

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

М.В. Линник

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Конспект лекций

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

Витебск
2016

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8
М 43

Рецензенты :

главный бухгалтер ОАО «Знамя Индустриализации» Щербич Е. А.;
к.э.н., доцент кафедры экономики УО «ВГТУ» Пакшина Т. П.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ»,
протокол № 6 от 29 июня 2015.

Линник М.В.

М 43 **Международные стандарты аудита** : конспект лекций / М. В. Линник. –
Витебск : УО «ВГТУ», 2016. – 93 с.

ISBN 978-985-481-400-1

Пособие раскрывает основные темы дисциплины в соответствии с учебной программой курса «Международные стандарты аудита», утвержденной НМС УО «ВГТУ».

Изложенный в конспекте лекций материал позволит студентам освоить теоретические основы осуществления аудиторской деятельности, применяемой в международной практике.

УДК 657.6 (075.8)
ББК65.052.8

ISBN 978-985-481-400-1

© УО «ВГТУ», 2016

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|----|
| Введение | 5 |
| 1 История развития международных стандартов аудита (МСА), их роль и значение | 6 |
| 1.1 Этапы становления международной аудиторской практики | 6 |
| 1.2 Роль профессиональных объединений бухгалтеров-аудиторов и Международной федерации бухгалтеров в регулировании аудиторской деятельности | 8 |
| 1.3 Взаимосвязь МСФО и МСА | 10 |
| 1.4 Особенности аудита и роль МСА в разных странах | 11 |
| 2 Организация аудита на основе применения МСА | 11 |
| 2.1 Состав МСА | 11 |
| 2.2 Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности | 13 |
| 2.3 Условия аудиторских заданий | 15 |
| 2.4 Общие условия планирования аудита | 18 |
| 2.5 Получение аудитором знаний о бизнесе клиента | 21 |
| 2.6 Определение уровня существенности искажений финансовой отчетности | 26 |
| 2.7 Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененный риск | 28 |
| 2.8 Документирование аудита | 36 |
| 3 МСА, регламентирующие методы получения аудиторских доказательств | 42 |
| 3.1 Понятие и виды аудиторских доказательств | 42 |
| 3.2 Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности | 47 |
| 3.3 Особенности получения аудитором внешних подтверждений | 50 |
| 3.4 Проверка операций со связанными сторонами | 56 |
| 3.5 Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность аудируемого лица | 62 |
| 3.6 Проверка допущения о непрерывности деятельности субъекта | 67 |
| 4 МСА, регламентирующие аудиторские выводы и подготовку аудиторских заключений | 71 |
| 4.1 Составление аудиторского заключения по проверке полного комплекта финансовой отчетности общего назначения | 71 |
| 4.2 Выводы аудитора о сопоставимых значениях и прочей информации, имеющей отношение к финансовой отчетности | 78 |
| 5 Специальные области аудита | 81 |
| 5.1 Выполнение специального аудиторского задания | 81 |
| 5.2 Проверка прогнозной финансовой информации | 81 |
| 6 Контроль качества аудита | 82 |

| | |
|---|----|
| 6.1 Контроль качества работы на уровне аудиторской фирмы | 82 |
| 6.2 Контроль качества работы на уровне отдельных проверок | 87 |
| Литература | 92 |

Витебский государственный технологический университет

ВВЕДЕНИЕ

Данный конспект лекций по дисциплине «Международные стандарты аудита» предназначен для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» дневной и сокращенной форм обучения.

В связи с глобализацией мирохозяйственных связей намечается тенденция к гармонизации национальных стандартов, их приближению либо друг к другу, либо к какому-то международному документу. Аналогично тому, как для регулирования бухгалтерского учета за рубежом используются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и национальные стандарты такой отчетности, для регулирования статистического учета – международные и национальные стандарты статистики, для регулирования аудита там используется система Международных стандартов аудита и национальные аудиторские стандарты (International Standardson Auditing – ISA).

Международные стандарты аудита (МСА) представляют собой справочник для профессиональных аудиторов, в котором содержится описание общепризнанных методов аудита. Применение международных стандартов аудита в Республике Беларусь будет способствовать интеграции практикующих белорусских аудиторов и аудиторских фирм в международное аудиторское сообщество.

Единственным официальным языком МСА является английский. Утвержденным текстом проекта для рассмотрения стандарта считается текст, опубликованный Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) на английском языке. Организации-члены МФБ получают право на перевод данных документов после надлежащего разрешения МФБ в целях их опубликования на языке своей страны. Перевод документов осуществляется за счет организаций-членов МФБ. Он должен включать наименование организации, которая его подготовила, а также ссылку на то, что данный документ является переводом утвержденного текста.

МСА входят в число Международных стандартов по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности и сопутствующим услугам. Аудиторы, проводящие аудит в соответствии с МСА, обязаны наряду с их требованиями выполнять в полном объеме требования Кодекса этики профессионального бухгалтера МФБ. Статус МСА определяется тем, что эти международные стандарты предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, эти стандарты при условии необходимой адаптации используются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.

Цель дисциплины «Международные стандарты аудита» — дать студентам представление о Международных стандартах аудита и их особенностях, основных методах и способах проведения аудита в соответствии с международными нормами.

1 ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА (МСА), ИХ РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ

1.1 Этапы становления международной аудиторской практики

Аудит как элемент рыночных отношений получил признание практически во всем мире.

Исторически аудит представлял собой ревизию, или ежегодную проверку работы подведомственных структур. Король проверял принцев и герцогов, принцы и герцоги – своих лордов и так далее вниз по феодальной лестнице. Начальные активы, уплата податей, проданная продукция – все должно было учтено и проконтролировано.

Считается, что аудит в современном понимании начал формироваться в середине XIX в. в Англии в связи с мощным развитием рыночных отношений и отделением права собственности на капитал от фактического распоряжения им. Становление рыночных отношений сопровождалось массовым банкротством компании, часто вызванным не объективными причинами, а недобросовестностью и злоупотреблениями управляющих компаниями. Разоренным акционерам была необходима защита, потенциальным инвесторам – достоверная информация о состоянии дел в компаниях. В середине XIX века в Шотландии было создано профессиональное объединение бухгалтеров, целью деятельности которого являлась проверка любых предоставленных ему отчетов. Задача аудита того времени состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности и правильности счетов бухгалтерского учета компаний.

За более чем 150-летнюю историю аудита экономически развитые страны выработали систему правил, положений и требований, следование которым способствует повышению качества и надежности аудита. В экономической литературе выделяют условно пять периодов становления мировой аудиторской практики:

– первый период связан с принятием сначала в Англии в 1844 году, а затем во Франции в 1867 году ряда законов, предусматривающих необходимость проверки независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов;

– второй период охватывает 1850—1905 годы, когда аудит поначалу был приближен к ревизионной деятельности и направлен на оценку эффективности работы организаций, обнаружение ошибок, а с развитием фондового рынка выделяется в самостоятельную отрасль; на этом этапе США выступили центром формирования трансатлантических аудиторских фирм;

– третий период — с 1905 по 1933 годы — характеризуется усилением процесса концентрации капитала, массовым созданием гигантских концернов, разделением интересов собственников, наемных управляющих и наемного персонала; в этих условиях меняется идеология аудита, основной акцент переносится на применение статистических выборок, оценку эффективности внутреннего контроля и систем управления;

– четвертый этап длится до 1940 года, для него характерно усиление требований к качеству аудиторской проверки, включение в практику аудита метода тестирования, целью которого было обнаружение преднамеренных учетных ошибок, развитие методологии аудита; в этот же период усиливается влияние Нью-Йоркской биржи, одним из требований которой к ее участникам было соблюдение обязательности аудита;

– пятый период — с 1940 года и по настоящее время — характеризуется динамичным развитием фондовых рынков и транснациональных корпораций, что приводит к необходимости выработки унифицированных требований к качеству аудита, порядку его осуществления и профессиональной этике.

С целью реализации этих требований мировым сообществом выработаны определенные правила и положения — международные стандарты, позволяющие с одинаковых позиций подходить к аудиту в разных странах и в различных отраслях.

Международные стандарты аудита представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности. Они способствуют достижению двоякой цели:

- развитию аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
- по мере возможности унификации подходов к аудиту в международном масштабе.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин:

- во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие МСФО (выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к единообразию отчетности, что открывает возможность применения общих подходов к аудиту);
- во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консалтинговых услуг (в настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям);
- в-третьих, стандарты аудита отрицают возможность проведения «некачественного аудита», поскольку, руководствуясь ими, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур.

По мере того, как увеличиваются внешние источники капитала, растет и потребность в своевременной и надежной финансовой информации. Основные пользователи, которым необходима непредвзятая финансовая информация – это собственники-управляющие, собственники; которые не являются управляющими; долгосрочные кредиторы (банки и держатели облигаций), поставщики ТМЦ (торговые кредиторы); потенциальные инвесторы.

Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить опре-

деленную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

1.2 Роль профессиональных объединений бухгалтеров-аудиторов и Международной федерации бухгалтеров в регулировании аудиторской деятельности

Профессиональные аудиторские организации возникли вскоре после создания обществ или ассоциаций бухгалтеров, причем бухгалтер-аудитор обычно может быть одновременно и членом общества бухгалтеров.

В задачи профессиональных организаций бухгалтеров-аудиторов входят:

- регулирование правил профессиональной деятельности,
- контроль за соблюдением этических норм членами аудиторской организации, защита интересов бухгалтеров-аудиторов,
- профессиональное обучение,
- присуждение званий бухгалтеров-аудиторов тем, кто успешно закончил обучение и сдал экзамены,
- издание журналов и монографической литературы по проблемам аудиторской работы.

Под влиянием британской практики аудита происходило становление этой профессии и в других странах.

Институт дипломированных бухгалтеров-аудиторов создан в Австралии.

В Соединенных Штатах Америки существуют институты (общества) дипломированных и недипломированных общественных бухгалтеров-аудиторов, такие как, например, Совет по аудиторской практике.

Большую работу по совершенствованию аудиторского дела проводят и другие национальные общества бухгалтеров-аудиторов. В частности, созданное в 1945 году французское общество бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров ставит перед собой задачи: защищать интересы посредством добросовестного и квалифицированного выполнения обязанностей, представлять и отстаивать интересы профессии и готовить кадры специалистов по учету, ревизии, контролю и аудиту.

В Германии существуют две профессиональные аудиторские организации: Палата аудиторов и Институт аудиторов. Членство в первой из этих организаций является обязательным для каждого аудитора и каждой аудиторской фирмы, членство во второй организации – сугубо добровольное, хотя в ней состоят свыше 90 % всех немецких аудиторов.

Необходимо отметить сотрудничество бухгалтеров-аудиторов различных европейских стран в разработке единых подходов к формированию образцовой модели специалиста по аудиту с точки зрения его профессиональных и моральных качеств.

В ноябре 1951 года в Париже был основан Европейский союз экспертов по бухгалтерскому учету и финансам. В настоящее время в союзе участвуют профессиональные аудиторские организации из более чем 20 стран.

В задачи Союза входят совместное обсуждение вопросов, касающихся дальнейшего развития профессии, обмен мнениями и выработка рекомендаций для правительственных органов европейских стран, проведение конгрессов через каждые четыре года, а также рабочих совещаний по обсуждаемым актуальным проблемам.

Разработкой, внедрением и продвижением МСА непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров.

Международная федерация бухгалтеров является международным объединением лиц бухгалтерской профессии. МФБ была основана 7 октября 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита. Штаб-квартира МФБ находится в Нью-Йорке, США. В настоящее время ее членами являются 156 профессиональных организаций из 114 стран.

МФБ имеет свою Конституцию, которой определены основные цели и задачи для выполнения которых учрежден Комитет по международной аудиторской практике (КМАП).

Фирмы, участвующие в оказании аудиторских услуг в международном масштабе, Международная федерация бухгалтеров объединила в Форум фирм, куда вошли представители 23 транснациональных аудиторских фирм. Цель образования Форума фирм – надзор за разработкой нового международного режима регулирования аудита с помощью нового глобального стандарта качества, созданного на основе существующих МСА и Этического кодекса МФБ. В Форум может вступить любая международная аудиторская компания, которая готова соблюдать стандарты и периодически подвергаться внешнему контролю. Исполнительным органом Форума является Транснациональный аудиторский комитет.

Совет МФБ учредил Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), на который была возложена обязанность выпуска стандартов аудита и сопутствующих услуг. Комитет уделяет особое внимание изучению национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг – их форме, содержанию и различиям. После изучения и обобщения полученной информации Комитет готовит и публикует МСА, предназначенные для принятия на международном уровне.

Механизм выработки МСА состоит в следующем:

1) выбирается тем для подробного изучения подкомитетом, созданным для этой цели;

2) подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ;

3) подкомитет разрабатывает проект стандарта и передает его на рассмотрение в КМАП;

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

5) проект стандарта направляется для изучения и написания комментариев странам-членам МФБ;

6) комментарии рассматриваются подкомитетом, а подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в КМАП;

7) Комитет одобряет проект и он выпускается в виде соответствующего стандарта.

В настоящее время функции Комитета по международной аудиторской практике выполняет Совет по международным аудиторским и гарантирующим стандартам.

1.3 Взаимосвязь МСФО и МСА

МСА связаны с международными стандартами финансовой отчетности.

Взаимосвязь МСФО и МСА проявляется в следующих направлениях:

– единство терминологии, применяемой в МСФО и МСА;

– использование аудиторами МСФО в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям.

Если аудируемый субъект составляет отчетность в формате МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие стандартов финансовой отчетности. В МСА встречаются прямые ссылки на международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ) и международные стандарты финансовой отчетности.

Таблица 1.1 – Примеры взаимосвязи МСБУ, МСФО и МСА

| Номер и название МСА | Ссылка на документы, разработанные МСБУ |
|--|---|
| 320 «Существенность в аудите» | Понятие существенности определено в соответствии с Концепцией подготовки и представления финансовой отчетности |
| 550 «Связанные стороны» | Определения, касающиеся связанных сторон, приведены в МСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» |
| 570 «Допущения о непрерывности деятельности предприятий» | Использование допущения непрерывности деятельности предусмотрено Концепцией подготовки и представления финансовой отчетности, предваряющей свод МСФО |
| 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» | Аудитор должен определить, подготовлена ли проверяемая финансовая отчетность в соответствии с признанными основами финансовой отчетности, в качестве которой могут выступать МСФО |

Таким образом, знание и использование международных стандартов аудита и международных стандартов финансовой отчетности тесно взаимосвязано.

1.4 Особенности аудита и роль МСА в разных странах

В Бельгии для любой организации, численность работников которой превышает 100 человек, аудиторский отчет должен быть представлен не только собственникам, но и в рабочий комитет этой организации, члены которой имеют право вето на назначение аудитора. Если в отношении такого специалиста не будет достигнуто соглашение, то последнее слово остается за торговым судом.

Во Франции вопросы БУ и отчетности находятся в ведении Министерства финансов, а аудита – Министерства юстиции. Аудит возлагается на бухгалтерских комиссаров, которые выбираются на собрании акционеров сроком на 6 лет. После назначения аудиторов их нельзя заменить, кроме случаев, когда выносится специальное юридическое постановление о непрофессиональном поведении указанных лиц. Запрещаются составление бухгалтерской отчетности (чем занимаются бухгалтеры-эксперты) и их проверка (задача бухгалтерских комиссаров) одними и теми же специалистами.

В Португалии аудиторы должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции и являться членами объединения профессиональных аудиторов, признанного государственными структурами. Чтобы стать членом данного объединения, надо иметь высшее образование по экономике или юриспруденции, трехлетний стаж работы и сдать специальные экзамены. АО должны иметь постоянных аудиторов.

В различных странах МСА играют разную роль. В Австралии, Бразилии, Индии, Голландии и России международные стандарты используются как база для разработки собственных стандартов (положений), а в странах, где решено не разрабатывать национальных стандартов, используются как национальные (Кипр, Малайзия, Нигерия, Шри-Ланка, Фиджи). Однако применять МСА в качестве национальных могут только те страны, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров. В наиболее развитых странах международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями (Англия, США, Канада, Швеция).

2 ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА НА ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ МСА

2.1 Состав МСА

Международные стандарты аудита нельзя назвать устоявшейся системой документов, годами существующей в неизменном виде. МСА обновляются Международной федерацией бухгалтеров ежегодно. Обычно вносимые изменения незначительны и имеют редакционный характер (перечень ежегодных из-

менений составляет около двух страниц и содержит уточнение отдельных фраз, ссылок и т. п.). Но раз в несколько лет обновление носит довольно радикальный характер. Появляются новые стандарты, серьезно изменяются действующие.

За последнее время произошли следующие значительные изменения в системе МСА. Введены новые стандарты по оценке рисков: МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения» и МСА 330 «Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененный риск». Существенно переработаны МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», МСА 500 «Аудиторские доказательства», МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности». Переработанный вариант стандарта МСА 700 - МСА 700R «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения» заменил действующий с 31 декабря 2006 года. Причины внесенных изменений обусловлены развитием мирового аудита (например, появление МСА 545 «Аудит измерения и раскрытия информации о справедливой стоимости»).

При рассмотрении Международных стандартов аудита речь идет именно о **системе** аудиторских стандартов.

Необходимо отметить, что, будучи формой внедрения прогрессивных технологий, совокупность некоторых стандартов обычно носит системный характер в том смысле, что является не просто набором разрозненных стандартов, а набором, объединенным в систему. При этом под системой понимается целостное множество взаимосвязанных элементов.

Системный характер совокупности аудиторских стандартов означает:

- наличие общих, проходящих через все стандарты основных идей или установок;
- общий понятийный аппарат;
- структуризацию набора стандартов посредством деления их на более или менее однородные группы;
- наличие перекрестных ссылок на документы, в которых рассматриваемый вопрос изложен полнее, в несколько ином ракурсе и т. п.;
- унифицированную структуру и стиль отдельных документов и т. д.

МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой информации и оказания сопутствующих услуг.

В содержании каждого из Международных стандартов аудита раскрываются:

- основные принципы;
- необходимые процедуры;
- рекомендации по применению принципов и процедур.

Структура Международных стандартов аудита унифицирована. Каждый стандарт содержит:

- введение, где отражаются структура стандарта и задачи, стоящие перед

аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;

- разделы, излагающие (раскрывающие) суть стандарта;
- приложения (для некоторых стандартов).

Кроме стандартов в систему МСА включены Положения по международной аудиторской практике (ПМАП), которые предназначены для практической помощи аудиторам в применении МСА.

Международные стандарты аудита (МСА) нумеруются трехзначным серийным кодом (с 100 по 999) и подразделяются на 7 групп:

1 группа) 100-199 «Введение» призвана способствовать пониманию задач и методов работы Комитета по международной аудиторской практике, а также объема и статуса документов, разработанных этим комитетом. В эту группу наряду с предисловием входит глоссарий. Предисловие к МСА призвано способствовать пониманию задач и методов работы КМАП. Глоссарий содержит около 110 терминов, используемых при изложении содержания МСА. Назначение глоссария – единообразное толкование терминов, используемых в МСА;

2 группа) 200-299 «Общие принципы и обязанности». Стандарты данной группы объединены тем, что в них раскрываются обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязанности;

3 группа) 300-499 «Планирование, оценка риска и ответные действия на оцененный риск». Стандарты данной группы посвящены порядку выбора стратегии аудита, изучения деятельности субъекта, определения уровня существенности и аудиторских рисков;

5,6 группа) 500-599 «Аудиторские доказательства» и 600-699 «Использование результатов работы третьих лиц» содержат стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств, в том числе с привлечением результатов работы аудиторских подразделений, внутренних контролеров и экспертов;

7,8 группа) 700-799 «Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)» и 800-899 «Специализированные области аудита» содержат правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации;

10 группа) 1000-1100 «Положения по международной аудиторской практике» дает аудиторам дополнительные рекомендации путем детализации и разъяснения по применению международных стандартов аудита.

2.2 Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности

Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности предусмотрены специальным стандартом 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности». Стандарт включает следующие параграфы: введение, цель аудита, общие принципы аудита, объем аудита, достаточная уверенность и ответственность за финансовую отчетность. Принципы данного стандарта явля-

ются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные нормативы аудита.

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

К общим принципам аудита относится соблюдение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ — независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и следование техническим стандартам. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, которые содержат перечень основных принципов и необходимых процедур, а также сопутствующие пояснительные материалы. Рассматриваемый стандарт требует от аудитора при планировании и проведении аудита соблюдать определенный профессиональный скептицизм. Это означает, что аудитор предполагает найти доказательства в подтверждение информации, содержащейся в заявлениях руководства экономического субъекта и не рассматривает данную информацию как непременно верную.

Объем аудита финансовых отчетов определяется тем, что аудит должен обеспечивать охват всех аспектов объекта, находящихся отражение в финансовой отчетности. При этом важность информации определяет сам аудитор.

Состав и виды процедур определяются аудитором с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов, нормативных актов и при необходимости с учетом условий договоренности о проведении аудита.

Согласно МСА аудит призван обеспечить **достаточную уверенность** в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений.

Понятие **«достаточная уверенность»** применимо ко всему процессу аудита. По отношению к процессу получения аудиторских доказательств достаточная уверенность определяется как количественная мера аудиторских доказательств, необходимых аудитору, чтобы сделать вывод об отсутствии существенных искажений в проверяемой финансовой отчетности.

