эффективность тестов средств контроля	Выберите образец файлов сотрудника и убедитесь, что в файле присутствуют формы соглашения, и они подписаны сотрудником. Это может быть дополнено заданием отдельным сотрудникам некоторых вопросов об утвержденной политике организации
Документирование	Подготовьте записку, в которой указаны детали выбранных файлов сотрудников, а также записи из интервью (включая имя сотрудника и дату) вместе со сделанными выводами

Автоматизированные средства контроля

Существуют примеры контрольных действий, выполняемых компьютером, при этом подтверждающая документация отсутствует. В этих ситуациях аудиторю, возможно, придется повторно задействовать некоторые средства контроля, чтобы удостовериться, что средства контроля по применению программного обеспечения работают должным образом. Другой подход заключается в использовании автоматизированных методов аудита (СААТ). Одним из примеров СААТ является пакет программного обеспечения, который может импортировать файл данных организации (например, об объемах продаж или кредиторской задолженности), который затем может быть протестирован. Такие программы зачастую могут анализировать данные организации для обеспечения необходимых аудиторских доказательств. Кроме

того, они предоставляют возможность проводить намного более обширное тестирование электронных операций и файлов бухгалтерских записей.

Тесты средств контроля могут обеспечить доказательство эффективного функционирования:

- на определенный момент времени (т. е. физический пересчет запасов);
- за определенный период времени, например, аудлируемый период.

Если тесты средств контроля проводятся до даты окончания периода, аудитор должен рассмотреть, какие дополнительные доказательства могут потребоваться для охвата оставшегося периода. Такие доказательства могут быть получены путем распространения тестов для охвата оставшегося периода или путем тестирования системы мониторинга средств внутреннего контроля организации.

Ротационное тестирование средств контроля

Прежде, чем использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий, необходимо установить продолжительность периода времени, по истечении которого следует заново провести тестирование средств контроля. Это включает подтверждение понимания данных специфических средств контроля посредством:

- опроса руководства и другого персонала об изменениях;
- наблюдения или инспектирования системы внутреннего контроля.

На доказательства, полученные в ходе предыдущих аудиторских заданий, обычно НЕЛЬЗЯ полагаться в следующих ситуациях:

- требуется уверенность в средстве контроля для снижения «значительного риска»;
- система внутреннего контроля изменилась в течение периода;
- сниженный средством контроля риск был изменен.

В зависимости от профессионального суждения аудитора другие факторы также могут исключать использование ротационного тестирования (или, по меньшей мере, сократить период времени между тестированием средств контроля), например:

- существует слабая контрольная среда;
- существующий мониторинг внутреннего контроля неэффективен;
- существует значительный элемент ручного вмешательства в функционирование значимых средств контроля;
- произошли кадровые изменения, которые существенно повлияли на применение средств контроля;
- меняющиеся обстоятельства указывают на необходимость изменений в функционировании системы контроля;
- основные средства контроля ИТ-системы слабы или неэффективны.

Если в отношении целого ряда средств контроля можно использовать доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий, использование таких результатов должно быть распределено таким образом, чтобы некоторые тесты средств внутреннего контроля выполнялись в течение

каждого аудиторского задания. Тестирование, по крайней мере, нескольких средств контроля каждый год также обеспечивает дополнительное доказательство в отношении того, что контрольная среда сохраняет свою эффективность. В целом, чем выше риск существенного искажения или чем больше доверия к системе внутреннего контроля, тем короче должен быть промежуток времени между тестами средств контроля.

9 ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Содержание Главы	Соответствующий ISA
Требования и соображения, связанные с: – формированием мнения о финансовой отчетности; – подготовкой надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения	700 (Пересмотренный), 701

Положения МСА

Параграф	Цель(и) ISA
700.6	Цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств; (б) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения
700.7	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией общего назначения; (б) концепция общего назначения – концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция подготовки финансовой отчетности может быть представлена в виде концепции достоверного представления или концепции соответствия. Термин «концепция достоверного представления» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также: (i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или (ii) признает в явной форме, что от руководства может

	<p>потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах. Термин «концепция соответствия» используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в пунктах (i) или (ii).</p> <p>(с) Немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором сделан вывод о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности</p>
700.8	<p>Термин «финансовая отчетность» в настоящем стандарте означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения с соответствующими примечаниями. Форма и содержание финансовой отчетности, а также состав полного комплекта финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Соответствующие примечания обычно содержат краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию</p>
700.9	<p>Ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в настоящем стандарте означает Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, а ссылка на Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора означает Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС), выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора</p>

9.1 Общие положения

Заключительным шагом в процессе аудита является оценка полученных аудиторских доказательств, рассмотрение влияния выявленных искажений, формирование аудиторского мнения и подготовка надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения.

Подготовка соответствующего заключения может быть сложной и включает необходимость рассмотрения требований многих ISA (табл. 9.1).

Таблица 9.1 – Стандарты, регулирующие вопросы подготовки аудиторского заключения

ISA 700 (Пересмотренный) Формирование мнения					
ISA 701 Ключе-	ISA 705 (Пересмотрен-	ISA 706 (Пересмотрен-	ISA 570 (Пересмотрен-	ISA 710 Сравните-	ISA 720 (Пересмо-

вые вопро- сы аудита	ный) Модификация аудиторского мнения	ный) Разделы Важные обстоятель- ства (ВО) и Прочие сведения (ПС)	ный) Усовершенствован- ное заключение аудитора по вопросу непрерывности деятельности	льная информа- ция	транный) Прочая информация
-------------------------------	---	---	--	--------------------------	----------------------------------

Как правило, для аудитов финансовой отчетности МСО, проводимых в соответствии с ISA, где КВА не представлены или прочая информация не прилагается, формулировка немодифицированного аудиторского заключения будет стандартной. Конечно, будут исключения, когда добавляются дополнительные разделы, например, для важных обстоятельств или других вопросов отчетности. Соблюдение принципа последовательности в аудиторском заключении способствует: повышению доверия к нему на мировом рынке, упрощая идентификацию тех аудиторских заданий, которые выполнялись в соответствии с признанными в мире стандартами; а также лучшему пониманию пользователями и выявлению необычных обстоятельств (например, модификация в аудиторском заключении) в случае их возникновения. В некоторых юрисдикциях законы или нормативные акты, регулирующие аудит финансовой отчетности, могут предписывать разные формулировки для мнения аудитора. Однако ответственность аудитора за формирование мнения остается неизменной. Если формулировка существенно отличается от стандартной международной формулировки, аудитор должен предусмотреть риск того, что неправильное понимание пользователями может не обеспечить их уверенность. Если такой риск существует, в аудиторское заключение могут быть добавлены дополнительные пояснения.

9.2 Концепции финансовой отчетности

Мнение аудитора о финансовой отчетности должно быть выражено в контексте применимой концепции «общего назначения». Эта концепция подготовки финансовой отчетности предназначена для удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Концепция включает применение следующих стандартов:

- Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Малых и Средних Предприятий.
- Международные Стандарты Финансовой Отчетности.
- Международные Стандарты Финансовой Отчетности для организаций государственного сектора.

Существует два вида концепции общего назначения: «достоверного представления» и «соответствия». Эти концепции описаны в следующей таблице.

Концепция	Описание
Достоверного представления	Концепция подготовки финансовой отчетности (например, Международные стандарты финансовой отчетности), которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, а также: (I) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией; или (i) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Предполагается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах. Аудитор сообщает о том, является ли финансовая отчетность «достоверной, во всех существенных отношениях» или «дает правдивое и объективное представление» информации, предназначенной для представления в финансовой отчетности
Соответствия	Концепция подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных выше в (i) или (ii) для «достоверного» представления. Аудитору не требуется оценивать, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Примером может служить концепция подготовки финансовой отчетности, предусмотренная законом или нормативным актом, предназначенная для удовлетворения потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей. Аудитор сообщает о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с, например, «Законом о корпорациях юрисдикции X»

В некоторых случаях аудитору может потребоваться провести аудит в соответствии с обеими концепциями. В этих ситуациях мнение аудитора будет соотноситься как с концепцией достоверного представления, так и с требованиями применимых законов или нормативных актов.