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

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

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

а) сбора аудиторских доказательств, например, при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;

б) выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств.

Названным стандартом предусмотрена также ответственность за финансовую отчетность. Аудитор отвечает за свое мнение по финансовым отчетам, однако ответственность за их составление лежит на управленческом аппарате проверяемого субъекта, аудит финансовой отчетности не освобождает его руководство от ответственности. Руководство организации несет ответственность за подготовку и предоставление финансовой отчетности, за предупреждение, выявление злоупотреблений при организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля фирмы. Ответственность же аудитора рассматривается с двух позиций:

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

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

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

2.3 Условия аудиторских заданий

Если аудиторская организация и экономический субъект пришли к соглашению о возможности проведения аудита и в устной форме согласовали принципиальные моменты его проведения, они должны перейти к документальному оформлению своих взаимоотношений. Результатом этого должно стать согласование условий аудиторского задания с клиентом в виде договора и письма-обязательства на проведение аудита.

Согласованию условий задания с клиентом посвящен Международный стандарт аудита 210 «Условия аудиторских заданий».

МСА 210 на протяжении последних лет неоднократно изменялся. Вначале он назывался «Письмо-согласие о проведении аудиторского задания», затем - «Условия договоренностей об аудите», и наконец, он получил свое нынешнее название, распространив частный случай «письма» на любые случаи договоренностей, в том числе на договоры, контракты, соглашения.

Письмо-обязательство является документальным отражением того, что

аудитор принимает назначение, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов.

МСА 210 содержит перечень обязательных моментов, о которых аудитор обязан поставить в известность своего потенциального клиента, и по поводу которых аудиторская организация и экономический субъект обязаны достичь согласия до начала аудита. Такие аспекты должны быть отражены в письме об аудиторском задании или в любой другой подходящей форме контракта.

Обычно в письме об аудиторском задании указываются:

1. Цель аудита финансовой отчетности (обеспечение разумной уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений).

2. Ответственность руководства за финансовую отчетность (ответственность за подготовку отчетности, в том числе за соответствующее раскрытие информации, несет руководство компании).

3. Объем аудита со ссылками на нормативные положения (например, *«Мы будем проводить аудит в соответствии с МСА. Аудит включает в себя проверку путем тестирования доказательств, подтверждающих величины и раскрытие информации в финансовой отчетности»*).

4. Форма и способ сообщения результатов аудита (в форме аудиторского заключения и отдельного письма, касающегося любых замеченных аудитором существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля).

5. Предупреждение о наличии риска необнаружения существенных и несущественных искажений из-за различных ограничений (тестовый характер аудита; ограничения, присущие системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля).

6. Требование свободного доступа к информации, необходимой для проведения аудита.

Кроме того, аудитор также может указать в письме:

– мероприятия, связанные с планированием аудита (основные элементы общего плана, срока проведения работ, виды процедур);

– перечень писем или отчетов, которые предполагается составить для клиента;

– основу для исчисления гонорара и т. п.

При необходимости в письме могут оговариваться:

– возможности привлечения других аудиторов и экспертов, внутренних аудиторов;

– ограничение ответственности аудитора там, где это возможно;

– дополнительные соглашения (например, на оказание сопутствующих услуг).

Письмо-обязательство направляется в адрес руководства клиента. Если аудитор должен проверить компанию, имеющую филиалы, в их адрес тоже может быть направлено письмо-обязательство.

Согласно МСА 210 возможен пересмотр условий аудиторского задания,

оговоренного в письме-обязательстве, который имеет место в случае повторяющегося аудита конкретного клиента или на основании просьбы клиента.

В случае, если проводится последующий аудит данного клиента (повторяющийся аудит), аудитор должен решить, требуют ли обстоятельства пересмотра условий задания и есть ли необходимость напомнить клиенту о действующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо-обязательство. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

1. неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
2. пересмотр и дополнение условий аудиторского задания;
3. изменение в составе руководящих органов субъекта или его собственников;
4. значительные изменения характера и масштабов деятельности клиента;
5. наличие специальных требований законодательства.

МСА 210 оговаривает и случаи, когда до завершения выполнения задания аудитора просят изменить его условия на такие, которые предоставляют более низкий уровень уверенности (например, клиент просит провести не аудит финансовой отчетности, как было установлено в письме-обязательстве, а ее обзор, при котором обеспечивается более низкий уровень уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений).

Причины возникновения просьбы клиента к аудитору по поводу изменения условий договоренности могут быть обоснованными и необоснованными. К обоснованным причинам относятся:

- 1) изменение обстоятельств, влияющих на оказание услуги (например, потенциальный инвестор в течение периода аудиторской проверки пояснил клиенту аудитора, что он не требует подтверждения достоверности всей отчетности, а интересуется только реальностью данных отчета о прибылях и убытках);
- 2) неправильное понимание клиентом характера услуги (так, в ряде случаев клиент под аудитом понимает проверку отдельного участка бухгалтерского учета, и это выясняется при проведении аудиторской проверки);
- 3) ограничение объема аудита, вызванное объективными обстоятельствами (например, один из филиалов клиента превращается в самостоятельную организацию и передан другому собственнику, вследствие чего отпадает необходимость в проверке его информации, проводившейся согласно установленной несколько лет назад договоренности с аудитором).

Необоснованным считается изменение условий договоренности по причине ограничения аудита из-за неточной, неполной и неудовлетворительной информации.

В случае изменения условий договоренности аудитор должен произвести следующие **действия**:

- согласовать новые условия (в том числе, например, составить новое письмо-обязательство);

– составить отчет в соответствии с новыми условиями.

Если просьба клиента об изменении условий договоренности не имеет разумного обоснования, аудитор должен продолжать выполнение первоначальной договоренности.

2.4 Общие условия планирования аудита

Общие подходы к планированию аудита установлены в Международном стандарте аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Планирование – неотъемлемая часть аудиторской проверки, продолжительный и непрерывный процесс. Аудитору необходимо планировать работу с целью эффективного и своевременного проведения аудита. **Планирование аудита** включает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему аудита с тем, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В процессе планирования должны участвовать партнер и другие аудиторы, отвечающие за задание.

Планирование аудиторской проверки является непрерывным процессом, который начинается после завершения предыдущего аудита и продолжается до завершения текущего аудиторского задания.

Перед планированием в соответствии с МСА 300 поставлены следующие **задачи**:

- 1) уделять необходимое внимание важным областям аудита;
- 2) выявлять потенциальные проблемы клиента;
- 3) обеспечивать оптимальные сроки проверки.

Таким образом, планирование направлено на правильное распределение работы среди группы специалистов, участвующих в проверке, и проведение квалифицированного аудита.

Затраты времени на планирование (объем планирования) зависят от следующих факторов:

- размеров проверяемого субъекта;
- сложности предстоящей проверки;
- опыта работы аудитора с данным субъектом;
- знания аудитором бизнеса клиента.

Планирование в ходе работы с первичным клиентом может занимать 25–30 % и более от общего времени работы с ним. Однако обычно эти затраты времени окупаются благодаря более эффективной работе аудиторов впоследствии. Хорошее планирование необходимо для того, чтобы определить, какие области учета и отчетности должны проверять наиболее компетентные работники, а где можно поставить и ассистента аудитора, с целью эффективного распределения трудозатрат за отведенный на проверку период времени. Однако в российской практике аудита возможны случаи составления планов после проведения аудита и только потому, что они необходимы при проверке качества аудита. Такой подход к планированию, безусловно, лишен всякого смысла, по-

сколькx затраты времени на составление плана окупаются эффективностью результатов аудита.

Перед началом выполнения аудиторского задания, аудитор должен:

- выполнить процедуры, связанные с особенностями конкретного аудиторского задания;
- оценить соответствие задания этическим требованиям (включая требование независимости);
- обеспечить понимание условий аудиторского задания.

В процессе планирования аудитор должен разработать и документально оформить общую стратегию аудита, определяющую направление и предполагаемый объем аудиторской проверки.

Разработка общей стратегии аудита включает:

- выявление характеристик задания, определяющих его объем и учитывающих отраслевые особенности и территориальное расположение подразделений клиента;
- установление сроков подготовки отчетов по результатам задания для того, чтобы спланировать срок выполнения аудита, ключевые даты для предполагаемых контактов с руководством клиента;
- рассмотрение важных вопросов аудита, таких как определение уровня существенности; предварительное определение областей с высоким уровнем риска существенного искажения финансовой отчетности; предварительное определение существенных статей отчетности и сальдо по счетам и т. д.

Определение общей стратегии аудита помогает аудитору выявить характер, определить сроки и объем ресурсов, необходимые для выполнения аудиторского задания.

После того как установлена общая стратегия аудита, приступают к разработке детального **план аудита**.

План аудита представляет собой описание предполагаемого масштаба и порядка проведения аудиторской проверки. В число аспектов, которые аудитор должен принимать во внимание при планировании аудита, включается следующее:

1. Знание бизнеса клиента (условия отрасли, характеристики субъекта, уровень компетентности руководства).
2. Понимание систем бухгалтерского учета (СБУ) и внутреннего контроля (СВК).
3. Риск и существенность (оценка аудиторского риска, установление уровня существенности, выявление проблемных областей бухгалтерского учета).
4. Характер, временные рамки и объем процедур (распределение процедур по областям аудита, влияние информационной технологии на аудит, возможность использования результатов работы внутренних аудиторов).
5. Координация, контроль и анализ работы (потребность в персонале, привлечение других специалистов, количество проверяемых мест).
6. Прочие аспекты (оценка непрерывности деятельности клиента, суще-

ствование связанных сторон, условия аудиторского задания, характер и сроки отчетности и др.).

План аудита включает в себя:

1. Описание характера, сроков и объема проведения планируемых процедур, необходимых для оценки риска существенных искажений.

2. Описание характера, сроков и объема планируемых дальнейших аудиторских процедур. План дальнейших аудиторских процедур должен отражать решение аудитора о том, следует ли проверять эффективность средств внутреннего контроля, характер, время и объем планируемых процедур по существу.

3. Любые другие аудиторские процедуры, которые должны выполняться в ходе аудиторского задания, в соответствии с требованиями МСА (например, переговоры с юристами клиента).

Общая стратегия аудита и план аудита должны пересматриваться в ходе аудита. По мере необходимости, общая стратегия и план аудита могут изменяться. И как следствие, меняются сроки и объем дальнейших аудиторских процедур. Например, аудитор при выполнении процедур по существу, получил доказательства, противоречащие доказательствам, полученным при тестировании эффективности средств контроля. В этом случае аудитору следует пересмотреть запланированные аудиторские процедуры.

Работа по определению стратегии аудита и формированию плана аудита должна документироваться аудитором. Аудитор должен также документировать все значительные изменения, которые были внесены в стратегию и план аудита в ходе выполнения аудиторского задания.

Документирование стратегии аудита – это отражение ключевых решений, необходимых для планирования аудита, и предоставление информации аудиторской группе. Например, аудитор может обобщить стратегию аудита в форме меморандума, в котором содержится информация об объеме, сроках и порядке проведения аудита.

Документирование плана аудита должно отражать запланированный характер, сроки и объем процедур оценки риска, а также дальнейшие аудиторские процедуры на уровне предпосылок для каждого существенного сальдо по счетам, классу операций и раскрытию информации исходя из оцененных рисков. Аудитор может использовать стандартные программы аудита или проверочные листы по завершению аудита. Однако, при использовании таких программ или проверочных листов, аудитор должен их надлежащим образом адаптировать, с учетом специфики задания. Программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Документирование любых существенных изменений в первоначальной стратегии аудита и детальном плане аудита предполагает описание причин указанных изменений и действий аудитора в связи с событиями, условиями или результатами аудиторских процедур, которые привели к этим изменениям.

Форма и объем документирования зависят от размера и сложности клиен-

та, уровня существенности и обстоятельств, отражающих особенности выполнения аудиторского задания.

Аудитор может обсуждать элементы планирования с лицами, отвечающими за управление и с руководством клиента. Обсуждение с руководством проводится для того, чтобы облегчить выполнение аудиторского задания и его управление. Однако при этом аудитору необходимо быть осторожным, чтобы в результате обсуждения не снизилась действенность аудита, поскольку разработка общей стратегии и плана аудита является обязанностью аудитора.

Особенностью Международного стандарта аудита «Планирование аудита финансовой отчетности» является то, что он предназначен для повторного аудита, то есть данный стандарт применяется к проверкам, которые аудитор проводит в отношении клиента не первый год. В стандарте указано, что для проведения первого аудита может потребоваться расширение процесса планирования, может оказаться необходимым включение дополнительных аспектов, помимо тех, которые обсуждаются в МСА 300.

Порядок проведения первичного аудита детализируется в Международном стандарте аудита МСА 510 «Первичное задание – начальное сальдо». В этом стандарте подробно раскрываются вопросы взаимодействия аудитора с новым клиентом, с которым впервые заключен договор. В частности рассматриваются и особенности планирования первично проводимого аудита.

2.5 Получение аудитором знаний о бизнесе клиента

Получение информации аудитором о деятельности клиента и его среде, включая внутренний контроль и оценку риска существенных искажений финансовой отчетности регламентируется МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения».

Понимание бизнеса предприятия – это общее знание экономики и отрасли, в рамках которой действует субъект, а также более конкретные знания о том, каким образом субъект функционирует.

Целью знаний о бизнесе клиента является выявление и понимание событий, операций и методов работ, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность, методы аудиторской проверки и аудиторское заключение.

Получение аудитором знаний о бизнесе клиента *стандартизировано* и входит в круг аспектов, принимаемых во внимание аудитором при планировании аудита. Этому аспекту посвящен специальный международный стандарт аудита.

В МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска существенного искажения» раскрывается понятие и необходимость понимания бизнеса клиента на всех стадиях аудита.

МСА 315 регламентирует порядок получения и применения знания о бизнесе клиента и осуществление следующих процедур по оценке рисков:

1) опрос должностных лиц организации, которые могут предоставить релевантную информацию о бизнесе клиента или системе внутреннего контроля, в первую очередь лиц, занимающих руководящие должности;

2) аналитические процедуры;

3) наблюдение;

4) инспектирование.

Задача аудитора – получить необходимые знания о субъекте, особенностях его бизнеса, среде, в которой функционирует организация, а также о системе внутреннего контроля. При этом необходимо отметить, что все процедуры по оценке риска проводятся как раз на этапе получения необходимых знаний о бизнесе клиента.

В качестве источников знаний об аудируемом лице могут использоваться: специализированные печатные издания; отчеты аналитиков, рейтинговых агентств, банков; законодательство, специфичное для отрасли клиента; опрос персонала организации разных уровней и прочие источники. В случае повторного аудита необходимо ознакомиться с информацией, собранной о клиенте в прошедшие годы, и отследить произошедшие изменения.

После завершения этапа получения знаний о клиенте и среде его деятельности специалисты аудиторской фирмы должны обсудить полученные знания с целью однозначного понимания аудиторской командой особенностей деятельности клиента, а также степени подверженности его отчетности рискам существенного искажения.

Согласно МСА 315 понимание бизнеса предприятия включает следующие составляющие:

– **внешние факторы:** знание отрасли клиента, специфических требований законодательства в отношении бизнеса аудируемого лица и пр.;

– **основные характеристики клиента:** форма собственности, организационная структура, стиль управления организацией, операционная, инвестиционная, финансовая деятельность и тому подобное (сюда же включается учетная политика юридического лица: аудитор должен оценить ее рациональность, соответствие бизнесу, согласованность с применяемыми стандартами финансовой отчетности и деловой практикой, принятой в отрасли);

– **понимание стратегии развития предприятия** и поставленных им целей, а также бизнес-рисков. Такой акцент не случаен. Например, поставленные нереалистичные для достижения цели являются риском существенного искажения отчетности, так как руководство клиента может поддаться соблазну фальсификации отчетности, дабы выдать желаемое за действительное. Необходимо отметить, что бизнес-риск – более широкое понятие, чем риск, который интересует аудитора, – риск существенного искажения отчетности;

– **оценка и обзор финансовых результатов предприятия,** успешности его бизнеса (аудитором могут использоваться внутренние документы клиента, такие как документы управленческого учета, бюджеты, информация по сегментам и подразделениям, а также внешняя информация, например, содержащаяся

в отчетах независимых экспертов);

– **система внутреннего контроля**, в том числе контрольная среда, процесс оценки рисков в организации, информационная система, процедуры контроля и контрольные действия, мониторинг средств контроля.

Изучая информацию о бизнесе клиента и среде его деятельности, аудитору требуется знание только в той части, в которой оно необходимо для целей аудита.

МСА 315 подробно рассматривает понятие внутреннего контроля, которое является краеугольным для аудита, базирующегося на оценке рисков, то есть современной стадии развития аудита. Суть внутреннего контроля можно описать следующим образом: совокупность применяемых организацией средств и методов, позволяющих снизить бизнес-риски, угрожающие достижению таких целей организации, как соответствие данных финансовой отчетности фактическому состоянию дел, достижение эффективности и продуктивности осуществляемых операций, а также выполнение требований законодательства.

Любая, даже очень качественная, система внутреннего контроля имеет ограничения, которые при определенных обстоятельствах не позволят ей предотвратить искажения отчетности.

Невозможно создать систему, которая бы снижала риски до нуля. Например, система внутреннего контроля будет бессильна против сговора должностных лиц организации.

Охарактеризуем подробнее элементы системы внутреннего контроля.

1. **Контрольная среда** включает осведомленность, отношение и действия руководства в связи с обеспечением внутреннего контроля. При этом сама по себе контрольная среда не способна и не достаточна для предотвращения, выявления и исправления ошибок или мошенничества, влекущих за собой существенное искажение отчетности.

2. **Процесс оценки рисков в организации** — порядок выявления рисков менеджментом организации, оценки их последствий и управление рисками. Для целей финансовой отчетности процесс оценки рисков включает:

– выявление руководством рисков в связи с подготовкой достоверной и объективной финансовой отчетности в соответствии с принципами подготовки финансовой отчетности;

– оценку вероятности возникновения рисков;

– оценку «значимости» рисков;

– принятие решения по управлению рисками.

Если аудитором были обнаружены существенные недостатки процесса оценки риска руководством клиента, то необходимо сделать замечание руководителям клиента или сформулировать рекомендации по улучшению процесса оценки риска.

3. **Информационная система** охватывает бизнес-процессы, значимые для подготовки финансовой отчетности, а также систему коммуникаций между структурами юридического лица и непосредственно между его должностными

лицами. К этой категории относится система бухгалтерского учета в организации, а именно процедуры, позволяющие инициировать хозяйственные операции, зарегистрировать и обработать их, обеспечить должный учет активов, обязательств и капитала, подготовить отчетность организации. Аудитор должен выяснить, как обеспечивается клиентом понимание сотрудниками их функций и ответственности по подготовке финансовой отчетности.

Важным для аудитора является изучение:

- построения системы подготовки финансовой отчетности клиента;
- распределения обязанностей и ответственности;
- порядка принятия значимых решений, таких как определение оценочных значений или раскрытий при подготовке финансовой отчетности.

4. Процедуры контроля и контрольные действия должны быть направлены на организацию и поддержание таких областей внутреннего контроля, как:

- санкционирование операций;
- обзор результатов деятельности организации;
- обработка информации;
- физические средства контроля;
- распределение обязанностей между должностными лицами организации;
- другие действия.

Аудитор должен получить достаточное понимание контрольных действий, чтобы оценить риски существенных искажений на уровне предпосылок финансовой отчетности и разработать дальнейшие процедуры аудита, исходя из оцененных рисков. При этом аудитор должен анализировать только те контрольные действия, которые относятся к областям, наиболее подверженным существенным искажениям.

5. Мониторинг средств контроля – это процесс оценки качества функционирования внутреннего контроля. Аудитору важно понять, каким образом клиент осуществляет мониторинг и как при необходимости корректирует систему внутреннего контроля в части, относящейся к подготовке финансовой отчетности.

Следует отметить, что аудитору необходимо изучить систему внутреннего контроля только в той ее части, которая относится к подготовке отчетности.

Важным моментом в МСА 315 является оценка риска существенных искажений как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне предпосылок по каждому сальдо счета и классу операций.

Целью оценки рисков искажения финансовой отчетности является определение состава, объема и временных рамок дальнейших аудиторских процедур. Для этого аудитор должен выполнить следующие действия:

- выявить риски, обусловленные особенностями среды деятельности и бизнеса клиента, его системы внутреннего контроля, а также типичными классами операций, раскрытиями, сделанными в отчетности;
- проанализировать, как выявленные риски могут негативно повлиять на

финансовую отчетность на уровне предпосылок при ее подготовке;

- оценить значительность, вероятность и природу выявленных рисков;
- определить, имеются ли значительные риски, требующие особого внимания со стороны аудитора (значительные риски, как правило, связаны с необычными для бизнеса клиента существенными операциями или суждениями);
- определить рискованные области, где процедуры по существу не позволяют получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

В стандарте раскрывается процедура оценки выявленных рисков. В частности, проверяется, связан ли выявленный риск с риском мошенничества и внешними факторами, такими, как значительные изменения в законодательстве, экономике, стандартах бухгалтерского учета и т. п. Проверяется также значительность выявленных рисков, обусловленных сложностью операций и наличием существенных операций со связанными сторонами.

В соответствии с МСА аудитор необходимо оценить связь риска с субъективностью оценок менеджмента при подготовке финансовой отчетности, оценить степень субъективности таких оценок (в особенности следует обратить внимание на оценки и суждения, связанные со значительной степенью неопределенности) и связан ли риск с существенными, нетипичными для бизнеса клиента операциями и т. д.

После того как аудитор выявил значительные риски, ему необходимо оценить степень надежности процедур контроля, направленных на снижение данных рисков.

В процессе аудита оценка рисков, произведенная на стадии планирования, должна пересматриваться, так как в результате аудиторских процедур будут выявляться новые факты, и полученная на стадии планирования информация будет уточняться.

В случае выявления рисков существенного искажения финансовой отчетности, которые организация не контролирует с помощью имеющихся средств контроля, а также при выявлении значительных недочетов в процессе оценки рисков организацией аудитор следует включить данные наблюдения в состав вопросов, подлежащих сообщению менеджменту организации соответствующего звена. Какая именно информация должна сообщаться и как определить, какому уровню администрации ее сообщать, посвящен МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

Информация о выявленных и оцененных рисках, основных моментах понимания бизнеса клиента, его системы внутреннего контроля, среды деятельности в обязательном порядке подлежит занесению в рабочие документы.

Отдельно документируются следующие риски и средства контроля, направленные на их снижение:

- значительные риски;
- риски, не позволяющие использовать только процедуры по существу, так как такие процедуры не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

2.6 Определение уровня существенности искажений финансовой отчетности

Концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском посвящен Международный стандарт аудита № 320 «Существенность в аудите».

Существенность является одним из базовых понятий, как при подготовке финансовой отчетности, так и в аудите. Понятие существенности определено Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в «Основах подготовки и представления финансовой отчетности».

Международные стандарты аудита принимают для своих целей определение существенности, данное в МСФО.

Информация считается **существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Согласно МСА 320 **целью аудита** финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение относительно того, составлена ли финансовая отчетность, *во всех существенных отношениях*, в соответствии с установленными основами подготовки финансовой отчетности. Здесь следует подчеркнуть следующее. Аудитор отвечает за выражение мнения об **относительном соответствии** установленным требованиям, а не об абсолютном.

Степень такой относительности устанавливается понятием существенности: отчетность должна соответствовать установленным требованиям *во всех существенных отношениях*. Это означает, что цель аудитора при аудите финансовой отчетности – не выявить все мелкие ошибки, а постараться не пропустить таких искажений информации в отчетности, которые могут привести пользователя к ситуации выбора неадекватного реальной хозяйственной ситуации экономического решения. Именно за невыявление существенных искажений аудиторы несут ответственность.

Приведем следующие примеры пропуска существенной информации.

Пример 1. Реальная прибыль экономического субъекта по результатам года отличается от прибыли, отраженной в отчетности и подтвержденной аудитором.

В данном случае акционер вправе предъявить претензии к аудитору, поскольку он не сможет получить ожидаемые дивиденды.

Пример 2. Экономический субъект не в состоянии вернуть банковский кредит, а информация об активах этого субъекта, отраженная в подтвержденном аудитором бухгалтерском балансе и призванная гарантировать возврат кредита, оказалась искаженной.

Банк, выдавший данному экономическому субъекту кредит, вправе считать работу аудитора некачественной.

Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения.

Другими словами, что существенно, а что нет, зависит не от показателя, как такового, а от последствий, к которым может привести ошибка в показателе отчетности.

Далее обратимся к тому, как аудитор оценивает существенность статей и искажений и как он использует в своей работе такую оценку.

Оценка того, что считать существенным, является предметом профессионального суждения аудитора.

Профессиональное суждение учетных работников (как бухгалтеров, так и аудиторов) еще не достаточно свободно ими используется. Наследие советской системы требует обязательного наличия инструкций и четких критериев. Поэтому в вопросах существенности многие аудиторы желали бы, чтобы были установлены четкие пороговые значения и формулы для их расчета. А дальше дело аудитора – каким-то образом провести аудит, найти у клиента ошибки и сравнить их величину с пороговым значением. Если величина ошибок меньше порогового значения, клиенту повезло; если больше – аудитор может выразить сомнение относительно того, отвечает ли финансовая отчетность, *во всех существенных отношениях*, установленным требованиям подготовки финансовой отчетности. Это весьма простой подход, не учитывающий сложности нестандартных экономических ситуаций.

Количественной характеристикой существенности является уровень существенности.

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

Аудитор при оценке существенности искажений должен принимать во внимание не только количественный, но и качественный критерий. Об этом прямо говорится в МСА 320.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных с количественной точки зрения искажений. Тем не менее, должны приниматься во внимание как значение (количество), так и характер (качество) искажений. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или несоответствующее описание учетной политики (когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение таким описанием);

- ошибочное отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований (когда существует вероятность того, что последующие санкции могут оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица).

Аудитору следует оценивать существенность в случае:

1. Определения характера, временных рамок и объема аудиторских проце-

дур;

2 Оценки последствий искажений:

1) *при планировании аудиторских процедур* аудитор решает, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным сальдо счетов и классам операций, помогает аудитору решить вопрос о том, какие статьи исследовать, а также использовать ли выборку и аналитические процедуры. Это позволяет выбрать аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная взаимосвязь: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска и наоборот. Это можно объяснить так: чем меньше ошибка, присутствие которой в отчетности существенно искажает ее, тем выше риск, поскольку мелкую ошибку трудно найти. Напротив, чем больше ошибка, тем легче ее найти при проверке и тем меньше связанный с поиском этой ошибки риск, то есть вероятность ошибку не заметить. Образно говоря, для ловли мелкой рыбы нужна сеть с мелкими ячейками.

2) *при оценке объективности представления финансовой отчетности* аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

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

Если аудитор выявил существенное искажение, являющееся результатом ошибки, он должен своевременно сообщить об этом руководству соответствующего уровня в порядке, установленном МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

2.7 Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененный риск

Порядок определения ответных действий, разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур, соответствующих оцененным рискам существенного искажения финансовой отчетности, регламентируется МСА 330 «Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененный риск».

В МСА 330 изложены требования по планированию дальнейших аудиторских процедур после завершения этапа выявления и оценки рисков существенного искажения отчетности (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 – Виды аудиторских рисков

Выявив риски, аудитор должен осуществить аудиторские процедуры с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

МСА 330 помогает аудитору при планировании и осуществлении:

– действий в ответ на выявленные и оцененные риски **на уровне финансовой отчетности;**

– дальнейших аудиторских процедур – в ответ на оцененные риски **на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности.**

Примерами действий аудитора в отношении выявленных рисков **на уровне финансовой отчетности** могут быть следующие действия:

– привлечение для выполнения конкретного задания персонала аудиторской организации, имеющего опыт и знания, необходимые для проведения аудита финансовой отчетности данного клиента (принятие решения о назначении конкретного состава команды для проведения аудита базируется на знании бизнеса аудируемого лица, оцененных рисках подверженности финансовой отчетности существенному искажению);

– приглашение экспертов;

– добавление элементов неожиданности (внезапности) к проведению аудиторских процедур;

– акцентирование внимания членов аудиторской команды на необходимости поддерживать профессиональный скептицизм в ходе проведения аудита и др.

Существующая контрольная среда на проверяемом предприятии во многом обуславливает вероятность появления существенных искажений на уровне финансовой отчетности и, соответственно, определяет необходимые действия, поведение аудитора в целом в ходе аудита. В стандарте говорится, что понимание контрольной среды аудируемого лица формирует общий подход к проведению аудиторской проверки, который может быть выражен, например, в проведении аудитором преимущественно процедур по существу или проведении наряду с этими процедурами тестирования средств контроля.

По результатам выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности **на уровне предпосылок подготовки** аудитор планиру-

ет и проводит аудиторские процедуры. При этом должна существовать четкая связь между выявленными рисками и характером, видами, временными рамками, объемом дальнейших аудиторских процедур. Поэтому при их планировании аудитор принимает во внимание:

- насколько риски значительны и какова их природа;
- вероятность появления существенного искажения;
- характеристики классов хозяйственных операций, проводимых аудируемым лицом, оборотов и остатков по счетам, требуемых раскрытий в отчетности;
- особенности используемых средств контроля (принимая во внимание, используются ли автоматизированные средства контроля) и др.

Характер и природа аудиторских процедур зависят от **целей**, преследуемых аудитором при их проведении, и **вида** аудиторских процедур.

В зависимости от **целей** аудиторские процедуры могут представлять собой:

- **тестирование средств внутреннего контроля;**
- **процедуры по существу.**

В МСА 330 выделяются следующие **виды** аудиторских процедур:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет или выполнение процедуры заново;
- аналитические процедуры.

Выбор конкретных процедур зависит от того, для проверки какой предпосылки они предназначаются, и основывается на оценке риска. Чем выше аудиторская оценка риска, тем более надежны и уместны аудиторские доказательства, полученные в результате процедур проверки по существу. Так, например, если аудитор проверяет правильность отражения выручки, то, скорее всего, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств по предпосылке «полнота» он проведет тестирование средств контроля, в то время как для проверки предпосылки «возникновение» будет применять процедуры по существу.

Под временными рамками понимается:

- период, дата проведения процедуры по тестированию средств контроля и процедуры по существу, или
- период, дата, к которым относятся полученные аудиторские доказательства.

На определение сроков проведения аудиторских процедур влияют выявленные и оцененные аудитором риски. При этом аудитор учитывает следующие факторы:

- контрольную среду;
- характер рисков, а также насколько они велики;

– к какому времени может быть получена (то есть будет доступна) информация, необходимая для проведения аудиторских процедур;

– периоды или даты, к которым относятся аудиторские доказательства.

Например, если аудитор пришел к заключению, что риски существенного искажения на данном участке аудита высокие, то, скорее всего, он будет проводить процедуры как можно ближе к дате конца отчетного периода. В то же время проведение процедур на промежуточную дату может быть полезным для выявления проблем учета и контроля на ранней стадии, что поможет разрешить их в оперативном порядке с менеджментом компании либо учесть их при выработке дальнейшего подхода к проведению аудита.

В случае, когда аудитор проводит процедуры ранее даты конца отчетного периода, он должен, согласно МСА 330, получить дополнительные аудиторские доказательства в отношении оставшегося периода до отчетной даты. Данное требование является общим как для планирования процедур по существу, так и для планирования тестов средств контроля.

Некоторые аудиторские процедуры могут быть проведены согласно их сущности только в конце отчетного периода или после отчетной даты, например проверка того, что все операции, относящиеся к отчетному периоду, отражены в этом периоде, а операции, относящиеся к следующему отчетному периоду, не попали в финансовую отчетность, аудит которой проводится в настоящее время.

Объем аудиторских процедур включает определенное количество проводимых тестов, а именно размер аудиторской выборки или количество наблюдений за порядком осуществления контрольного действия.

Объем аудиторских процедур определяется:

– на основе профессионального суждения аудитора;

– с учетом уровня существенности;

– с учетом оцененных рисков;

– а также на основе степени уверенности, которую аудитор планирует получить.

Например, чем больше риск существенного искажения, тем, как правило, больший объем аудиторских процедур необходим. Однако увеличение объема аудиторских процедур даст необходимый эффект лишь в случае, когда природа и тип аудиторских процедур будут адекватны выявленным рискам и характеру проверяемых предпосылок.

Тестирование средств контроля

Тесты контроля выполняются, когда:

– аудиторская оценка риска включает вероятность операционной эффективности средств контроля, или

– процедуры проверки по существу не позволяют получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, которые могли бы снизить аудиторский риск до приемлемого уровня (в этом случае аудитору следует провести тестирование средств контроля для получения доказательств об их эффективности).

Наглядным примером второго случая является ситуация, когда учет у аудируемого лица полностью автоматизирован и аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок с помощью аудиторских процедур по существу, так как прежде всего ему необходимо получить доказательства о том, что используемое специальное программное обеспечение достаточно надежно.

В МСА 330 подчеркивается, что выявление наличия средств контроля (на этапе оценки рисков существенного искажения отчетности) отличается от тестирования их эффективности, так как во втором случае аудитору необходимо получить доказательства о том, что система внутреннего контроля функционировала эффективно именно в отчетном периоде. При этом проводить тестирование эффективности средств контроля имеет смысл, только если имеющиеся средства контроля организованы так, что они могут предотвращать, обнаруживать и исправлять появление существенных искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Для тестирования эффективности средств контроля аудитору необязательно проводить специальные тесты. Аудиторские процедуры могут быть спланированы таким образом, что доказательства о степени эффективности средств контроля будут получены одновременно с выявлением самих средств контроля и особенностей их организации.

Если при проведении аудиторских процедур по существу аудитор не выявляет существенного искажения финансовой отчетности, этот факт нельзя считать аудиторским доказательством того, что средства контроля действовали эффективно. И напротив, если аудитор выявит существенное искажение с помощью процедур по существу, то при проведении оценки действенности средств контроля он учтет этот факт, а именно что данные средства контроля своевременно не выявили существенное искажение и не исправили его.

Характер и виды процедур определяются особенностями средств контроля и контрольных действий, которые предполагается тестировать для определения их эффективности на определенном временном промежутке, релевантном для аудита.

Будет ли протестирована эффективность (действенность) средств контроля в определенный момент отчетного периода или на протяжении определенного временного отрезка, зависит от того, какую цель преследует аудитор. Например, если аудитор намерен оценить эффективность средств контроля, направленных на поддержание физической сохранности активов, ему будет достаточно участвовать в инвентаризации активов в конце проверяемого периода, то есть получить аудиторские доказательства эффективности системы внутреннего контроля на определенный момент времени. Если же аудитору необходимо получить доказательства об эффективности средств контроля на протяжении определенного периода времени, то доказательств, полученных на определенный момент отчетного периода, может быть недостаточно для того, чтобы он мог полагать, что средства контроля действовали эффективно на протяжении

всего периода. В таком случае аудитор проведет дополнительные процедуры, например, по тестированию эффективности мониторинга средств контроля в проверяемой организации.

При тестировании средств контроля необходимо учитывать различные факторы:

- степень риска существенного искажения отчетности на уровне определенной предпосылки;
- характеристики средств контроля, проверка эффективности которых проводилась на протяжении промежуточного периода;
- качество полученных аудиторских доказательств о действенности данных средств контроля;
- продолжительность оставшегося периода, на протяжении которого тестирование эффективности средств контроля не проводилось;
- объем дальнейших аудиторских процедур по существу, который аудитор планирует провести, основываясь на выводах об эффективности средств контроля, протестированных им в течение промежуточного периода.

Аудитор может использовать доказательства об эффективности определенных средств контроля, полученные при аудите прошлых отчетных периодов. В таком случае согласно требованиям МСА 330 ему необходимо:

- 1) выявить, произошли ли изменения в этих средствах контроля с даты последнего отчетного периода, аудит которого проводился;
- 2) в случае если изменения произошли, протестировать эффективность данных средств контроля в рамках текущего задания;
- 3) если изменений не было, тестировать эффективность этих средств контроля как минимум каждый третий отчетный период;
- 4) если планируется использовать аудиторские доказательства, полученные при аудите прошлых отчетных периодов, об эффективности нескольких средств контроля, необходимо проводить тестирование некоторых из них каждый аудит.

На определение необходимого объема процедур по тестированию средств контроля влияют следующие факторы:

- частота осуществления контроля на предприятии в течение отчетного периода (например, как часто проводится инвентаризация каких-либо групп активов);
- продолжительность периода времени, в течение которого аудитор предполагает, что средства контроля действовали эффективно;
- степень доверия аудитора системе внутреннего контроля (СВК) клиента и, соответственно, планируемый объем проведения процедур по существу, который тем меньше, чем больше доверия аудитор оказывает системе внутреннего контроля (и одновременно, чем больше доверия СВК, тем больший объем тестов средств контроля требуется);
- объем аудиторских доказательств, полученных в отношении определенной предпосылки подготовки финансовой отчетности при тестировании других

средств контроля и др.

Аудиторские процедуры по существу

Аудитор осуществляет процедуры по существу с целью выявления существенного искажения финансовой отчетности на уровне предпосылок ее подготовки.

Процедуры по существу включают:

1) детальное тестирование:

– классов хозяйственных операций;

– остатков по счетам;

– раскрытий, представленных в финансовой отчетности;

2) аналитические процедуры по существу.

Аудитор планирует процедуры таким образом, чтобы они были направлены на тестирование рискованных областей, выявленных на этапе обнаружения и оценки рисков. Он должен провести процедуры по существу в отношении всех существенных классов операций, сальдо по счету и раскрытий информации в финансовой отчетности. Данное требование исходит из того, что оценка рисков, проведенная аудитором на стадии изучения бизнеса аудируемого лица и его системы внутреннего контроля, не может считаться в полной мере надежной и точной, так как не может гарантировать выявление всех возможных рисков существенного искажения финансовой отчетности (в частности, в связи с ограничениями, присущими любой системе внутреннего контроля).

Особое внимание аудитор должен уделить закрытию проверяемого отчетного периода.

Помимо прочих процедур по существу аудитор должен провести проверку согласованности данных финансовой отчетности с данными учета, а также проверку существенных корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При проверке корректировок следует учитывать природу и сложность процесса подготовки финансовой отчетности, а также связанные с ним риски существенного искажения.

Если на стадии оценки рисков аудитор выявил значительные риски существенного искажения финансовой отчетности во время ее подготовки, он должен спланировать отдельные процедуры по существу в ответ на выявленные риски.

Как правило, аудиторы проводят детальные тесты с целью получить доказательства о соблюдении предпосылок подготовки отчетности, продекларированные менеджментом, и снизить риски до приемлемого уровня. Однако аудитор может ограничиться проведением лишь аналитических процедур по существу в зависимости от уместности использования этих процедур для проверки данной предпосылки, надежности имеющейся информации, на основании которой будут проводиться аналитические процедуры, и результатов оценки рисков.

В случае проведения процедур по существу на промежуточную дату аудитор должен получить аудиторские доказательства в отношении оставшегося периода для обоснования экстраполяции своих выводов. Он может получить та-

кие доказательства путем проведения дальнейших процедур по существу или в сочетании с тестированием средств контроля.

Проведение аудиторских процедур на промежуточную дату увеличивает риск невыявления существенного искажения отчетности. При этом риск тем больше, чем больше оставшийся период от даты, на которую проводятся процедуры, до отчетной даты. Выбор аудитора проводить аудиторские процедуры на промежуточную дату зависит от эффективности системы внутреннего контроля, преследуемых им целей при проведении определенной процедуры по существу, особенностей классов проверяемых операций, сальдо по счетам, проверяемых предпосылок и других факторов.

Аудитор может пересмотреть характер, временные рамки и объем процедур по существу, которые планируется провести на оставшемся периоде до отчетной даты в отношении данных классов операций, сальдо по счетам. Он может также повторить процедуры, проведенные на промежуточную дату, уже на дату конца отчетного периода.

Объем аудиторских процедур по существу зависит от следующих факторов:

- от величины риска существенного искажения (прямо пропорциональная зависимость);
- от неудовлетворительных результатов тестирования эффективности средств контроля (как следствие зависимости объема процедур по существу от величины риска существенного искажения).

Увеличение объемов аудиторских процедур поможет снизить аудиторский риск только в том случае, если процедуры релевантны для данного риска существенного искажения отчетности.

МСА 330 требует, чтобы аудитор проводил аудиторские процедуры по проверке правильности представления финансовой отчетности, а также соответствующих раскрытий, которые необходимы для соответствия отчетности выбранным учетным стандартам и принципам, согласно которым отчетность была подготовлена.

В связи с тем, что оценка рисков аудитора подлежит пересмотру с поступлением новой информации о бизнесе клиента и его системы внутреннего контроля, по окончании проведения аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств аудитор снова оценивает риски существенного искажения финансовой отчетности на уровне предпосылок ее подготовки.

Перед тем как выдать заключение по результатам проведенного аудита, аудитор оценивает, был ли аудиторский риск снижен до приемлемого уровня благодаря проведенным процедурам. Возможно, он придет к выводу, что в связи с новыми обстоятельствами ему следует повысить данную риск-оценку и провести дополнительные процедуры.

Таким образом, аудитор может пересмотреть:

- характер, временные рамки и объем необходимых аудиторских процедур;

– аудиторские доказательства, полученные в отношении эффективности средств контроля, в том числе в отношении адекватности процесса оценки рисков, организованного в проверяемой компании.

Аудитор должен оценить, насколько полученные доказательства являются достаточными и носят надлежащий характер. Данная оценка проводится на основании профессионального суждения аудитора с учетом:

– вероятности, что искажение финансовой отчетности на уровне предпосылок ее подготовки окажется существенным в индивидуальном порядке или в совокупности с другими искажениями;

– эффективности действий менеджмента компании, направленных на предотвращение появления существенных искажений отчетности, действенности имеющихся средств контроля у организации, направленных на снижение рисков, а также знания бизнеса организации, системы ее внутреннего контроля в целом;

– опыта аудитора по оценке рисков возможного искажения отчетности;

– фактов выявления случаев злоупотреблений, мошенничества, возникновения ошибок;

– источников информации и надежности используемой информации в качестве аудиторских доказательств;

– убедительности аудиторских доказательств.

Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств по результатам проведения аудиторских процедур, он, согласно МСА 330, должен предпринять действия по сбору дополнительных аудиторских доказательств. Если аудитор не получает достаточных надлежащих аудиторских доказательств, он должен выразить модифицированное мнение.

Аудитор должен документировать свои действия исходя из оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности, определить характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Кроме того, в рабочих документах нужно отразить тот факт, что аудиторские процедуры были осуществлены в ответ на выявленные риски, то есть продемонстрировать связь выявленных рисков и спланированных на базе их оценки аудиторских процедур. В случае использования данных об оценке эффективности, действенности каких-либо средств контроля, полученных в ходе аудита прошлых отчетных периодов, аудитор должен отразить в своих рабочих документах выводы, сделанные на основе этих данных.

Выбор способа оформления рабочих документов основывается на профессиональном суждении аудитора.

2.8 Документирование аудита

Порядок ведения аудитором документов в процессе аудита финансовой отчетности регламентируется Международным стандартом аудита 230 «Документирование», последняя редакция которого была введена в действие 15 июля

2006 года. Стандарт был изменен с целью повышения качества аудита путем установления более жестких требований к аудиторской документации.

Согласно МСА 230 **целью** документирования аудита является наличие надлежащих документальных оснований для выражения аудиторского мнения и свидетельств того, что аудит был выполнен в соответствии с Международными стандартами аудита, законодательством и профессиональными требованиями.

Кроме того, перечислен ряд дополнительных целей, достижению которых способствует аудиторская документация:

- предоставление возможности команде аудиторов нести ответственность за свою работу;
- сохранение отчета по вопросам, имеющим значение для проведения аудита в будущем;
- предоставление возможности опытному аудитору осуществлять внешний контроль качества.

Для обеспечения единообразия понимания терминов в МСА 230 приводятся определения понятий «аудиторский документ» и «опытный аудитор».

Аудиторский документ – это материал, подготавливаемый аудитором и для аудитора либо получаемый и сохраняемый аудитором в связи с проведением аудита. При этом могут быть использованы такие формы хранения информации, как фиксация на бумаге, фотопленке, в электронном виде и др.

Опытный аудитор – это сотрудник фирмы или внешний специалист, который разбирается в аудиторских процессах, МСА, действующем законодательстве и профессиональных требованиях. Он должен иметь представление об экономических условиях, в которых работает аудируемое лицо, и следить, чтобы аудиторские и финансовые отчеты соответствовали особенностям деятельности аудируемого лица.

Аудитор должен документально оформлять аспекты, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудит проводился в соответствии с международными стандартами аудита.

Рекомендуется исключать из аудиторских документов замененные проекты рабочих документов и финансовых отчетов; неполные или предварительные записи и выводы; копии документов, которые впоследствии были исправлены, а также дубликаты документов.

Рабочие документы аудитора должны быть подготовлены таким образом, чтобы опытный аудитор, не имеющий ранее отношения к аудиту финансовой отчетности данного субъекта хозяйствования, мог оценить:

- а) характер, время и объем выполненных аудиторских процедур;
- б) результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства;
- в) существенные вопросы, возникшие в ходе аудита, и результаты их рассмотрения.

Форма, содержание и объем документов аудитора зависят от:

- характера аудиторских процедур;
- значения рисков существенного искажения;
- степени суждения, требуемого при выполнении работы и оценке результатов;
- значения полученных аудиторских доказательств;
- характера и степени выявленных несоответствий;
- применяемой методики аудита и используемых инструментов.

Функции рабочих документов состоят в следующем:

- помощь при планировании и проведении аудита;
- помощь при осуществлении надзора за аудиторской работой;
- фиксация аудиторских доказательств для подтверждения мнения аудитора.

Есть еще две функции документирования, отдельно не выделенные в стандарте, – передача необходимых инструкций и распоряжений от старших сотрудников младшим и контроль выполненной подчиненными сотрудниками работы.

Аудитор должен документировать весь ход аудита, начиная со стадии планирования и заканчивая подготовкой мнения аудитора о достоверности отчетности.

Объемная толстая папка, собранная в результате фиксации перечня отмеченных недостатков (иногда мелких и не принципиальных), не является показателем выполнения задач документирования аудита.

Рабочие документы должны содержать по сути дела протокол проведения проверки, то есть должны отражать ход планирования, выполнения процедур, формулировки выводов, логику подготовки данного конкретного аудиторского заключения. Здесь аудитора можно сравнить с врачом, который не только ставит диагноз и лечит больного, но должен фиксировать свои заключения в документе, который позволяет контролировать правильность его работы.

Решение о том, насколько подробно должен документироваться аудит, принимает аудитор на основе своего профессионального суждения. В МСА 230 говорится, что аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. И далее, уточняется, что объем документирования аудиторской аудита должен быть таким, что в случае передачи работы другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе документов (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором), понять сущность проделанной работы и обоснованность выводов и решений прежнего аудитора.

Таким образом, аудитор должен документировать аудит, в первую очередь, для своего удобства, таким образом, чтобы:

1) более четко спланировать аудит и не забыть проанализировать на стадии планирования все обязательные моменты;

2) наглядно изложить свои рассуждения и, перечитав написанное, убедиться в их непротиворечивости;

3) четко поставить задачу перед подчиненными и иметь возможность спросить с них, если что-то сделано не так;

4) подготовить весомые аргументы для проверяющих органов;

5) на следующий год быстро восстановить все в памяти и провести аудит эффективно, возможно забыв все мелочи и особенности аудиторского задания.

Рабочие документы аудитора должны содержать информацию обо всех проверенных документах, операциях, фактах, а не только о тех, по которым делаются замечания. Однако нет необходимости и нецелесообразно документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором. В частности, недопустимо включать в состав рабочих документов копии первичных документов, оформленных надлежащим образом, не содержащих ошибок и соответствующих хозяйственным операциям, описываемым этими первичными документами. Вместо копий таких документов допустимо составление сводной таблицы с указанием перечня проверенных операций и проставлением отметки о наличии и правильности соответствующих первичных документов.

Положения МСА 230 устанавливают, что устные объяснения аудитора не являются подтверждением выполненной аудитором работы или сделанных аудитором выводов, но могут использоваться для пояснения или разъяснения информации, содержащейся в аудиторских документах.

При описании выполненных аудиторских процедур аудитор должен отразить характер особых вопросов и вопросов, которые подлежат проверке. Их отражение зависит от особенностей аудиторских процедур и самих вопросов. Например:

– при детальной проверке сделанных аудируемым лицом заказов на закупку аудитор должен отразить в рабочих документах наименование документов, отобранных для проверки, их дату и уникальные номера заказов;

– при осуществлении выборочной проверки тех операций, стоимость которых превышает определенную сумму, аудитор должен отразить в документации объем процедур и идентифицировать проверяемую совокупность (в данном случае – все операции, превышающие указанную сумму);

– при осуществлении систематической выборки из совокупности документов аудитор должен идентифицировать и отразить в рабочих документах отобранные документы, их источники, отправную точку выборки и интервал выборки, (например, систематическая выборка накладных на отгрузку, отобранных из журнала регистрации накладных за период с 1 апреля до 30 сентября, начиная с записи номер 12345 с отбором каждой 125-й записи);

– при проведении опросов или направлении запросов к персоналу аудируемого лица аудитор должен указать в рабочих документах даты этих процедур, имена и должности персонала;

– при осуществлении процедуры наблюдения аудитор должен указать в рабочих документах наблюдаемые процессы или предметы, ответственных лиц,

их обязанности, даты и места проведения наблюдения.

Аудиторские документы должны содержать информацию обо всех существенных вопросах, возникающих в ходе аудита, и результатах их рассмотрения. В частности, к существенным вопросам относятся:

- вопросы, которые приводят к значительным рискам (МСА 315 «Понимание бизнеса предприятия, его среды и оценка риска его существенного искажения»);

- результаты аудиторских процедур, указывающие, на то, что финансовая информация может быть существенно искажена, или на необходимость пересмотра аудитором предыдущей оценки рисков существенного искажения и соответствующих действий аудитора;

- обстоятельства, которые доставляют аудитору трудности в применении необходимых аудиторских процедур;

- результаты процедур, которые могут повлечь модификацию аудиторского заключения.

Обсуждение существенных вопросов с руководством клиента и другими лицами аудитор должен своевременно документировать в виде отчетов с указанием даты и лиц, участвовавших в обсуждении. Это могут быть не только записи, подготовленные аудитором, но и другие соответствующие записи, например протоколы встреч, подготовленные персоналом аудируемого лица.

При выявлении в процессе аудита противоречивой информации или информации, которая не соответствует выводам аудитора относительно существенного вопроса, нужно отметить влияние этих данных на аудиторское заключение.

В стандарте содержатся требования по документированию аудитором отступлений от основных принципов МСА. Такие отступления допустимы лишь при исключительных обстоятельствах, и аудитор должен задокументировать, каким образом выполненные альтернативные аудиторские процедуры способствуют достижению целей аудита, и, если это неочевидно, причины такого отступления. При этом необходимо привести доказательства того, что альтернативные аудиторские процедуры достаточны и надлежащим образом заменяют соответствующий принцип или аудиторскую процедуру.

При указании характера, выбора времени и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен написать в рабочих документах кто выполнил работу и дату окончания работы. А также кто проконтролировал выполнение процедур, дату и объем контроля, но при этом нет необходимости включать доказательства осуществления контроля в каждый рабочий документ.

Аудитор должен своевременно закончить формирование аудиторского файла. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» требует, чтобы аудиторская фирма установила политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторского файла. Для окон-

чательного формирования аудиторского файла установлен период в 60 дней после даты аудиторского заключения.

Формирование аудиторского файла административный процесс, который не требует выполнения новых аудиторских процедур или формулирования новых выводов. Поэтому изменения могут быть внесены в аудиторскую документацию в течение процесса формирования аудиторского файла, только если они носят административный характер. Примерами таких изменений могут быть:

- удаление или отказ от замененной документации;
- сортировка, упорядочение документов и проставление перекрестных ссылок в рабочих документах;
- подписание завершающих контрольных листов, касающихся процесса формирования файла;
- документирование аудиторских доказательств, которые аудитор получил, обсудил и согласовал с членами аудиторской команды до даты аудиторского заключения.

Информация, содержащаяся в рабочих документах аудитора является строго конфиденциальной и подлежит хранению в специально оборудованных помещениях, исключающих случайное повреждение и/или уничтожение и допуск без специального разрешения.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены клиенту по усмотрению аудитора. В соответствии с МСА 230 рабочие документы должны храниться в течение необходимого периода времени, достаточного с точки зрения практики и в соответствии с правовыми и профессиональными требованиями, предъявляемыми к хранению документов.

Если аудитор считает необходимым изменить существующие аудиторские документы или добавить в них что-то после окончания формирования аудиторского файла, он должен независимо от характера изменений или дополнений внести в рабочие документы следующие сведения:

- а) кем и когда они были оформлены и кем и когда осуществлен контроль;
- б) причины внесения изменений и добавлений;
- в) влияние на выводы аудитора.

Если после даты аудиторского заключения возникают исключительные обстоятельства, которые требуют, чтобы аудитор выполнил дополнительные аудиторские процедуры или сделал новые выводы, нужно задокументировать:

- а) возникшие исключительные обстоятельства;
- б) выполненные дополнительные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства, сделанные выводы;
- в) кто вносил изменения и осуществлял контроль и даты внесения изменений.

К исключительным обстоятельствам относят открытие новой финансовой информации, которая существовала на момент выдачи аудиторского заключения и которая могла бы повлиять на аудиторское заключение, если бы была из-

вестна.

Необходимо отметить, что вопросы документирования аудита регулируются также и другими МСА. Например, документирование процедур контроля качества аудита регулируется МСА 220 R «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации». Требования к документированию процесса планирования аудита установлены МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» и др.

3 МСА, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

3.1 Понятие и виды аудиторских доказательств

Вопреки распространенному среди некоторых клиентов аудиторских фирм заблуждению, работа аудитора не сводится к изучению бухгалтерской документации и поиску ошибок в ней. Основное, чем занимается аудитор в промежутке между планированием работы и подготовкой заключения по ее результатам, – сбор аудиторских доказательств. Аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых базируется его мнение о достоверности финансовой отчетности.

Вопросы, связанные с получением аудиторских доказательств, раскрываются в специальной рубрике международных стандартов «Аудиторские доказательства» (стандарты с номерами 500 – 599).

В Международном стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства» приводится определение понятия «аудиторские доказательства» (АД), их видов, а также содержится руководство в отношении количества и качества АД, которые необходимо получить аудитору при проведении аудита финансовой отчетности.

В соответствии с МСА 500 **аудиторские доказательства** – это информация, полученная аудитором при формулировании выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, которые являются основой финансовой отчетности и прочей информации, в частности это:

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

Различают **два основных вида** аудиторских доказательств:

- процедуры оценки риска;
- тесты средств контроля;
- процедуры проверки по существу (рисунок 3.1).

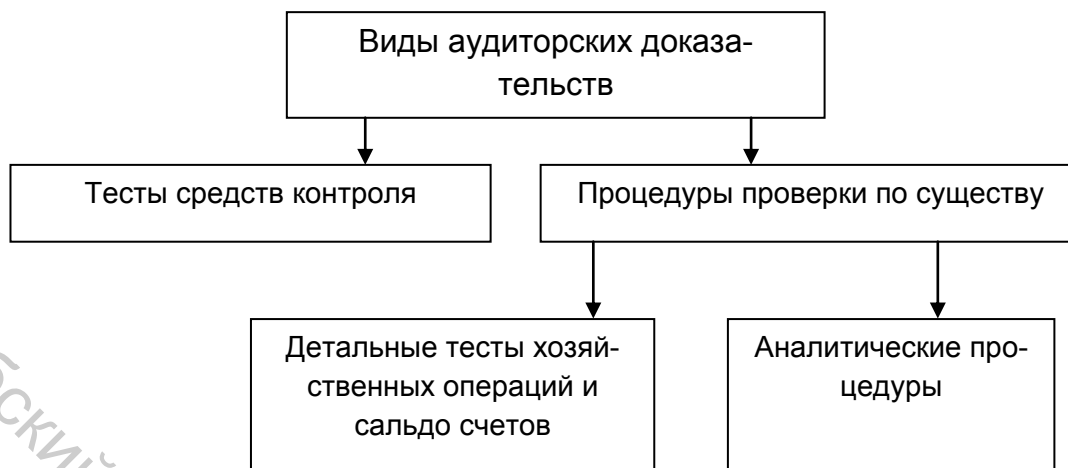


Рисунок 3.1 – Виды аудиторских доказательств

Аудитор получает аудиторские доказательства за счет выполнения аудиторских процедур с тем, чтобы сделать выводы, на которых основывается аудиторское мнение, с целью:

- оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры оценки риска);
- тестирования эффективности средств контроля на предмет предотвращения, обнаружения, исправления существенных искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (тесты средств контроля);
- обнаружения существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры проверки по существу, которые включают детальные тесты классов операций, сальдо по счетам, а также аналитические процедуры).

Аудиторские доказательства, получаемые с целью формирования обоснованных выводов, подтверждающих мнение аудитора, должны быть **достаточными** и **уместными**.

Достаточность представляет собой количественную меру полученных аудиторских доказательств, характеризующую, много или мало собрано доказательств для подтверждения выводов аудитора.

Уместность (или надлежащий характер) является качественной характеристикой аудиторских доказательств, то есть отражением того, имеют ли данные доказательства отношение к подтверждению некоторой предпосылки подготовки финансовой отчетности (подтверждению полноты, существования, верного раскрытия той или иной статьи учета в отчетности).

Понятия «достаточность» и «уместность» тесно взаимосвязаны и применимы к аудиторским доказательствам, полученным в результате **тестов контроля и процедур проверки по существу**.

Основная *цель получения* совокупности *аудиторских доказательств* с

использованием аудиторских процедур по существу и в результате применения тестов средств внутреннего контроля заключается **в подтверждении предпосылок подготовки финансовой отчетности.**

Руководство клиента несет ответственность за справедливое представление финансовой отчетности, которая должна отражать характер деятельности и специфику операций организации. Таким образом, при подготовке отчетности руководители клиента и работники его бухгалтерии явно (руководствуясь стандартами или другим документом, регламентирующим порядок ведения бухгалтерского учета или составления отчетности) или неявно (руководствуясь логикой и здравым смыслом) следуют требованиям полноты отчетных данных, правильной стоимостной оценки показателей, верного формального представления отчетности, раскрытия необходимой информации.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности – это заявления руководства клиента, сделанные в явной или неявной форме и содержащиеся в финансовой отчетности. Они подразделяются на 3 категории:

1. Предпосылки, относящиеся к классам операций и событиям, произошедшим в течение аудируемого периода:

– *возникновение* – все сделки и события клиента произошли в течение отчетного периода;

– *полнота* – все сделки и события клиента, которые должны быть учтены, были учтены;

– *точность (измерение)* – все сделки и события клиента учитываются по соответствующей сумме, а доход или расход относятся к соответствующему периоду;

– *существование* – все сделки и события клиента обязательно отнесены к соответствующему периоду;

– *классификация* – все сделки и события клиента были учтены по соответствующим счетам.

2. Предпосылки, относящиеся к сальдо счетов на конец отчетного периода:

– *существование* – права и обязательства клиента существуют на определенную дату;

– *права и обязательства* – клиент обладает и осуществляет управление всем учтенным имуществом и отвечает по обязательствам;

– *полнота* – все права и обязательства учтены в полном объеме;

– *стоимостная оценка и распределение* – права и обязательства включены в отчетность по соответствующей сумме, а любые корректировки зарегистрированы соответствующим образом.

3. Предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности:

– *возникновение прав и обязательств* – все сделки и события, подлежащие раскрытию, относятся к деятельности клиента;

– *полнота* – все вопросы, подлежащие раскрытию в финансовой отчетно-

сти, раскрыты соответствующим образом;

– *классификация и понятность* – финансовая информация соответствующим образом представлена, охарактеризована и раскрыта;

– *точность и стоимостная оценка* – финансовая и прочая информация раскрыта по справедливой стоимости.

Пример проверки соблюдения предпосылок подготовки финансовой отчетности:

1. Аудиторские доказательства, относящиеся к предпосылке **существования** товарно-материальных запасов – присутствие аудитора при инвентаризации данных объектов.

2. Аудиторские доказательства, относящиеся к предпосылке **стоимостной оценки** этих ТМЗ – документы, подтверждающие фактическую себестоимость их приобретения или документы по переоценке данных товарно-материальных запасов, подготовленные независимым оценщиком и т. д.

Сбор аудиторских доказательств применительно к предпосылкам подготовки финансовой отчетности позволяет логично структурировать аудиторскую проверку, осуществлять аудиторские процедуры более эффективно и надежно. Целесообразно и программы аудита разрабатывать «по предпосылкам» - составлять перечни процедур проверки: «существование», «права и обязательства», «полнота», «стоимостная оценки» и т. п.

По источникам аудиторские доказательства делятся на полученные:

– от аудируемого лица – внутренние;

– из других источников – внешние.

По характеру различают следующие аудиторских доказательств:

– визуальные – результаты осмотра, наблюдения;

– документальные – информация, полученная из бумажных, электронных и других носителей;

– устные – полученные при опросах персонала или в форме заявлений руководства.

При оценке надежности аудиторских доказательств следует учитывать следующие правила:

1. Доказательства, полученные из внешних источников, надежнее полученных из внутренних источников.

2. Доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если СБУ и СВК эффективны.

3. Доказательства, собранные аудитором, надежнее доказательств, предоставленных субъектом.

4. Доказательства в форме документов и письменных заявлений надежнее заявлений, предоставленных в устной форме.

5. Аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, более надежны, чем представленные фотокопиями или факсимиле.

Если доказательства, полученные из разных источников, противоречат друг другу, аудитор должен провести дополнительные процедуры с целью вы-

яснения реального состояния дел.

МСА 500 устанавливает следующие **процедуры, выполняемые для получения аудиторских доказательств**:

1. **Инспектирование** – проверка записей, документов или материальных активов.

В ходе инспектирования можно получить аудиторские документальные доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника:

- созданные третьими сторонами и находящиеся у них;
- созданные третьими сторонами, но находящиеся у субъекта;
- созданные субъектом и находящиеся у него.

Термин «инспектирование» использован (в соответствии с терминологией Международного стандарта аудита 500) в ФПСАД №5 «Аудиторские доказательства» и таким образом был впервые официально закреплен в нормативных документах российского аудита. Хотя традиционно в отечественной практике записи и документы – проверяют, а материальные объекты – наблюдают или инвентаризируют. Можно было перевести этот термин как «проверка» но последнее имеет разные значения (проверка – аудит данного клиента в целом, и проверка - действие аудитора в ходе сбора аудиторских доказательств для каждого раздела учета и отчетности).

2. **Наблюдение** – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами. В качестве примера можно привести наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица. Присутствуя на инвентаризации, аудитор может сам проконтролировать, заполняются ли инвентаризационные ведомости как положено (с инспектированием товарно-материальных ценностей), либо ответственные сотрудники просто переносят сведения из одного (прошлого) документа в другой.