Национальные стандарты

Ссылка в аудиторском заключении как на Международные Стандарты Аудита, так и на национальные стандарты аудита уместна, когда нет противоречий между требованиями Международных Стандартов Аудита и национальных стандартов аудита. Если противоречия существуют, в аудиторском заключении будут содержаться ссылки только на те стандарты аудита (Международные Стандарты Аудита или национальные стандарты аудита), в соответствии с которыми было подготовлено заключение. Например,

МСА 570 (пересмотренный) требует от аудитора добавления отдельного раздела в аудиторское заключение, когда имеется существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности, в то время как некоторые национальные стандарты аудита запрещают включение в заключение такого раздела.

9.3 Формирование мнения

Параграф	Соответствующие выдержки из текста ISA
	Формирование мнения о финансовой отчетности
700.10	Аудитор должен сформировать мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности
700.11	Для того, чтобы сформировать данное мнение, аудитор должен сделать вывод о том, получена ли в ходе аудита разумная уверенность, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При этом следует принять во внимание: (а) выводы аудитора о том, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в соответствии с ISA 330; (б) выводы аудитора о том, являются ли неисправленные искажения, взятые в отдельности или в совокупности, существенными в соответствии с ISA 450; (с) результаты оценки, которые требуются в соответствии с пунктами 12–15
700.12	Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При проведении оценки аудитором должны быть рассмотрены качественные аспекты учетной практики организации, включая признаки возможной предвзятости суждений руководства (см. пункты А1–А3)
700.13	Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее: (а) должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена (см. пункт А4): (б) соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими; (с) являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными; (д) является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При

	<p>осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:</p> <p>(i) включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;</p> <p>(ii) не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов (см. пункт А5);</p> <p>(e) обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности (см. пункт А6);</p> <p>(f) используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности</p>
700.14	<p>Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, то оценка, требуемая в соответствии с пунктами 12–13, должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение (см. пункты А7–А9):</p> <p>(a) общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;</p> <p>(b) того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление</p>
700.15	<p>Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание (см. пункты А10–А15)</p>
	<p>Форма мнения</p>
700.16	<p>Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности</p>
700.17	<p>Если аудитор:</p> <p>(a) на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения,</p> <p>(b) не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений, он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями ISA 705 (пересмотренного)</p>
700.18	<p>Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями концепции достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления, то аудитор должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от</p>

	требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности и от того, как будет решен данный вопрос, определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с ISA 705 (пересмотренным) (см. пункт A16)
700.19	Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия, от аудитора не требуется выполнять оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне редких случаях, если аудитор делает вывод о том, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, он должен обсудить это обстоятельство с руководством и в зависимости от того, как будет решен этот вопрос, определить, нужно ли сообщать эту информацию в аудиторском заключении и, если нужно, каким образом (см. пункт A17)

При формировании мнения аудитор должен убедиться, что отчетность подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, как показано в таблице ниже.

Вопросы для рассмотрения для Формирования мнения о финансовой отчетности	
Существенность	Сделайте вывод: – остается ли существенность адекватной контексту фактических финансовых результатов организации; – могут ли привести к существенным искажениям (МСА 450) не исправленные искажения (включая неисправленные искажения, относящиеся к предыдущим периодам), как по отдельности, так и в совокупности
Аудиторские доказательства	– Получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства? (МСА 500) – Являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными? – Подтверждают ли аналитические процедуры, выполненные ближе к концу аудита, выводы, сделанные в ходе аудита?
Учетная политика	– Раскрывает ли финансовая отчетность надлежащим образом выбранную и применяемую учетную политику? Ответ на этот вопрос предусматривает рассмотрение уместности учетной политики для организации и ее представления в доступной пониманию форме. – Соответствует ли учетная политика применяемой системе финансовой отчетности и соответствует ли она обстоятельствам?
Раскрытия финансовой отчетности	– Содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применяемую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание? – Все ли раскрытия финансовой отчетности были сделаны в соответствии с требованиями применяемой концепции подготовки финансовой отчетности? – Используется ли в финансовой отчетности надлежащая терминология, включая наименование каждого отчета в составе финансовой отчетности? – Является ли представленная информация уместной, надежной, сопоставимой и понятной? Ответ на этот вопрос включает рассмотрение вопроса о том, была ли информация надлежащим образом классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована, и была ли включена вся информация, которая должна быть включена. Это также включает в себя рассмотрение вопроса о том, не подорвано ли общее