Еще один пример – отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита.

Например, проверяемые лица убеждают аудитора в том, что руководитель подписывает расходный кассовый ордер прежде, чем по ним выдаются деньги, соответствующий же лист кассовой книги бывает подписан регулярно и ежедневно, в конце рабочего дня, а не задним числом. Аудитор может удостовериться в сказанном, если в ходе аудита попытается, не привлекая внимания, понаблюдать, так это или не так.

3. **Запрос** – поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах и за пределами субъекта. Запросы могут быть письменными или устными. При этом следует учесть рекомендацию конспектировать устные запросы и ответы на них, чтобы данную информацию можно было приобщить к аудиторскому файлу и использовать в качестве аудиторских доказательств. Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства. Оценка ответов на запросы – неотъемлемая часть процесса запроса.

4. **Подтверждение** – ответ на отправленный запрос с целью подтверждения информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Например, аудитор обычно запрашивает подтверждение дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов, поскольку именно они могут сообщить аудитору, считает ли необходимым заплатить в будущем тот или иной счет, выставленный аудируемым лицом, оплатят ли этот счет в полном объеме. Подтверждения из внешних источников в силу важности этой темы детально раскрыты в МСА 505 «Внешние подтверждения».

5. **Пересчет** – проверка точности арифметических расчетов. Использование вычислительной техники и электронных калькуляторов в бухгалтерском учете снижает вероятность появления арифметических ошибок, тем не менее, сбрасывать со счетов такой очевидный способ проверки данных, как пересчет, нельзя.

6. **Повторное проведение** – самостоятельное выполнение процедур контроля, которые первоначально осуществлялись как часть внутреннего контроля предприятия.

7. **Аналитические процедуры** – анализ значимых показателей и тенденций, включая исследование взаимосвязей, которые не согласуются с другой соответствующей информацией или отклоняются от прогнозных значений.

Длительность выполнения указанных процедур зависит от сроков, отведенных на получение аудиторских доказательств. В случае невозможности получения достаточных и уместных аудиторских доказательств, аудитор должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

В заключение следует отметить, что Международному стандарту аудита 500 «Аудиторские доказательства» соответствует российское Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №5 «Аудиторские доказательства», практически полностью идентичное МСА 500, за исключением некоторых моментов. Российский стандарт включает только два вида аудиторских процедур, с помощью которых могут быть получены аудиторские доказательства (тесты средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу). В МСА 500 рекомендуется использовать три вида аудиторских процедур: тесты средств внутреннего контроля, процедуры проверки по существу и процедуры оценки уровня риска.

3.2 Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности

В Международном стандарте 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей» приводится более подробное описание порядка получения аудиторских доказательств для некоторых статей финансовой отчетности.

В МСА 501 освещаются такие вопросы, как:

– присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов;

- запрос о судебных делах и претензиях;
- стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях;
- информация о сегментах.

Рассмотрим некоторые из этих вопросов.

Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов.

Присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов (ТМЗ) аудитор должен тогда, когда их величина существенна для отчетности. При этом аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния ТМЗ.

Такое присутствие позволит аудитору инспектировать товарно-материальные запасы, наблюдать за соблюдением установленного руководством порядка по отражению в учете и контролю результатов подсчета, а также получить доказательства надежности процедур руководства.

Если характер и местонахождение запасов не позволяют аудитору присутствовать при вышеописанных процедурах, то он должен получить доказательства альтернативными способами (например, по объему расхода материалов или суммам расчетов с поставщиками подсчитать возможное количество поступивших к клиенту запасов). В зависимости от результатов проведенных процедур аудитор принимает решение о необходимости приведения оговорки об ограничении объема аудита.

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

- характер систем бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК), применяемых в отношении товарно-материальных запасов;
- неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения, а также принцип существенности в отношении товарно-материальных запасов;
- насколько адекватны утвержденный порядок и инструкции по проведению инвентаризации;
- временные рамки проведения инвентарного подсчета;
- места хранения товарно-материальных запасов;
- требуется ли помощь экспертов.

Аудитору необходимо ознакомиться с политикой руководства клиента относительно:

- а) применения процедур контроля, например, при сборе заполненных ведомостей учета движения товарно-материальных запасов, при подсчете и повторном пересчете запасов;
- б) порядка определения стадии завершения незавершенного производства, определения неходовых, устаревших или поврежденных изделий, а также ТМЗ, принадлежащих третьей стороне (например, товаров, поставленных по договору комиссии);
- в) наличия указаний, регламентирующих внутреннее и внешнее движение запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Чтобы убедиться в том, что процедуры, разработанные руководством, выполняются надлежащим образом, аудитору необходимо провести наблюдение за процедурами, выполняемыми служащими, а также произвести контрольные подсчеты. При подсчетах аудитор должен проверить полноту и точность записей подсчета путем сличения выбранных записей и физического наличия соответствующих товарно-материальных запасов, а также данных инвентарного подсчета и соответствующих записей в инвентарных ведомостях. Аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости сохранения копий таких записей подсчета для последующих проверок и сопоставлений.

Если товарно-материальные запасы находятся на хранении и под контролем третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны подтверждение относительно количества и состояния этих запасов, хранимых по поручению субъекта. В зависимости от существенности объема и стоимости таких товарно-материальных запасов аудитор должен также рассмотреть следующие моменты:

- порядочность и независимость третьей стороны;
- целесообразность личного наблюдения или назначения другого аудитора для наблюдения за инвентаризацией товарно-материальных запасов;
- целесообразность получения отчета другого аудитора относительно состояния системы бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК) третьей стороны;
- целесообразность инспектирования (проверки) документации по товарно-материальным запасам, находящимся у третьих сторон, например, складских расписок.

Запрос о судебных делах и претензиях.

Процедуры, позволяющие аудитору выявить сведения о судебных и претензионных делах клиента, следующие:

- направление запросов руководству;
- ознакомление с протоколами собраний совета директоров и перепиской с юристами субъекта;
- проверка счетов судебных издержек;
- использование другой информации (например, беседы с юристом субъекта).

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

Личные встречи аудитора с юристом, если это требуется, должны происходить с разрешения руководства. Если руководство не дает разрешения аудитору на обращение к юристам субъекта, то такой отказ интерпретируется как ограничение объема аудита с возможными последствиями в виде выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения. Если юрист не отвечает надлежащим образом аудитору, то последний должен определить, не ограничи-

вается ли тем самым объем аудита, что может привести к аналогичным последствиям.

Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях.

Если величина долгосрочных инвестиций существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства стоимостной оценки инвестиций и раскрытия информации о них.

В ходе проверки долгосрочных инвестиций выполняются следующие аудиторские процедуры:

- сбор аудиторских доказательств о способности клиента продолжать осуществление долгосрочных инвестиций;
- рассмотрение в финансовой отчетности другой информации (например, биржевых котировок), которые служат показателем стоимостной оценки;
- сопоставление стоимостных оценок с балансовой стоимостью инвестиций.

Информация по сегментам.

Если информация по сегментам существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства ее раскрытия в соответствии с применимыми принципами подготовки финансовой отчетности.

В ходе проверки информации по сегментам аудитор должен выполнить следующие действия:

- обсудить с руководством методы, используемые для составления информации по сегментам;
- определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с утвержденным порядком подготовки финансовой отчетности;
- проверить применение таких методов.

3.3 Особенности получения аудитором внешних подтверждений

К числу основных процедур получения аудиторских доказательств согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства» относятся **запрос и подтверждение**.

При этом правила оценки надежности аудиторских доказательств гласят, что:

- 1) доказательства, полученные из внешних источников, надежнее полученных из внутренних источников;
- 2) доказательства, собранные самим аудитором, надежнее доказательств, представленных субъектом. В отношении процедур запроса и подтверждения надежным источником получения аудиторских доказательств является получение подтверждающей информации от третьих лиц, чему посвящен отдельный

международный аудиторский стандарт.

Конкретизации использования аудитором внешних подтверждений в качестве средства для получения аудиторских доказательств посвящен Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения».

Внешнее подтверждение – это процесс получения и оценки аудиторских доказательств путем направления запросов к третьим лицам в отношении предпосылок подготовки финансовой отчетности.

При принятии решения, в каком объеме использовать внешние подтверждения, аудитор рассматривает особенности среды, в которой функционирует предприятие и практический опыт работы с запросами.

Надежность доказательств, полученных в результате внешнего подтверждения, зависит от применения соответствующих аудиторских процедур при подготовке запросов на получение внешнего подтверждения и оценки результатов процедур внешнего подтверждения. На надежность полученных подтверждений влияют следующие факторы:

- средства контроля, применяемы аудитором при подготовке запросов;
- особенности третьих лиц, составляющих ответ;
- ограничения, присущие внутреннему контролю.

Часто внешние подтверждения используются в отношении остатков на счетах или их компонентов, но они не должны ограничиваться только этими статьями. Например, аудитор может запросить внешнее подтверждение для выяснения условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых субъектом с третьей стороной. Просьба на получение подтверждения создается таким образом, чтобы узнать, не проводилось ли каких-либо изменений в соглашении, и если да, то в чем они заключались.

В МСА 505 приведены следующие примеры использования внешних подтверждений:

- сальдо на банковских счетах и другая информация от банкиров;
- сальдо на счетах дебиторской задолженности;
- запасы, находящиеся на складах третьих лиц для переработки или консигнации;
- кредиты полученные;
- сальдо на счетах кредиторской задолженности.

Аудиторские доказательства собираются для подтверждения тех или иных предпосылок подготовки финансовой отчетности (существование, права и обязанности, возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, представление и раскрытие).

Приступая к проверке, аудитор должен определить, *является ли необходимым использовать внешние подтверждения* для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, и для подтверждения определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности. При принятии этого решения аудитор должен принимать во внимание:

- существенность;

- оцененный уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- то, как доказательства, полученные в результате других запланированных процедур аудита, смогут сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для исследуемых предпосылок подготовки отчетности.

Характер и объем аудиторских доказательств, которые следует получать в результате применения процедур проверки по существу, изменяется в зависимости от оценки аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля. Однако даже при самых низких значениях совокупности указанных двух рисков, от процедур проверки по существу отказаться невозможно. К процедурам проверки по существу относится и использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньше уверенности аудитору необходимо получить от процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки финансовой отчетности.

Например, клиент взял кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы.

Если другие аудиторские процедуры, выполненные аудитором (включая тесты средств контроля), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и такая работа привела к низкому уровню неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении непогашенного остатка кредита, то аудитор может ограничить процедуры проверки по существу тестированием подробностей совершенных платежей. И не искать вновь подтверждения остатка по кредиту непосредственно у займодавца.

Напротив, необычные или сложные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Поэтому, если субъект совершил необычную или сложную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий операции с другими сторонами в дополнение к проверке документации, имеющейся у субъекта.

Применительно к МСА 505 и ранее рассмотренных предпосылок подготовки финансовой отчетности следует отметить следующее.

Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения» допускает, что внешние подтверждения могут предоставить аудиторские доказательства в отношении всех категорий предпосылок, но возможности получения соответствующих доказательств по конкретной предпосылке подготовки финансовой отчетности могут различаться.

Так, внешние подтверждения относительно *счетов дебиторской задолженности* обеспечивают весомые доказательства существования счета на отчетную дату.

Такое подтверждение, однако, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной

оценки, поскольку считается не всегда удобным просить у дебитора подробного подтверждения информации о его платежеспособности.

Аналогично в случае *товаров, отданных на комиссию*, вероятнее всего, что внешние подтверждения предоставят доказательства предпосылок существования прав и обязанностей, но могут не представить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Если процедуры внешнего подтверждения не предоставили достаточных и уместных аудиторских доказательств относительно предпосылок подготовки финансовой отчетности, то аудитор должен предпринять дополнительные процедуры для получения соответствующих аудиторских доказательств. Принятие решения о проведении дополнительных аудиторских процедур основывается на оценке:

- надежности полученных внешних подтверждений и проведенных альтернативных процедур;
- характера информации, включая как количественные, так и качественные значения;
- аудиторских доказательств, полученных в результате других процедур.

Особое внимание в МСА 505 уделено вопросу подготовки аудитором запроса для внешнего подтверждения.

Подготовка запроса на внешнее подтверждение.

От того, каким образом будет сформулирован запрос, зависит надежность доказательств, получаемых с помощью внешнего подтверждения. При этом необходимо учитывать такие факторы как:

- прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий;
- характер подтверждаемой информации;
- особенности предполагаемого отвечающего.

Доля получаемых откликов и характер полученных доказательств зависят от *типа информации*. Одну информацию корреспонденты, отвечающие на запрос, подтвердят с готовностью, другую – нет.

Например, система бухгалтерского учета некоторых отвечающих позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счету в целом.

Кроме того, не всегда отвечающие могут подтвердить определенные типы информации, например, сальдо по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка.

В запросе на подтверждение должно содержаться разрешение клиента, в котором он не возражает против раскрытия отвечающим запрашиваемой информации. Отвечающие с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства, а в некоторых случаях вообще не дадут отклика на просьбу о подтверждении без разрешения руководства.

Стандартом предусмотрено, что внешнее подтверждение может быть составлено в одной из следующих **форм**:

- положительная;
- негативная;
- комбинированная (таблица 3.1).

В МСА 505 оговариваются особенности отвечающих, которые должен учесть аудитор при направлении внешних подтверждений.

При направлении просьб на внешние подтверждения в качестве **особенностей отвечающих** аудитор должен учесть:

- компетентность отвечающих;
- независимость отвечающих;
- полномочия по предоставлению ответа;
- знание того аспекта, который необходимо подтвердить;
- объективность.

Например, аудитор может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце года, которые существенно влияют на финансовую отчетность. Эти операции могут быть совершены с третьими лицами, которые находятся в экономической зависимости от субъекта. В такой ситуации аудитору следует рассмотреть, нет ли у третьей стороны стимула дать неточный отклик.

Или, например, когда необходимо подтверждение о соглашении в отношении отказа от права исполнения долгосрочного долга субъекта, аудитор должен направить запрос должностному лицу кредитора, который осведомлен об отказе от права и который вправе предоставить соответствующую информацию.

То есть аудитор всегда должен учитывать влияние тех или иных особенностей отвечающих на форму просьбы о подтверждении. А также помнить о них при анализе результатов полученных откликов, и при планировании дополнительных процедур.

Анализируя результаты полученных откликов, аудитор должен оценить **надежность откликов**. Он должен рассмотреть подлинность полученных откликов и при необходимости связаться по телефону с отправителем для подтверждения подлинности.

Анализируя отклики, аудитор должен обращать внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых отвечающими. Возражение может свидетельствовать об искажении учетных записей субъекта. Если это так, то необходимо установить причины искажений и то, оказывают ли они существенное влияние на отчетность.

Часто в практике аудитора бывают ситуации, когда просьба о внешнем подтверждении остается без ответа.

Как аудитору поступать в этом случае?

В случае отсутствия отклика на просьбу о положительном подтверждении, аудитор должен применить альтернативные процедуры. Альтернативные аудиторские процедуры должны быть такими, чтобы они предоставляли доказательства о тех предпосылках подготовки финансовой отчетности, которые должны были бы быть получены в результате просьбы о подтверждении. При проверке

счетов дебиторов альтернативные процедуры могут включать в себя проверку последующих поступлений наличных средств, документов на отгрузку или другой документации о клиенте для получения доказательств предпосылки о существовании, а для получения доказательств предпосылки о полноте необходимо провести тестирование продаж на отчетную дату.

Таблица 3.1 Характеристика форм внешних подтверждений

| Форма | Описание | Недостатки | Примечания |
|-----------------|--|---|--|
| Положительная | Отвечающего просят ответить аудитору в любом случае путем: | | |
| | – указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией | Риск того, что отвечающий ответит на просьбу о подтверждении, не проверив правильность информации | |
| | – его просят внести информацию | Снижение доли откликов, так как от отвечающего требуется приложение дополнительных усилий | |
| Негативная | Отвечающего просят ответить только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе | Предоставление менее надежных доказательств, чем при положительном подтверждении: 1. Если аудитор не получит отклика, то у него нет однозначных доказательств факта получения просьбы третьей стороной и того, что там проверили правильность содержащейся в просьбе информации. 2. Аудитору следует рассмотреть возможность применения других процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению | Эффективен для использования в случаях, когда: – уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля низкий – имеется большое количество мелких сальдо – не ожидается большого количества значительных ошибок – у аудитора нет оснований полагать, что отвечающие проигнорируют просьбы |
| Комбинированная | Комбинация положительного и негативного внешних подтверждений | | Используется, например, в случаях, где общее сальдо по счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа крупных сальдо и большого числа мелких сальдо. При этом направляются просьбы о положительном подтверждении по крупным сальдо, о негативном подтверждении – по выборочному числу мелких сальдо |

При проверке счетов кредиторов альтернативные процедуры могут включать в себя проверку выплат денежных средств или переписку с третьими сторонами для получения доказательств предпосылки существования, и проверку других записей, например, накладных на получение товара, для получения доказательств предпосылки о полноте.

В результате проведения процедур внешнего подтверждения аудитор должен оценить, насколько их результаты совместно с результатами других проведенных процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

3.4 Проверка операций со связанными сторонами

Обязанности аудитора и порядок применения аудиторских процедур по отношению к связанным сторонам и операциям с такими сторонами регулируются МСА 550 «Связанные стороны».

При составлении финансовой отчетности также используются правила раскрытия операций со связанными сторонами. Понятие связанных сторон регулируется МСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Стороны считаются **связанными**, если одна сторона может контролировать другую или оказывать на нее значительное влияние в процессе принятия финансовых или операционных решений.

В соответствии с МСБУ 24 **связанными сторонами** являются:

- компании, которые контролируют отчитывающуюся компанию, находятся под ее контролем или находятся вместе с ней под общим контролем;
- ассоциированные компании;
- совместные предприятия с теми, кто осуществляет над ними контроль (но предприятия, осуществляющие совместный контроль между собой не являются связанными сторонами);
- частные лица, включая близких членов семьи;
- ключевой руководящий персонал;
- планы по вознаграждению работников после окончания их работы на предприятии (пенсионные планы).

МСБУ 24 оговаривает также список контрагентов, которые **не являются связанными сторонами**:

- две компании просто потому, что у них один и тот же директор, если он не влияет на политику обеих компаний в их взаимных операциях;
- организации, предоставляющие финансовые ресурсы, профсоюзы, коммунальные службы, правительственные учреждения и агентства в процессе их нормальной работы с компанией, если они не ограничивают свободу действий компании;
- отдельный покупатель, поставщик и так далее с которым компания проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

Почему связанные стороны вынесли в специальную группу контрагентов для целей формирования финансовой отчетности?

Взаимоотношения между связанными сторонами весьма распространены в рыночной экономике. Они могут влиять на результаты деятельности и финансовые результаты отчитывающейся компании. Пользователь финансовой отчетности должен иметь возможность на основе отчетности оценить это влияние.

С одной стороны, наличие отношений и операций со связанными сторонами является общепринятой деловой практикой во всем мире. Например, часто отношения внутри группы взаимосвязанных предприятий строятся таким образом, что определенные операции, функции, схемы движения денежных потоков сконцентрированы в рамках группы. С другой стороны, операции, которые экономический субъект осуществляет с такими сторонами, могут отличаться от других операций. Поэтому информация о совершенных между нами операциях и остаткам по ним должна быть отдельно раскрыта в финансовой отчетности.

Пользователь, оценивая финансовую отчетность, в общем случае исходит из того, что бухгалтерский учет предполагает, что сделки осуществляются в условиях свободной конкуренции независимыми сторонами. Такое предположение обеспечивает некоторую уверенность в том, что при осуществлении сделки устанавливается реальная цена товара или услуги. Порядок ценообразования при осуществлении операций между связанными сторонами, как правило, отличается от порядка ценообразования при осуществлении операций с другими экономическими субъектами. (Этим объясняется то, что требования к раскрытию информации о связанных сторонах изначально устанавливалось антимонопольным комитетом).

Даже при отсутствии операций со связанными сторонами наличие отношений с ними может влиять на деятельность организации. Например, дочернее общество может оказаться от услуг одного поставщика и воспользоваться услугами другого, потому что головная организация этого общества владеет контрольным пакетом акций в уставном капитале второго поставщика.

Наиболее **распространенными операциями** между связанными сторонами являются:

- приобретение или продажа товаров;
- приобретение или продажа активов;
- оказание или получение услуг;
- договоры аренды;
- передача результатов исследований и разработок;
- лицензионные соглашения;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов и т. д.

Согласно МСБУ 24 по операциям, проведенным между связанными сторонами, должна быть раскрыта информация о характере операций и их состав-

ных элементах. При раскрытии информации необходимо руководствоваться понятием существенности, то есть тем, насколько отсутствие информации о связанных сторонах может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей.

В раскрытии информации о связанных сторонах заинтересованы в первую очередь внешние пользователи, принимающие инвестиционные решения, предоставляющие дополнительные финансовые ресурсы или осуществляющие деловое сотрудничество с организацией.

МСА 550 устанавливает обязанности аудитора и аудиторские процедуры, применяемые по отношению к связанным сторонам и операциям с такими сторонами.

Среди **причин** необходимости рассмотрения аудитором связанных сторон и операций с ними МСА 550 называет следующие:

1. Наличие в бухгалтерском законодательстве требования раскрытия в финансовой отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами.

2. Возможность влияния на финансовую отчетность существования связанных сторон (например, налоговое законодательство может повлиять на обязательства и расходы субъекта по уплате налогов, что требует особого рассмотрения при существовании связанных сторон).

3. Оценка убедительности аудиторских доказательств зависит от независимости источника их получения (аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности).

4. Операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только деловыми соображениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

Аудитор должен выполнять *аудиторские процедуры* с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся следующих **аспектов**:

- установления связанных сторон;
- раскрытия информации о них;
- влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность.

Сложность аудита операций со связанными сторонами заключается в том, что специфика этих операций не позволяет рассчитывать на то, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

Несмотря на то, что возможны случаи, когда операции со связанными сторонами проводятся в ходе нормальной финансово-хозяйственной деятельности предприятия, зачастую такие операции бывают связаны с какими-либо нарушениями или злоупотреблениями. Поэтому у руководства могут быть основания скрывать операции со связанными сторонами, причем аудитор как правило бывает лишен возможности обнаружить такие факты, так как связанная сторона

находится в сговоре с руководством клиента.

МСА 550 ограничивает убедительность доказательств, полученных в отношении предпосылок подготовки информации о связанных сторонах. Вследствие неопределенности по поводу полноты информации о связанных сторонах, аудиторские процедуры предоставят достаточные надлежащие доказательства только *в случае отсутствия* каких-либо выявленных аудитором *обстоятельств*, которые:

- повышают риск искажения отчетности сверх обычно ожидаемого уровня; или
- указывают на то, что имело место существенное искажение информации о связанных сторонах.

Если есть какой-либо признак, указывающий на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, являющиеся надлежащими в данных условиях.

За определение связанных сторон и операций с ними, а также за раскрытие информации о связанных сторонах несет ответственность руководство проверяемого субъекта. Эта ответственность требует от руководства внедрения соответствующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью обеспечения надлежащего отражения в учетных записях и раскрытия информации в финансовой отчетности операций со связанными сторонами.

МСА рассматривает процедуры получения аудиторских доказательств в рамках трех оговоренных аспектов (установления связанных сторон, раскрытие информации о них и влияние операций со связанными сторонами на финансовую отчетность).

Порядок проверки существования связанных сторон и раскрытия информации о них.

На первый взгляд для аудитора не представляет трудности найти дочерние и зависимые организации клиента. Достаточно проверить операции и сальдо по счету «Финансовые вложения», где должна содержаться информация о приобретенных акциях или долях участия в других организациях. Соответственно, чтобы обнаружить головные или преобладающие организации клиента, следует проверить учредительные документы, ведение аналитического учета по счету «Уставный капитал», реестры акционеров и т. п. Однако в Международном стандарте аудита 550 и в МСБУ 24 речь идет об оказании значительного влияния в широком смысле – не только посредством участия в капитале и путем голосования в совете директоров, но и в результате всякого рода неформальных договоренностей.

Аудитор должен рассмотреть информацию, представленную руководством и представляющую собой перечень всех известных связанных сторон, а также выполнить следующие **процедуры** с целью проверки полноты данной информации:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных связанных сторон;

– изучить процедуры субъекта, направленные на определение связанных сторон;

– запросить у руководства информацию об аффилированности с другими предприятиями;

– изучить записи по акционерам с целью определения основных акционеров или, если необходимо, получить список основных акционеров из реестра акционеров;

– провести обзорную проверку протоколов заседаний акционеров и совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством записи, такие как реестр учета долей директоров в капитале;

– запросить у других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предшествующих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;

– провести обзорную проверку деклараций клиента по налогу на прибыль и другой информации, представляемой в органы регулирования.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения связанных сторон невысок, то перечисленные процедуры могут быть модифицированы.

Кроме того, аудитор должен убедиться в надлежащем раскрытии в финансовой отчетности информации о связанных сторонах в соответствии с основными принципами подготовки финансовой отчетности. МСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» требует, чтобы существенная информация о связанных сторонах, влияние их наличия на результаты хозяйственной деятельности составителя отчета раскрывались в примечаниях к финансовой отчетности.

Практика аудита показывает, что **типичными ошибками** при раскрытии информации о связанных сторонах являются:

– нечеткое описание характера отношений со связанными сторонами;

– отсутствие раскрытия методов для определения цен в операциях со связанными сторонами;

– отсутствие сведений о суммах вознаграждений руководству организации;

– отсутствие данных о суммах займов, предоставленных руководству организации и другим связанным сторонам;

– невключение в состав связанных сторон иностранных аффилированных лиц;

– наличие противоречий между раскрываемой в бухгалтерской отчетности информацией о связанных сторонах и информацией, включенной в другие документы.

Порядок проверки операций со связанными сторонами.

Аудитор должен провести обзорную проверку информации об операциях со связанными сторонами, предоставленную руководством, а также быть готовым обнаружить другие существенные операции со связанными сторонами.

Аудитору следует проверить адекватность существующих в организации процедур контроля за получением разрешений руководства и учетом операций

со связанными сторонами.

В ходе аудита аудитору необходимо обратить внимание на операции, которые выглядят необычно в данных обстоятельствах и могут указывать на существование ранее невыявленных связанных сторон. Примерами таких **необычных операций** являются:

- операции, предусматривающие нетипичные условия, например, нестандартные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых отличается от их формы;
- операции, обработанные необычным образом;
- крупные по объему или значительные операции с отдельными потребителями или поставщиками (в сравнении с другими);
- неучтенные операции, такие как безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

Выявить наличие операций со связанными сторонами позволяют следующие **процедуры**:

- проведение детальных тестов в отношении операций и сальдо по счетам;
- обзорная проверка протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- обзорная проверка учетных записей с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- обзорная проверка выданных и полученных гарантий по кредитам, а также банковских гарантий;
- обзорная проверка инвестиционных сделок, например, приобретение или продажа доли участия в совместном или ином предприятии.

При проверке отмеченных операций со связанными сторонами аудитор должен получить надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены или раскрыты.

Аудитор должен получить письменные заявления руководства относительно: полноты предоставленной информации о круге связанных сторон; адекватности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности.

В результате, если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в отчетности неадекватно, аудитор должен надлежащим образом модифицировать аудиторские заключение.

3.5 Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность аудируемого лица

Полезность информации финансовой отчетности для пользователей заключается в возможности на ее основе принимать обоснованные экономические решения. Финансовые данные должны помогать оценить прошлые, настоящие и будущие события.

Период между отчетной датой и датой завершения формирования финансовой отчетности составляет, как правило, несколько месяцев. За это время в деятельности экономического субъекта и окружающей хозяйственной среде происходят события, которые позволяют оценить и переоценить факты хозяйственной деятельности, отраженные в финансовой отчетности за отчетный период. Из-за таких событий информация, включенная в отчетность, может потерять свою актуальность. Это, в свою очередь, приведет к тому, что пользователь не будет иметь возможности сделать обоснованные выводы и прогнозы относительно развития экономического субъекта. Избежать такого положения можно путем информирования пользователей обо всех существенных событиях после отчетной даты, имеющих отношение к деятельности экономического субъекта. Порядок учета и раскрытия в отчетности событий после отчетной даты определен в МСБУ 10 «Условные события и события, произошедшие после отчетной даты».

События, произошедшие после отчетной даты (СПОД), могут требовать корректировки сумм, показанных в отчетности, или не потребуют такой корректировки (о них просто следует сообщить в примечаниях к финансовой отчетности). Порядок отражения в отчетности СПОД зависит от типа события.

В соответствии с МСБУ 10 **события, происходящие после отчетной даты** – это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и публикацией финансовой отчетности. Могут быть выделены два типа таких событий:

– дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату. Например, объявление дебитора организации банкротом, если на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства. Или получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому на отчетную дату еще велись переговоры. Или обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете, которое ведет к искажению финансовой отчетности за отчетный период и т. п.;

– указывающие на условия, возникшие после отчетной даты. Например, принятие решения о реорганизации организации; или чрезвычайные ситуации – пожар, авария и так далее в результате которых уничтожена значительная часть активов организации. Или прекращение существенной части основной деятельности, которое нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату и т. п.

Эти два типа событий важно различать, поскольку они по-разному отра-

жаются в отчетности.

События первого типа находят отражение в синтетическом и аналитическом учете (с последующим сторнированием в периоде наступления события), поскольку они дают дополнительную информацию для уточнения показателей и статей, приведенных в отчетных формах, и требуют исправления величины отдельных статей отчетности.

События второго типа приводятся только в примечаниях к бухгалтерской отчетности. Они не дают оснований для корректировки величины отдельных статей отчетности, но являются важными для понимания пользователем общего смысла отчетности, способствуют выработке правильных оценок и решений. В примечаниях к финансовой отчетности указывается характер события и оценка его финансовых последствий.

Проводя проверку, аудитор должен принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение). Обязанности аудитора, связанные с последующими событиями регулируются МСА 560 «События после окончания отчетного периода».

В ходе аудита аудитор должен получить доказательства того, что были установлены все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации. Для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен проделать определенные в МСА 560 процедуры. Причем стандарт предписывает выполнять такие процедуры как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения.

Аудиторские процедуры проверки событий, произошедших после отчетной даты, обычно включают следующее:

1. Обзорная проверка процедур, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение последующих событий.
2. Ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров, аудиторского комитета и исполнительного органа, проводимых после окончания периода.
3. Ознакомление с самой последней имеющейся в наличии промежуточной отчетностью, со сметами, прогнозами движения денежных средств и другими соответствующими отчетами руководства.
4. Запросы, адресованные юристам субъекта по поводу судебных разбирательств и претензий.
5. Запросы, адресованные руководству, относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на финансовую отчетность.

В МСА 560 приводятся следующие примеры конкретных вопросов, направляемых руководству:

1. Текущее состояние статей, которые были отражены в учете на основе предварительных или неокончательных данных.
2. Принимались ли новые обязательства, делались ли новые займы, заключались ли договоры поручительства.

3. Имела ли место или планируется ли продажа активов.
4. Имеет ли место или планируется ли выпуск новых акций или долговых обязательств, слияние или ликвидация.
5. Произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными событиями.
6. Были ли внесены или рассматривается ли внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских корректировок.
7. Произошли ли или могут ли произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, использованной для подготовки финансовой отчетности, например, такие события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения о непрерывности деятельности.

Если на основании таких процедур аудитор становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, аудитору следует рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой отчетности.

Для дальнейшего изложения необходимо рассмотреть даты основных событий, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения.

1. Дата составления финансовой отчетности, или отчетная дата – последний день календарного периода или дата, по состоянию на которую составляется финансовая отчетность; для российских юридических лиц – это дата завершения финансового года, т.е. 31 декабря. В некоторых западных странах коммерческим организациям разрешается считать датой начала и окончания финансового года не 1 января, а, например, другую квартальную дату.

2. Дата подготовки финансовой отчетности – дата окончания работ по составлению отчетности.

3. Дата подписания финансовой отчетности - обычно это дата, проставленная на отчетности рядом с подписями руководителя и главного бухгалтера.

4. Дата предоставления финансовой отчетности пользователям (или первому из пользователей).

Аудиторская организация в работе с клиентом выделяет следующие даты:

1. Дата начала работы с экономическим субъектом;
2. Дата окончания работы с экономическим субъектом.
3. Дата подписания аудиторского заключения.

МСА 560 в качестве основных рассматривает три даты: дату финансовой отчетности (отчетную дату), дату подписания аудиторского заключения и дату представления отчетности пользователям.

Ответственность и действия аудитора в отношении событий, произошедших после отчетной даты зависят от соотношения даты обнаружения такого события с датой подписания аудиторского заключения и с датой выпуска финансовой отчетности.

В зависимости от такого соотношения возможны следующие варианты

действий аудитора:

1. Факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения до даты опубликования финансовой отчетности, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство субъекта.

Тем не менее, если аудитору становится известно о таком факте, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в отчетность, обсудить этот вопрос с руководством и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.

Например, если в те два-три дня, когда и отчетность, и заключение уже подписаны, но еще не сданы пользователям (например, в налоговую инспекцию), у клиента произошел пожар, взрыв или налоговые органы списали в бесспорном порядке сумму, равную четверти валюты баланса. Клиент обязан сообщить об этом аудитору, аудитор должен посоветовать, что изменить в этой связи в бухгалтерской отчетности, особенно в пояснительной записке к ней.

В зависимости от реакции руководства аудируемого субъекта и от того, представлен ли отчет (заключение) субъекту, возможны следующие **варианты поведения аудитора**:

1. В случае, если руководство внесет изменения в финансовую отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и предоставить руководству новый отчет и заключение по измененной отчетности. При этом новый аудиторский отчет (заключение) должен быть датирован не ранее, чем датой подписания или утверждения измененной финансовой отчетности.

2. Если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время, как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторский отчет (заключение) еще не представлен субъекту, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

3. Если аудиторский отчет (заключение) выдан субъекту, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам.

4. Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

2. Факты, обнаруженные после даты опубликования финансовой отчетности.

После опубликования финансовой отчетности аудитор не несет никаких

обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой финансовой отчетности.

Если после опубликования финансовой отчетности, аудитору становится известно о факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы тогда такой факт был известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности. Согласовать этот вопрос с руководством и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.

Дальнейшие действия аудитора также, как и в предыдущем случае, зависят от реакции руководства, и включают несколько *вариантов стратегий*:

1. Если руководство пересматривает финансовую отчетность, аудитору необходимо проверить действия, предпринимаемые руководством по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением по ней. В этом случае аудитору необходимо представить новое заключение по пересмотренной финансовой отчетности.

При этом новый отчет должен включать абзац, привлекающий внимание к аспекту, касающийся примечания к финансовой отчетности, в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленных финансовых отчетов и заключения. Новое заключение должно быть датировано не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой отчетности.

2. Если руководство не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить руководство клиента о том, что аудитор предпримет меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата опубликования финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой финансовой отчетности будет раскрыта соответствующая информация.

Обобщая положения МСА 560 можно сделать следующие **выводы**. Даже по окончании аудита аудиторская организация может (хотя и не обязана) следить (например, по газетным публикациям) за хозяйственной деятельностью своего клиента и вступить с ним в контакт, если сложится впечатление, что появились факты, которые бросают тень на достоверность отчетности, подтвержденной аудиторским заключением. Это нужно делать даже в том случае, когда аудиторы не планируют больше проверять данного клиента.

3.6 Проверка допущения о непрерывности деятельности субъекта

Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности, изложенным в МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности». В соответствии с **допущением о непрерывности деятельности** субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых операций или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами или нормативными актами. Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своего нормального бизнеса.

При планировании и проведении процедур аудита и при оценке его результатов аудитор должен рассмотреть надлежащий характер использования руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности. Действиям аудитора при проверке этого аспекта посвящен МСА 570 «Допущения о непрерывности деятельности предприятия».

Принципы подготовки финансовой отчетности в явной или неявной форме содержат требование о том, чтобы руководство проводило специальную оценку способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность, а также стандарты в отношении вопросов и сведений, которые должны быть раскрыты в отчетности в связи с допущением о непрерывности деятельности.

Для такого раскрытия в ряде случаев необходимо проведение руководством анализа способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Но в случае, когда предприятие исторически имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может сделать свою оценку без проведения подобного анализа.

Оценка руководством допущения о непрерывности деятельности связана с вынесением субъективного суждения о будущих результатах событий или условий, которые являются неопределенными.

МСА 570 приводит примеры событий или условий, которые могут обусловить значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности (**факторы неопределенности**):

I. Финансовые события или условия:

- отрицательная величина чистых обязательств или чистых краткосрочных обязательств;
- срочные заимствования, срок погашения которых приближается, при реальном отсутствии перспективы погашения или продления срока займа; или значительное финансирование долгосрочных активов за счет краткосрочных займов;
- признаки отсутствия финансовой поддержки со стороны кредиторов;
- отрицательная величина операционных денежных потоков;
- отклонение значений финансовых коэффициентов от нормативных;

- значительные операционные убытки или значительное снижение стоимости активов;
- задержки в выплате дивидендов или прекращение их выплаты;
- неспособность в срок производить платежи кредиторам;
- неспособность соблюдать условия кредитных договоров;
- переход от ведения с поставщиками операций на условиях кредита к операциям на основе «оплаты по факту поставки»;
- неспособность обеспечить финансирование для разработки важных новых продуктов или для осуществления других важных инвестиций.

II. Операционные события и условия:

- увольнение ключевого управленческого персонала без должной замены;
- утрата основного рынка, франшизы, лицензии или основного поставщика;
- проблемы с рабочей силой или дефицит важных средств производства.

III. Прочие события и условия:

- невыполнение законодательных требований в отношении формирования капитала клиента;
- судебные иски в отношении клиента, которые могут иметь своим результатом невыполнимые требования;
- изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на клиента.

В ходе проверки аудитор должен рассмотреть вопрос о наличии факторов существенной неопределенности, которые касаются способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность и должны быть раскрыты в финансовой отчетности.

Предварительную оценку допущения непрерывности деятельности аудитор делает на первоначальных этапах аудита – при планировании. Аудитор определяет, выявило ли руководство условия или события, указывающие на неопределенность в продолжении деятельности организации. Если нет, и аудитор сам выявил такие события, то он обращается к руководству с просьбой начать проводить оценку факторов неопределенности.

Наличие условий или событий, касающихся способности субъекта продолжать непрерывную деятельность, может оказать влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

При анализе данной руководством оценки способности клиента продолжать свою деятельность непрерывно аудитор должен учитывать период, который использовался руководством при проведении оценки.

Во-первых, аудитор должен провести анализ применительно к тому же самому периоду, который использовался руководством при проведении оценки (не менее 12 месяцев, в соответствии с принципами подготовки финансовой отчетности).

Во-вторых, аудитор должен сделать запрос руководству о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода,

охватываемого оценкой руководства, и которые могут обусловить значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

При этом следует учитывать, что поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями какого-либо условия или события, повышается по мере отдаленности будущего условия или события, постольку аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением о непрерывности деятельности предприятия, являются значительными.

Для проверки данного аспекта аудитор вправе попросить руководство оценить потенциальную значимость события или условия с точки зрения оценки допущения непрерывности деятельности предприятия. Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением запроса руководства) с целью проверки признаков событий или условий, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и которые выходят за рамки периода, оцениваемого руководством (если он не менее 12 месяцев).

В случае выявления условий или событий, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

а) проверить планы руководства в отношении будущих событий на основе его оценки допущения о непрерывности деятельности;

Например, в планы руководства может входить реализация активов, получение займы денежных средств и реструктуризация долга, снижение или отсрочка расходов или увеличение размера капитала. При этом аудитор должен получить доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится;

б) путем проведения необходимых процедур собрать доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов руководства или иных факторов, призванных смягчить ситуацию;

В качестве примеров уместных **процедур** МСА 570 называет:

– анализ и обсуждение с руководством прогнозов в отношении движения денежных средств, прибыли и прочих;

– анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной отчетности предприятия;

– анализ условий кредитных соглашений и определение того, были ли такие условия нарушены;

– ознакомление с протоколами собрания акционеров, заседаний совета директоров на предмет упоминания в них о финансовых трудностях;

– опрос юристов предприятия, касающийся наличия судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством их результатов и финансовых последствий;

– подтверждение наличия, законности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансовой поддержки со стороны связанных сторон и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства;

– рассмотрение планов руководства в отношении невыполненных заказов клиентов;

– обзорная проверка событий, имеющих место после окончания периода, с целью определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою непрерывную деятельность.

Выводы аудитора и подготовка отчета (заключения).

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, *наличие существенной неопределенности*, требующей четкого раскрытия информации и ее последствий в финансовой отчетности.

Неопределенность - ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

Выделяются три аспекта при составлении аудиторского заключения:

1. *Допущение о непрерывности деятельности предприятия является уместным при наличии существенной неопределенности.*

Если были получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, подтверждающие допущение о непрерывности деятельности предприятия, аудитор не модифицирует аудиторское заключение.

Если допущения о непрерывности деятельности предприятия уместно в виду конкретных планов руководства на будущее, аудитор решает, нужно ли раскрывать эти планы в финансовой отчетности. Если адекватное раскрытие информации не произведено, то аудитор может выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

2. *Допущение о непрерывности деятельности предприятия является неуместным.*

Если последствия использования неуместного допущения при составлении финансовой отчетности настолько существенны и глубоки, что финансовая отчетность может ввести в заблуждение, аудитор должен выразить отрицательное мнение.

3. *Вопрос, касающийся допущения о непрерывности деятельности предприятия, не решен (вследствие нежелания руководства давать оценку).*

Если финансовая отчетность содержит адекватно раскрытую информация, то аудитор, как правило, должен модифицировать аудиторское заключение, включив в него пояснительный параграф, в котором отмечается проблема до-

пущения непрерывности деятельности предприятия. В этом случае делается ссылка на примечание к финансовой отчетности, в котором раскрывается данная проблема.