<p>представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов.</p> <p>– Обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности?</p>
<p>Концепция достоверного представления</p> <p>– Представляет ли финансовая отчетность (включая раскрытия примечаний) лежащие в ее основе операции и события в соответствии с применимой концепцией ее подготовки так, чтобы было обеспечено их достоверное представление? Если нет, существует ли необходимость в раскрытии информации помимо той, которая конкретно требуется концепцией достоверного представления?</p> <p>– Соответствует ли финансовая отчетность после любых корректировок, сделанных руководством в результате аудита, пониманию, полученному в отношении организации и ее окружения?</p>
<p>Концепция соответствия</p> <p>Вводит ли в заблуждение финансовая отчетность? Это возможно только в крайне редких случаях</p>

Основываясь на результатах оценок, изложенных выше, аудитор должен определить, какая форма аудиторского заключения (немодифицированная или модифицированная) является подходящей в данных обстоятельствах.

Примечание: если раздел КВА включен в аудиторское заключение, он не изменяет или не заменяет модификации мнения, если этого требуют обстоятельства конкретного аудиторского задания. Выражение мнения. Аудитор должен выразить свое мнение на основании результатов аудита и оценки представления финансовой отчетности, рассматриваемой в целом, включая раскрытие информации.

Немодифицированное мнение

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных отношениях подготовлена (или дает правдивое и достоверное представление ...) в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. (Формулировка мнения будет зависеть от того, представлена ли отчетность в соответствии с концепцией достоверного представления или соответствия).

Модифицированное мнение

Модифицированное мнение (МСА 705 (пересмотренный)) выражается аудитором, когда он на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод, что:

- а) финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;
- б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Существует три типа модифицированного мнения:

1. Мнение с оговоркой.

2. Отрицательное мнение.

3. Отказ от выражения мнения.

Следующая таблица (воспроизведенная из раздела МСА 705 (пересмотренного)) иллюстрирует то, как мнение, которое должно быть выражено, зависит от суждения аудитора о:

- характере вопроса, вызывающего необходимость модификации;
- всеобъемлющем характере влияния, в том числе возможного, на финансовую отчетность.

Характер вопроса, вызывающего необходимость модификации	Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность	
	Существенное, НО НЕ всеобъемлющее	Существенное И всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения

Надлежащее использование трех типов модификации описано в следующей таблице:

Тип	Применимость	Вариант формулировки
Мнение с оговоркой	Когда влияние искажений существенно, но не имеет всеобъемлющего влияния на финансовую отчетность. Этот тип модификации применим, когда: <ul style="list-style-type: none"> – получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, но аудитор делает вывод о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими; – аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения. Аудитор приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность не 	«По нашему мнению, за исключением влияния (или возможного влияния) вопроса, указанного в разделе «Основание для мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность представлена достоверно ...»