Если финансовая отчетность не содержит адекватно раскрытой информации, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от того, какое из них более уместно.

4 МСА, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ВЫВОДЫ И ПОДГОТОВКУ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Итогом аудита финансовой отчетности клиента должен стать документ, отражающий мнение аудитора о достоверности отчетности аудируемого лица и о соответствии совершенных им операций законодательству. Порядку составления аудиторских выводов и подготовке отчетов (заключений) посвящены стандарты 7-ой группы:

МСА 700R Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения.

МСА 701 Модификация отчета (заключения) независимого аудитора.

МСА 710 Сопоставимые значения.

МСА 720 Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность.

4.1 Составление аудиторского заключения по проверке полного комплекта финансовой отчетности общего назначения

Аудиторское заключение – это та часть работы аудитора, которая видна всем заинтересованным представителям делового сообщества. Заключение представляет собой сравнительно краткий документ, который должен содержать однозначно сформулированное мнение. Аудиторское заключение завершает ту громадную, подчиненную формальным правилам работу, которую провел аудитор (планирование, документирование, сбор аудиторских доказательств), чтобы сделать достоверные выводы.

Единые требования к составлению заключения по итогам аудита финансовой отчетности приведены в МСА 700R «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения».

Стандарт содержит четкие требования к форме, структуре, формулировкам аудиторского заключения, что облегчает понимание этого важного документа пользователями.

Аудиторское заключение передает пользователям финансовой отчетности *выводы* аудитора по следующим *основным позициям*:

– дает ли финансовая отчетность правдивое представление финансового положения и экономической деятельности предприятия;

– была ли данная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с

признанными основами финансовой отчетности (например, МСА или соответствующими национальными стандартами);

– соответствует ли представленная финансовая отчетность законодательным требованиям.

МСА 700R определяет структуру аудиторского заключения. **Основными элементами** аудиторского заключения, согласно МСА 700R, являются:

- название;
- адресат;
- вводный параграф;
- ответственность руководства за финансовые отчеты;
- ответственность аудитора;
- мнение аудитора;
- другие сообщения (дополнительные обязанности в отношении представляемого заключения);
- подпись аудитора;
- дата выдачи отчета (заключения);
- адрес аудитора.

Остановимся подробнее на содержании отдельных элементов аудиторского заключения.

В **названии** аудиторского заключения (отчета) в соответствии с МСА 700R должно содержаться четкое указание, что заключение подготовлено независимым аудитором (например, «аудиторское заключение независимого аудитора» или «независимое аудиторское заключение (отчет)») для того, чтобы отличить аудиторское заключение от отчетов, составленных другими лицами, например, должностными лицами субъекта, советом директоров и т. п.

Адресат определяется в соответствии с условиями договоренности об аудите и национальными нормативными актами. В стандарте отмечено, что, как правило, заключение адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого аудировается.

Вводный параграф должен четко выделять юридическое лицо, финансовая отчетность которого была проаудирована и содержать заявление о том, что финансовая отчетность была подвергнута аудиту. В этом разделе указывается перечень форм проверенной отчетности с указанием даты и отчетного периода и документы, раскрывающие существенные положения учетной политики и другие пояснительные материалы.

Ответственность руководства за финансовые отчеты.

В Заключении обязательно подчеркивается и раскрывается объем ответственности руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой отчетности. В частности здесь содержится заявление о том, что уровень осуществления и поддержания внутреннего контроля обеспечивает подготовку и представление финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений из-за мошенничества или ошибок. Объем ответственности руководства включает также заявление о том, что при подготовке финансовой отчетно-

сти предприятие следовало сформированной учетной политике, а также создавало все необходимые в данных обстоятельствах учетные записи.

В п. 60 МСА 700R содержится пример изложения абзаца, описывающего ответственность руководства за представленную финансовую отчетность:

"Ответственность за подготовку и объективное представление этой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности несет руководство компании. Данная ответственность руководства компании заключается в разработке, внедрении и поддержании системы внутреннего контроля, должным образом обеспечивающей подготовку и объективное представление финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством либо ошибкой, а также в выборе и применении соответствующей учетной политики и определении оценочных значений, адекватных текущим обстоятельствам".

Ответственность аудитора.

В аудиторском заключении должно быть прямо указано, что ответственность аудитора состоит в выражении мнения относительно финансовой отчетности, и что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита и содержащимися в них этическими требованиями. Здесь же аудитор должен заявить о том, что планирование и проведение аудита базировались на достижении основной цели – получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

В этом разделе аудитор должен описать объем аудита и раскрыть цели изучения системы внутреннего контроля и оценки рисков, указав на то, что проверка планировалась и проводилась с целью:

а) оценки уместности внутреннего контроля для подготовки и справедливого представления финансовой отчетности аудируемого лица при планировании аудиторских процедур; или

б) оценки эффективности внутреннего контроля при необходимости выразить свое мнение, в соответствии с условиями аудиторского задания.

В п. 60 МСА 700R предлагается использовать следующие образцы формулирования ответственности аудитора и описание объема аудита:

"В наши обязанности входит выражение мнения об этой финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы провели наш аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты обязывают нас планировать и проводить аудит с учетом профессиональных этических требований и таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает в себя проведение процедур сбора аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям, представленным в финансовой отчетности. Отбор процедур проводился на основании суждений аудитора, включающих оценку риска наличия существенных искажений в финансовой отчетности, вне зависимости от причин их образования, как то: мошенничество либо ошибка. При оценке данного риска аудитором рассматривалась работа системы внутрен-

него контроля, отвечающей за подготовку и объективное представление финансовой отчетности компании, в целях разработки соответствующих данным обстоятельствам аудиторских процедур, но не для выражения мнения относительно эффективности работы самой системы внутреннего контроля компании. Аудит также включал в себя оценку пригодности используемой учетной политики, разумности (справедливости) оценочных значений, определяемых руководством компании, и общего представления финансовой отчетности.

Мы считаем, что проведенный нами аудит предоставляет разумные основания для выражения нашего мнения".

Мнение аудитора.

Безоговорочно положительное мнение может быть выражено только в случае, когда финансовая отчетность дает истинное и справедливое представление или представлена справедливо во всех существенных отношениях в соответствии с принципами финансовой отчетности.

Ниже приведен образец формулирования аудиторского мнения в соответствии с п.60 МСА 700R:

"По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или: "представляет справедливо во всех существенных отношениях") на финансовое положение компании ABC на 31 декабря 20... г., результаты ее хозяйственной деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности"

Другие сообщения (дополнительные обязанности в отношении представляемого заключения).

После выражения мнения аудитора в специальном параграфе заключения могут быть раскрыты дополнительные вопросы в соответствии с требованиями национальных стандартов аудита конкретной юрисдикции. Например, в этом случае в заключении может быть выражено мнение аудитора относительно эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица. Или содержаться указание на то, что аудиторская проверка была проведена в соответствии с МСА и национальными стандартами аудита конкретной юрисдикции, либо страны.

Датирование аудиторского заключения.

Требования к датированию аудиторского заключения в МСА700R содержат определение получаемых достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для выражения мнения по финансовой отчетности. Это увязывается с порядком определения даты утверждения отчетности и даты аудиторского заключения, основанным на положениях МСА 560 «Последующие события».

В соответствии с п.52 МСА 700R «Аудитор должен датировать отчет по финансовой отчетности не ранее числа, когда аудитором были получены надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для вынесения мнения

по финансовой отчетности. Аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, если в них содержится свидетельство того, что был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта, ответственность за предоставление которого была взята на себя соответствующими уполномоченными лицами».

В соответствии с п.4 МСА 560 для финансовой отчетности аудируемого лица установлены следующие даты:

– дата утверждения финансовой отчетности - дата заявления наделенных соответствующими полномочиями лиц о том, что ими был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта, включая примечания к ней, и что они несут ответственность за подготовленную отчетность;

– дата аудиторского заключения - момент датирования аудитором отчета по финансовой отчетности. Аудиторский отчет не может быть датирован ранее даты, на которую аудитором были собраны достаточные надлежащие аудиторские доказательства, впоследствии ставшие основой формирования аудиторского мнения по финансовой отчетности. Они включают в себя доказательства того, что был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта и что лица, наделенные соответствующими полномочиями, взяли на себя ответственность за ее подготовку и представленную в ней информацию.

В соответствии с МСА 560 датой утверждения финансовой отчетности является самая ранняя дата, на которую соответствующими уполномоченными лицами было заявлено, что составлен полный пакет отчетности.

Как указано в п. п. 53 - 56 МСА 700R, на основании даты аудиторского заключения пользователь приходит к выводу, что аудитор учел влияние, которое на финансовую отчетность оказали события и операции, известные ему и происшедшие до этой даты. Вопрос ответственности аудитора в отношении событий и операций, происшедших после даты аудиторского заключения, рассматривается в МСА 560 отдельно.

Заключение обычно *подписывается* от имени аудиторской фирмы и лично от имени аудитора. В *адресе* указываются город и место, где находится офис аудитора, ответственного за проведение проверки.

Таким образом, стандарт МСА 700R применяется только в случаях, когда аудитор готов выразить **безоговорочно-положительное** (безусловно-положительное) мнение. Любые модификации аудиторского мнения (в том числе включение абзаца, привлекающего внимание), регулируется МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».

Аудиторское заключение считается *модифицированным*, если оно содержит поясняющий параграф или мнение, отличное от безоговорочно-положительного (мнение с оговоркой/условно-положительное; отказ от выражения мнения; отрицательное мнение).

На форму модифицированного заключения влияют два типа факторов:

- 1) факторы, не оказывающие влияние на мнение аудитора;
- 2) факторы, влияющие на аудиторское мнение.

В первом случае аудиторское заключение может быть модифицировано за счет включения поясняющего параграфа с объяснением фактора, влияющего на финансовую отчетность. Включение поясняющего параграфа не оказывает влияния на мнение аудитора.

Примером модификации аудиторского заключения является включение поясняющего параграфа с указанием на наличие существенного фактора, имеющего отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия или в случае значительной неопределенности, которая может оказать влияние на финансовую отчетность и устранение которой зависит от будущих событий.

Например: *«По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд на финансовое положение компании на 31 декабря 20XX г., результаты ее хозяйственной деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с МСФО.*

Не внося оговорки в наше мнение, мы обращаем внимание на Приложение X к финансовой отчетности. Компания является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании роялти и убытков. Компания подала встречный иск, сейчас проходят предварительные слушания и разбирательство по обоим искам. Окончательный результат дела не может быть определен в настоящее время, а финансовая отчетность не предусматривает никаких резервов на покрытие обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда».

Наличие факторов, влияющих на аудиторское мнение, может привести к выражению мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказу от выражения мнения. К факторам, оказывающим влияние на аудиторское мнение, относятся:

- ограничение объема работы аудитора;
- несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности.

При этом в зависимости от существенности влияния данных факторов на финансовую отчетность аудиторское мнение принимает одну из трех форм:

- а) мнение с оговоркой;
- б) отрицательное мнение;
- в) отказ от выражения мнения.

Аудитор не может выразить безоговорочно-положительное мнение, если существует хотя бы одно из указанных выше обстоятельств (ограничение объема работы или несогласие с руководством), которое, по мнению аудитора, оказывает существенное влияние на финансовую отчетность.

Ограничение объема работы аудитора может привести к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения. Например, если временные рамки аудита таковы, что аудитор не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов; или когда, по мнению аудитора, учетная документация субъекта неадекватна; или если аудитор не может

осуществить необходимые процедуры и вынужден применять альтернативные процедуры.

Несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности может привести к выражению *мнения с оговоркой* или *отрицательному мнению*.

Мнение с оговоркой выражается в случае, если аудитор приходит к выводу о невозможности выражения безоговорочно-положительного мнения, но влияние разногласий с руководством или ограничения объема не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать выражение «за исключением» влияния аспекта, к которому относится оговорка.

Например,

"Мы провели аудиторскую проверку... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа).

За исключением указанного в нижеприведенном параграфе, мы провели аудиторскую проверку в соответствии с... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, описывающего объем).

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов 31 декабря 20XX г., так как эта дата предшествовала привлечению нас в качестве аудиторов компании. Из-за характера учетных записей компании, мы не смогли проверить количество товарно-материальных запасов посредством других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая отчетность представляет достоверную и... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, содержащего аудиторское мнение)».

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо несогласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Например,

"Мы провели аудиторскую проверку... (остальная часть идентична формулировке, которая приведена в примере вводного параграфа,).

За исключением указанного в нижеприведенном параграфе, мы провели аудиторскую проверку в соответствии с... (остальная часть идентична формулировке, приведенной в примере параграфа, описывающего объем).

(Абзац(-ы), описывающий разногласие)

По нашему мнению, вследствие влияния аспектов, изложенных в предыдущем абзаце (-ах), финансовая отчетность компании не дает достоверный и справедливый взгляд на финансовое положение компании на 31 декабря 20XX г.,

результаты ее хозяйственной деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся в указанную дату, в соответствии с МСА».

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о финансовой отчетности.

Например,

«Мы провели аудиторскую проверку прилагаемого бухгалтерского баланса компании ABC на 31 декабря 20XX г. и соответствующих отчетов о прибылях и убытках и движении денежных средств за год, закончившийся в указанную дату. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании.

(Включить следующий параграф, описывающий ограничение объема):

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов и подтвердить дебиторскую задолженность из-за ограничений объема нашей работы, установленных компанией.

Вследствие важности вопросов, описанных в предыдущем параграфе, мы не выражаем мнения о финансовой отчетности».

Если аудитор выражает мнение отличное от безоговорочно-положительного, он должен четко описать сущность и содержание причин модификации аудиторского заключения и, если возможно, дать количественное описание влияния на финансовую отчетность.

4.2 Выводы аудитора о сопоставимых значениях и прочей информации, имеющей отношение к финансовой отчетности

В соответствии с МСА по итогам аудиторской проверки аудитор должен сделать выводы не только о достоверности показателей отчетности и хозяйственной ситуации субъекта на отчетную дату, но и оценить некоторую сопутствующую информацию: сопоставимые значения (МСА 710) и прочую информацию, содержащуюся в проверенной финансовой отчетности (МСА 720).

Обязанности аудитора, касающиеся сопоставимых значений и заключений по ним, регламентирует МСА 710 «Сопоставимые значения».

Сопоставимые значения – это соответствующие суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий отчетный финансовый период или периоды, представленные для целей сопоставления.

МСА 710 «Сопоставимые значения» обязывает аудитора определить соответствуют ли сопоставимые значения во всех существенных отношениях основным принципам подготовки финансовой отчетности.

Показатели для сопоставления могут быть следующими:

а) *соответствующие показатели* – это величины и прочие раскрытия информации за предшествующий период, которые включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в сопостав-

лении с величинами и иными раскрытиями информации, относящимися к текущему периоду (например, суммы доходов и расходов за текущий и прошлый периоды, приведенные в отчете о прибылях и убытках за отчетный период). *Соответствующие показатели* являются неотъемлемой частью финансовой отчетности; они не являются полными финансовыми отчетами, которые можно рассматривать обособленно;

б) *сопоставимая финансовая отчетность* – это финансовая отчетность за предшествующий период, которая приводится в целях сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода и не является частью финансовой отчетности за текущий период.

Объем аудита в отношении сопоставимых значений значительно меньше объема аудита отдельных показателей и отчетности в целом за текущий период и сводится в основном к проверке соответствия учетных политик сравниваемых периодов, правильности корректировок и раскрытия информации в связи с изменением положений учетной политики.

При составлении аудиторского заключения за текущий период отдельного указания на *соответствующие показатели* не делается, так как аудитор выражает мнение об отчетности в целом, в том числе и по поводу этих показателей. Нарушение принципов учета и отчетности при подготовке *соответствующих показателей* может стать причиной модификации аудиторского заключения путем включения поясняющего параграфа.

Для *сопоставимой финансовой отчетности* аудиторское заключение относится к финансовому отчету за каждый период. Если мнение об отчетности за предыдущий период, сложившееся в ходе текущей проверки, отличается от ранее выраженного, то аудитор раскрывает существенные причины этого различия в поясняющем параграфе. Если при выполнении аудиторской проверки за текущий период аудитор выявил существенные искажения показателей за предыдущий период, он должен осуществить необходимые дополнительные процедуры.

Международному стандарту аудита 710 в системе российских стандартов аудита соответствует Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Кроме сопоставимых значений, аудитор также должен проверить и прочую информацию, имеющую отношение к финансовой отчетности. Порядок предоставления аудитором отчета о результатах проверки такой информации изложен в МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

Прочая информация – это информация финансового и нефинансового характера, отличная от финансовой отчетности, и включаемая, согласно требованиям законодательства или деловым обычаям, в годовой отчет (например, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты и другая информация).

С целью выявления существенных несоответствий между проверенной финансовой отчетностью и прочей информацией необходимо:

- получить своевременный доступ к прочей информации, содержащейся в годовом отчете, до даты составления аудиторского заключения по договоренности с руководством субъекта;
- рассмотреть прочую информацию.

Согласно МСА 720 аудитор не обязан составлять заключение по этой информации, но должен ознакомиться с ней для выявления существенных несоответствий с проверенной отчетностью, так как такие противоречия могут поставить под сомнение выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. Прочая информация должна быть получена аудитором до даты составления аудиторского заключения. Аудитор не несет ответственности за выяснение того, надлежащим ли образом изложена прочая информация.

При обнаружении несоответствий аудитор должен определить необходимость внесения поправок в проверенную отчетность или прочую информацию. Если требуется внести поправки в отчетность, но субъект не выполняет эти требования, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если требуются поправки к прочей информации, но субъект отказывается их вносить, то аудитор включает в заключение поясняющий параграф, описывающий несоответствие, или предпринимает другие меры (отказывается от выдачи заключения или продолжения проверки).

В случае обнаружения аудитором в прочей информации искажения фактов, не имеющих отношения к содержанию проверенной отчетности, он должен обсудить данный вопрос с руководством субъекта и в зависимости от результатов обсуждения попросить руководство:

- проконсультироваться с компетентной третьей стороной;
- устранить искажение фактов.

Если руководство отказывается устранять искажения фактов, то аудитор должен принять меры по уведомлению лиц, ответственных за общее руководство субъектом, о своих сомнениях.

Если аудитор не получил доступа к прочей информации до даты составления заключения, то он должен ознакомиться с ней при первой возможности. В случае обнаружения несоответствий или искажений фактов аудитор должен определить необходимость пересмотра проверенной отчетности или прочей информации. Если необходим пересмотр отчетности, то аудитор следует рекомендациям МСА 560 «События после окончания отчетного периода», а если требуется пересмотр прочей информации, то аудитор обращается к руководству с предложением проинформировать ее пользователей о проведении пересмотра. В случае отказа руководства аудитор предпринимает меры по информированию лиц, ответственных за общее руководство субъектом, о своих сомнениях по поводу прочей информации.

5 СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ОБЛАСТИ АУДИТА

5.1 Выполнение специального аудиторского задания

Стандарты и рекомендации аудитору в связи со специальными аудиторскими заданиями установлены МСА 800 "Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию". Положения стандарта касаются следующих видов услуг:

Проверка финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами учета, отличными от МСА или национальных стандартов.

Проверка отчетов по компонентам финансовой отчетности (определенных счетов, их элементов или деталей финансовой отчетности).

Проверка на соответствие условиям договора.

Проверка обобщенной финансовой отчетности.

МСА 800 не применяется для проведения обзора, согласованных процедур или подготовки финансовой информации.

В аудиторском отчете о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами учета, отличными от МСА или национальных стандартов, должно быть заявление, указывающее на применяемые основы, или ссылка на пояснения к отчетности, содержащие такую информацию. Во мнении должно быть указано, подготовлена ли отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с этими основами. Если отчетность не имеет адекватного названия или основы неверно указаны, аудитор должен модифицировать отчет.

Специальные задания, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия субъекта определенным условиям договора, выполняются в том случае, если аспекты соответствия имеют отношение к вопросам, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора.

Обобщенная финансовая отчетность это подготовленная субъектом финансовая отчетность в сводной форме, в которой изложены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты с тем, чтобы информировать заинтересованные группы пользователей только об основных результатах финансовой деятельности и финансовом положении субъекта. Аудиторский отчет об обобщенной финансовой информации должен содержать, помимо типовых элементов:

1) ссылку на дату аудиторского заключения по несокращенной отчетности и тип аудиторского мнения о ней;

2) мнение о соответствии информации обобщенной отчетности сведениям несокращенной отчетности.

5.2 Проверка прогнозной финансовой информации

Стандарты и рекомендации в отношении заданий, связанных с проверкой и

составлением отчетов о прогнозной финансовой информации, описаны в МСА 810 "Проверка прогнозной финансовой информации".

Прогнозная финансовая информация – это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта. Эта информация может быть в форме прогноза, перспективной оценки или комбинации.

Прогноз – это прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений относительно будущих событий и действий, которые руководство предполагает предпринять (наилучшие оценки).

Перспективная оценка – это прогнозная информация, подготовленная на основании гипотетических допущений относительно будущих событий и действий, которые необязательно будут иметь место, или сочетания наилучших оценок и гипотетических допущений. МСА 810 не применяется для проверки информации, выраженной в общей или повествовательной форме.

Аудитор не в состоянии выразить мнение по поводу того, сможет ли проверяемая организация достичь результатов, указанных в прогнозной информации. Его задача – получить доказательства того, что:

- наилучшие оценки руководства являются обоснованными, а гипотетические допущения согласуются с назначением информации;
- прогнозная информация надлежащим образом подготовлена на основании той же информации, допущений и принципов, что и финансовая отчетность за предыдущие годы;
- все существенные допущения раскрыты в надлежащей мере с указанием того, являются ли они наилучшими оценками или гипотетическими допущениями.

Представление о процессе подготовки прогнозной финансовой информации может быть получено на основе анализа:

- опыта и компетентности лиц, готовящих информацию;
- характера документации, подтверждающей допущения руководства;
- степени использования статистических, математических методов и компьютерной техники;
- точности прогнозной информации, подготовленной в предыдущие периоды.

Аудитор должен иметь достаточные знания о бизнесе и определить степень достоверности исторической финансовой информации субъекта.

6 КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

6.1 Контроль качества работы на уровне аудиторской фирмы

В систему международных стандартов аудиторской деятельности, посвященных контролю качества аудита, включены два основных документа:

– Международный стандарт контроля качества (МСКК 1) «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам», который содержит вопросы организации системы внутреннего контроля на уровне фирмы; и

– Международный стандарт аудита (МСА 220R) «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации», который раскрывает вопросы организации контроля качества на уровне отдельного аудиторского задания.

Общая политика и процедуры контроля качества аудиторской фирмы должны быть доведены до сведения персонала фирмы, который должен понимать политику фирмы и применять на практике необходимые процедуры.

В стандарте содержатся требования к документированию и доведению до персонала процедур внутреннего контроля. Так, пункт 8 МСКК 1 содержит требование документировать и сообщать персоналу фирмы политику и процедуры контроля качества, установленные для обеспечения доказательства эффективности каждого элемента СВКК. Важным нововведением, существенно влияющим на объем трудозатрат по проведению аудита финансовой отчетности общественно значимых компаний (тех, чьи бумаги находятся в листинге), является требование о проведении контрольных проверок вторым партнером (или независимым партнером) с целью получения объективной оценки основных суждений, сделанных рабочей группой и заключений, представленных в отчете (п.60-72 МСКК 1).

Рассмотрим цель, содержание, сферу применения МСКК 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам».

Целью данного стандарта является установление требований и предоставление рекомендаций к системе внутрифирменного контроля качества.

В МСКК 1 введены:

– понятие элементов системы внутрифирменного контроля качества (СВКК);

– обязательные требования к структуре СВКК;

– обязанность документирования политики и процедур СВКК.

В соответствии с п.7 МСКК 1 система контроля качества должна включать политику и процедуры в отношении каждого из элементов:

– ответственность руководства за качество внутри фирмы;

– этические требования;

– согласие на аудит и поддержание связей с клиентом и конкретные аудиторские задания;

– человеческие ресурсы;

– выполнение задания;

– мониторинг.

Ответственность руководства за качество внутри фирмы.

В стандарте подчеркивается важность обеспечения надлежащего качества аудита и установлена ответственность руководства фирмы за контроль качества: «Фирма должна разработать политику и процедуры, необходимые для обеспечения внутренней культуры, основывающейся на признании того факта, что качество крайне важно при выполнении заданий. Такая политика и процедуры требуют, чтобы существовало ответственное лицо за контроль качества из числа высшего менеджмента фирмы...» (п.9 МСКК 1). Стандартом установлено общее требование к квалификации и полномочиям сотрудников аудиторской фирмы, отвечающей за систему внутреннего контроля качества (п.12 МСКК 1).

Этические требования.

В МСКК 1 установлено общее обязательное требование соблюдения Кодекса этики профессионального бухгалтера Международной федерации бухгалтеров на уровне аудиторской фирмы и установлена обязанность аудиторской фирмы разработать внутрифирменную политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал соответствуют этическим требованиям Кодекса этики. В соответствии с п.п.18-20 МСКК 1 аудиторская фирма обязана разработать внутрифирменную политику и процедуры, гарантирующие, что фирма, ее персонал и привлеченные по контрактам эксперты, соответствуют требованиям независимости.

В стандарте разработаны обязательные требования к персоналу по информационному обеспечению соблюдения требования независимости. Такое обеспечение необходимо, чтобы фирма могла поддерживать и обновлять свои информационные базы и предпринимать соответствующие действия относительно выявленных угроз независимости.

Согласие на аудит и поддержание связей с клиентом и конкретные аудиторские задания.

В МСКК 1 подробно рассмотрены вопросы, связанные с обеспечением уверенности в том, что взаимоотношения фирмы и клиента по аудиту отвечают определенным этическим требованиям: отсутствует информация о непорядочности клиента и фирма располагает надлежащими человеческими ресурсами пр.

Политика фирмы должна обеспечивать разумную уверенность в том, что установление и поддержание отношений с клиентом возможно, если: отсутствует информация, свидетельствующая о непорядочности клиента; фирма достаточно компетентна, имеет мощности и возможности для выполнения задания.

В стандарте устанавливаются требования к этапам получения информации, на основании которой принимаются решения о принятии клиента. К этим этапам относятся:

- задания от нового клиента;
- решения о продолжении выполнения задания;
- решения о выполнении нового задания для уже существующего клиента.

Если в ходе предписанных процедур выявлены угрозы безопасности, но фирма соглашается продолжить с ним отношения, необходимо документировать предпринятые меры безопасности в отношении выявленных угроз.

Человеческие ресурсы.

Под вопросами, связанными с человеческими ресурсами, в МСКК 1 понимаются требования к качеству и количеству персонала фирмы.

В п.36 МСКК 1 формулируется следующее: «Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма обладает достаточным количеством персонала с должными навыками, компетентностью и приверженностью этическим принципам, необходимым для выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами и регулятивными и юридическими требованиями...».

Выполнение задания.

Система внутрифирменного контроля качества в отношении выполнения задания в соответствии с МСКК 1, включает в себя требования о наличие таких компонентов как политика и процедуры в части:

- соблюдения профессиональных стандартов и требований законодательства;
- консультирование;
- ситуации, возникшие из-за разницы во мнениях;
- проверки качества выполнения задания, включая независимую проверку контроля качества и критерии выбора лица ее проводящего, а также документирование выполнения задания и проверок по контролю качества.

Особое внимание в МСКК 1 уделено системе внутрифирменного контроля качества в части организации независимых проверок контроля качества для всех заданий по финансовой отчетности общественно значимых компаний.

В п.63 МСКК 1 отмечена необходимость установления процедур по определению:

- природы, времени проведения и степени проверки контроля качества;
- критериев назначения контролеров качества;
- требований по документированию проверки контроля качества выполнения заданий.

В стандарте сформулированы основные требования в отношении документирования выполнения задания и проверки контроля его качества.

Мониторинг.

Вопросы организации мониторинга включают в себя регламентирование регулярных инспекционных проверок СВКК со стороны независимого, не участвующего в выполнении проверок персонала, анализ полученных в их ходе свидетельств о состоянии СВКК, выработку рекомендаций по устранению выявленных недостатков и документирование всех этапов мониторинга.

В МСКК 1 сформулированы требования к инспектированию аудиторских заданий:

- инспектирование отобранных заданий должно проводиться периодически;

– задания, отбираемые для инспектирования должны включать, по крайней мере, одно задание на каждого партнера, отвечающего за выполнение задания, за рассматриваемый период времени.

Инспектирование (применительно к завершенным аудиторским заданиям) – это процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соответствия действий аудиторских групп политике и процедурам внутреннего контроля фирмы.

Под инспектированием также понимается отбор для проверки отдельных заданий, некоторые из которых могут отбираться без предварительного информирования аудиторской группы. Проводящие инспектирование сотрудники не должны входить в состав аудиторской группы или участвовать в проверке контроля качества отобранного для проверки задания. При определении масштаба инспектирования фирма может принимать во внимание выводы независимой внешней программы по инспектированию – внешней проверки контроля качества со стороны общественных профессиональных организаций или регулирующих органов. Однако такая проверка не является заменой собственной внутренней программы фирмы по мониторингу.

В соответствии с п. 81 МСКК 1 в результате процесса мониторинга необходимо классифицировать выявленные недостатки – определить, являются ли они:

– случайными и не свидетельствующими о неспособности системы контроля качества фирмы обеспечить разумную уверенность, что фирма работает в соответствии с профессиональными стандартами и регулятивными и юридическими требованиями и что выдаваемые фирмой отчеты уместны в данных обстоятельствах;

– систематическими, повторяющимися или другими существенными нарушениями, которые требуют незамедлительных корректирующих воздействий.

О выявленных в результате процесса мониторинга недостатках и рекомендациях по их устранению необходимо сообщать соответствующим партнерам, отвечающим за аудит, и другому персоналу (п. 82 МСКК 1).

Проведенная в ходе мониторинга оценка каждого вида недостатков должна выливаться в рекомендации по их устранению (п. 83 МСКК 1). Данные рекомендации должны относиться не менее чем к одному-двум вопросам из приведенного ниже списка:

– принятие соответствующих мер по отношению к конкретному заданию или члену персонала;

– сообщение об обнаруженных недостатках лицам, ответственным за тренинг и профессиональное развитие;

– изменения в процедурах и политиках контроля качества;

– принятие дисциплинарных мер к лицам, которые не в состоянии следовать политикам и процедурам фирмы, особенно к тем, кто замечен в этом неоднократно.

Необходимость разработки процедур на случай выявления в ходе мониторинга неудовлетворительного отчета, т.е. ошибочного аудиторского заключения, установлена п. 84 МСКК 1. Если результаты мониторинга показывают, что отчет неудовлетворительный или что были опущены некоторые процедуры при выполнении задания, фирма должна определить, какие дальнейшие действия необходимо предпринять в соответствии с профессиональными стандартами и регулятивными и юридическими требованиями, и рассмотреть вопрос об обращении за консультацией к юристу.

В МСКК 1 установлены обязательные требования к документированию процесса мониторинга, предусматривающие:

- установление процедур мониторинга, включая процедуры отбора заданий для проверки;
- записи о соблюдении требований профессиональных стандартов и регулятивных юридических документов, о правильности разработки и эффективности функционирования СВКК;
- идентификацию выявленных нарушений, оценку их возможного влияния.

Аудиторская фирма должна следовать политике и процедурам контроля качества при проведении всех аудиторских проверок в соответствии с Международными стандартами аудита, а также применяемыми национальными стандартами или практикой.

Характер политики, сроки и сфера применения процедур контроля качества аудиторской фирмы зависят от ряда следующих факторов:

- размер аудиторской фирмы;
- характер деятельности;
- организационная структура;
- географическое расположение;
- соотношение затрат и результатов и т. п.

6.2 Контроль качества работы на уровне отдельных проверок

МСА 220R «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации» устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации по выполнению обязанностей персоналом фирмы в отношении процедур контроля качества применительно к аудиту отчетной финансовой информации. В соответствии с п.2 стандарта проведение процедур контроля качества, которые применяются к аудиторским заданиям, являются обязанностью группы, выполняющей аудиторское задание. Аудиторские группы обязаны:

- проводить процедуры контроля качества, применимые к аудиторскому заданию;
- сообщать фирме всю требуемую информацию, обеспечивающую функционирование той части системы контроля качества, которая связана с независимостью;

– полагаться на надежность системы внутреннего контроля фирмы.

В МСА 220R сформулированы требования к внутрифирменному контролю качества на уровне отдельного аудиторского задания и связаны с установлением:

– лица, ответственного за выполнение аудиторского задания, партнера, отвечающего за выполнение задания;

– обязанности выполнения процедур, связанных с принятием решения о согласии на аудит и поддержании отношений с клиентами;

– ответственности партнера, отвечающего за аудиторское задание, за текущий контроль качества выполнения заданий;

– обязанности партнера, отвечающего за аудиторское задание, участвовать в процедурах, связанных с независимой проверкой контроля качества аудита финансовой отчетности юридических лиц, чьи бумаги находятся в листинге.

Существенным моментом является требование не выдавать аудиторский отчет (заключение) по аудиту финансовой отчетности общественно значимых компаний, пока не будет закончена проверка контроля качества выполнения аудиторского задания (п.36 МСА 220R).

В стандарте предусмотрены требования к партнеру, отвечающему за выполнение задания:

– партнер должен обладать необходимыми способностями, компетентностью, полномочиями и временем для выполнения своей роли;

– обязанности партнера должны быть ясно определены и донесены до него;

– фамилия и роль партнера должны сообщаться ключевым представителям руководства клиента и лицам, наделенным руководящими полномочиями.

МСА 220R устанавливает ответственность за контроль качества аудита со стороны руководства фирмы в отношении системы внутрифирменного контроля качества и партнера, отвечающего за выполнение задания, в отношении качества выполнения конкретного аудиторского задания.

В частности, пунктом 6 МСА 220R установлено, что партнер, отвечающий за выполнение задания, должен нести ответственность за качество каждого из вверенных ему аудиторских заданий, а пунктом 8 – за выполнение членами аудиторской группы этических требований.

В стандарте подробно рассмотрены требования в части обеспечения независимости в отношении клиента со стороны аудиторской фирмы и сотрудников, отвечающих за выполнение задания. С этой целью аудиторская фирма обязана разработать политику и процедуры, позволяющие выявить и оценить обстоятельства, создающие угрозу независимости. Для этого необходимо:

– получить от фирмы информацию, относящуюся к данному вопросу, позволяющую оценить обстоятельства, создающие угрозу независимости;

– оценить информацию об идентифицированных нарушениях, если они имеют место, о политике и процедурах фирмы в области независимости, для того чтобы определить, создают ли они угрозу независимости по данному

аудиторскому заданию;

- предпринять доступные действия по исключению такой угрозы или снижению ее до приемлемого уровня путем использования гарантий безопасности. Партнер обязан четко проинформировать фирму о любой невозможности решить данный вопрос с помощью доступных действий;

- документировать выводы о независимости и любые обсуждения этих выводов с фирмой.

От партнеров, отвечающих за выполнение задания, требуется обеспечивать фирму информацией о заданиях клиента, включая перечень ожидаемых услуг. От обычного персонала требуется четко информировать фирму об обстоятельствах и взаимозависимостях, которые создают угрозу независимости. От сотрудников, которые выполняют функции по обеспечению и мониторингу независимости, требуется накапливать и направлять пользователям соответствующую информацию.

В МСА 220R подробно рассмотрены вопросы, связанные с обеспечением уверенности в том, что взаимоотношения фирмы и клиента по аудиту также отвечают определенным этическим требованиям: отсутствует информация о непорядочности клиента, фирма располагает надлежащими человеческими ресурсами и пр.

Партнер, отвечающий за выполнение задания, должен удостовериться, что проведены процедуры по получению согласия на аудит и поддержанию отношений с клиентом, а также по конкретному аудиторскому заданию, и что сделанные выводы уместны и задокументированы (п.п.14,18 МСА 220R).

В п. 19 МСА 220R установлено, партнер, отвечающий за выполнение задания должен удостовериться, что аудиторская группа в целом обладает соответствующими возможностями, компетентностью и временем для того, чтобы выполнить аудиторское задание в соответствии с требованиями профессиональных стандартов и регулятивными и юридическими требованиями, и в состоянии подготовить уместный в данных обстоятельствах аудиторский отчет.

Система внутрифирменного контроля качества в отношении выполнения задания в соответствии с МСА 220R включает в себя требования о наличии таких компонентов, как политика и процедуры в части:

- соблюдения профессиональных стандартов и требований законодательства;

- консультирования (аудиторская группа должна получать уместные консультации по сложным вопросам; характер консультаций и выводы, полученные на их основе должны документироваться и согласовываться сторонами);

- ситуаций, возникших из-за разницы во мнениях (если внутри аудиторской группы возникает разница во мнениях, то аудиторская группа обязана следовать политике и процедурам по разрешению споров по разнице во мнениях, принятым в фирме);

- проверки качества выполнения задания, включая независимую проверку контроля качества и критерии выбора приемлемого лица, ее проводящего, а

также документирование выполнения задания и проверок по контролю качества.

Следует отметить, что проведение независимой проверки контроля качества не исключает текущего контроля выполнения задания, который является одной из функций партнера, отвечающего за выполнение задания. В п. 26 МСА 220R указано, что партнер обязан до выдачи аудиторского отчета посредством обзорной проверки аудиторской документации и обсуждения с аудиторской группой быть уверенным в том, что получены существенные уместные аудиторские доказательства, подтверждающие выводы для выдачи аудиторского отчета.

Отчет о контроле качества выполнения аудиторского задания должен обязательно включать в себя объективную оценку:

- существенных суждений, выполненных аудиторской группой;
- выводов к которым пришли при формулировании аудиторского отчета.

В п. 40 МСА 220R установлены требования к содержанию отчета по контролю качества выполнения аудиторского задания для аудита финансовой отчетности юридических лиц, чьи бумаги находятся в листинге. В рамках такого отчета в обязательном порядке необходимо рассмотреть:

– оценки аудиторской группой независимости фирмы относительно задания на проведение конкретного аудита;

– существенные риски, выявленные во время выполнения задания (в соответствии с МСА 315 "Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения"), и предпринятые в отношении этих рисков действия аудиторов (в соответствии с МСА 330 "Аудиторские процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски"), включая оценку аудиторской группой риска мошенничества и предпринятые действия;

– заключения об уровне существенности и рисках;

– существенность и расположение в отчетности исправленных и неисправленных ошибок, выявленных в ходе аудита;

– вопросы, о которых необходимо проинформировать руководство и, если применимо, другие стороны (например, регулятивные органы);

– уместность выданного аудиторского отчета (заключения).

Также в рамках отчета следует определить:

– имели ли место уместные консультации по сложным вопросам или вопросам, вызвавшим разногласия, и какие были сделаны выводы;

– дает ли отобранная для проверки аудиторская документация представление о выполненной работе и подтверждает ли сделанные выводы.

В МСА 220R содержатся требования к проведению мониторинга системы внутреннего контроля качества (СВКК). Вопросы его организации включают в себя регламентирование регулярных инспекционных проверок СВКК со стороны независимого, не участвующего в выполнении проверок персонала, анализ полученных в их ходе свидетельств о состоянии СВКК, выработку рекомендаций об устранении выявленных недостатков и документирование всех этапов

мониторинга (п.41 МСА 220R).

Следует учитывать, что в соответствии с п. 42 МСА 220R недостатки системы внутреннего контроля фирмы не означают, что конкретное аудиторское задание не было выполнено в соответствии с установленными требованиями или что аудиторский отчет является неуместным.

Витебский государственный технологический университет

ЛИТЕРАТУРА

1. Адаме, Р. Основы аудита: пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. – Москва: ЮНИТИ, 1995. – 258 с.
2. Баринов, Д. Аудиторское заключение: изменения в международных стандартах/ Д. Баринов // Бухгалтерское приложение. – 2006. – № 3. – С.25–27.
3. Галузина, С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис. – Санкт-Петербург: Питер, 2006. – 272 с.
4. Грачева, М. Е. Международные стандарты аудита (МСА): учеб. пособие. / М. Е. Грачева. – Москва: ПРИОР, 2005. – 265 с.
5. Жарылгасова, Б. Т. Международные стандарты аудита: учеб. пособие. 2-е изд. / Б. Т. Жарылгасова, А. Е. Суглобов. – Москва: КНОРУС, 2006. – 327 с.
6. Кармайкл, Д. Р. Стандарты и нормы аудита: пер. с англ. / Д. Р. Кармайкл. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 296 с.
7. Маренков, Н. Л. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: учеб. пособие. 6-е изд., испр. и суц. доп. / Н. Л. Маренков, Т. Н. Веселова. – Москва: Едиториал УРСС, 2005. – 288 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 2010: издание на русском языке. – Москва: Аскери-АССА, 2010. – 1062 с.
9. Палий, В. Ф. Международные стандарты аудита и финансовой отчетности: учеб. / В. Ф. Палий. – Москва: ИНФРА-М, 2003. – 354 с.
10. Пугачев, В. В. Международные стандарты аудита: учеб.-справ, пособие. / В. В. Пугачев. – Москва: Дело и сервис, 2006. – 295 с.
11. Сквирская, Е. Л. Новое в международных стандартах аудита: документирование аудита / Е. Л. Сквирская // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – № 3. – С. 12–13.
12. Суворова, С. П. Международные стандарты аудита / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – Москва ИД «Форум»–ИНФРА-М, 2007.– 320 с.
13. Чикунова, Е. П. Международные стандарты аудита: структура и содержание / Е. П. Чикунова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 21. – С.21–23.
14. Шешукова, Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие. 2-е изд., доп. / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 312 с.

Учебное издание

Линник М. В.

Международные стандарты аудита

Конспект лекций

Редактор *Т.П. Пакина*

Технический редактор *С. И. Прихожая*

Корректор *Н.В. Медведева*

Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

Подписано к печати _____. Формат 60x84 1/16. Усл.печ. листов _____.
Уч.-изд. листов _____. Тираж _____ экз. Заказ № _____.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования
«Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изделий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

М. В. Линник

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
АУДИТА**

Конспект лекций

Витебск
2016