	выявленных искажений, если таковые имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим	
Отрицательное мнение	Когда влияние искажений является существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации применяется в случаях, когда аудитором получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, но аудитор приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности	«По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «Основание для отрицательного мнения» нашего заключения ... прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно ...»
Отказ от выражения мнения	Когда возможное влияние не выявленных искажений, если таковые имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации применяется в том случае, когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, и приходит к выводу о том, что возможное влияние не выявленных искажений, если таковые имеются, может быть существенным и всеобъемлющим. Этот тип модификации также относится к исключительно редким ситуациям, когда невозможно сформировать мнение из-за многочисленных факторов неопределенности и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность. Это применимо даже в тех случаях, когда аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности	«Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности. Вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы обеспечить основание для выражения аудиторского мнения по данной финансовой отчетности»

Единственной альтернативой выпуску отрицательного мнения или отказа от выражения мнения является отказ от проведения аудита вовсе (когда такой отказ разрешен) без выдачи заключения. Однако в некоторых случаях такой отказ не будет разрешен в соответствии с применимыми законами и нормативными актами юрисдикции. Если требуется выражение мнения с

оговоркой, детали модификации должны быть представлены в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой».

Дополнительная информация в аудиторском заключении

В определенных ситуациях аудитор может посчитать необходимым добавить дополнительные разделы, чтобы привлечь внимание пользователей к определенным вопросам в аудиторском заключении.

Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет:

- модификацию мнения, когда она требуется;
- раскрытие руководством информации в финансовой отчетности в тех случаях, когда это необходимо.

Когда аудитор предполагает включить в аудиторское заключение раздел Важные Обстоятельства или Прочие Сведения, он должен сначала проинформировать руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление в отношении этого включения и предлагаемой формулировки этого раздела.

Форма аудиторского заключения будет зависеть от используемой концепции подготовки финансовой отчетности, любых дополнительных требований в соответствии с законом или нормативными актами, и включения любой дополнительной информации.

Аудиторское заключение имеет заголовок «Заключение Независимого Аудитора», аудиторские заключения, выпускаемые по результатам аудита МСО, содержат следующие заголовки, в которые всегда должны быть включены:

- мнение;
- основание для выражения мнения;
- ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность;
- ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности.

Другие заголовки для разделов, которые могут использоваться, если это применимо, следующие:

- прочая информация (или другое название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»);
- непрерывность деятельности (если имеется существенная неопределенность, см. МСА 570 (пересмотренный));
- важные обстоятельства;
- прочие сведения;
- ключевые вопросы аудита;
- отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями.

Витебский государственный технологический университет

ЛИТЕРАТУРА

Список международных стандартов аудита

1. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
2. МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
3. МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
4. МСА 230 «Аудиторская документация» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
5. МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
6. МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля для представителей собственника и руководства организации» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
7. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
8. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
9. МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
10. МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.
11. МСА 402 «Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

12. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

13. МСА 501 «Аудиторские доказательства — особенности оценки отдельных статей» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

14. МСА 505 «Подтверждение из внешних источников» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

15. МСА 510 «Первичное аудиторское задание – начальные сальдо» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

16. МСА 520 «Аналитические процедуры» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

17. МСА 530 «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

18. МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

19. МСА 550 «Связанные стороны» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

20. МСА 560 «Последующие события» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

21. МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности организации» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

22. МСА 580 «Письменные представления» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

23. МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

24. МСА 610 «Использование внутренних аудиторов» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

25. МСА 620 «Использование привлеченных экспертов аудитора» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

26. МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

27. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

28. МСА 705 «Виды модифицированного аудиторского заключения» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

29. МСА 706 «Пояснительный раздел и раздел «прочие вопросы» аудиторского заключения» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

30. МСА 710 «Сравнительные данные: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

31. МСА 720 «Ответственность аудитора за прочую информацию в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

32. МСА 800 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленный в соответствии с принципами специального назначения» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

33. МСА 805 «Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

34. МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Международная Федерация Бухгалтеров (IFAC). – Режим доступа: <https://www.iaasb.org/>. – Дата доступа: 17.12.2020.

Учебное издание

Бугаев Александр Владимирович

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Конспект лекций

Редактор *Т.А. Осипова*

Корректор *Т.А. Осипова*

Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати 26.01.2021. Формат 60x90^{1/16}. Усл. печ. листов 6,9.
Уч.-изд. листов 8,8. Тираж 35 экз. Заказ № 32.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.