

Выполнение отдельных аудиторских процедур дистанционно

Милюкова Ирина Михайловна,
партнер АО «Универс-Аудит»

- **Декабрь 2019**
Зарегистрированы первые случаи коронавируса в Китае
- **30 января 2020**
ВОЗ объявляет о глобальной угрозе здоровью (ЧС)
- **11 марта 2020**
ВОЗ объявляет пандемию
- **С 28 марта по 8 мая 2020 г.** в России для основной части населения были установлены **нерабочие дни с сохранением заработной платы**
- В Москве с **12 мая 2020 г.** начали работать предприятия **промышленности и строительства**

Планирование при пандемии

- Задача первостепенной важности – проведение качественных аудиторских проверок
- Необходимо учитывать воздействие на:
 - Профессию
 - Выполнение ежегодных программ повышения квалификации
 - Влияние на внедрение МСКК 1 и 2, МСА 220, 315, 600
 - Регуляторы – поддержка составителям отчетности, с указанными сроками подач
 - Организацию
 - Внутренние контрольные процессы
 - Управление ресурсами
 - Технологическая инфраструктура
 - Управление процессом найма сотрудников
 - Аудиторское задание

Информационное сообщение Минфина от 30.03.2020 № ИС-аудит-32

Факторы, увеличивающие аудиторский риск

принадлежность клиента к наиболее пострадавшим отраслям	высокий уровень неопределенности в развитии экономической ситуации, в частности, в ближ. 12 месяцев	ограничения на передвижение сотрудников и работу в офисах	невозможность очного общения с ЛОКУ (комитетом по аудиту, советом директоров, пр.)
необходимость пересмотра оценки рисков, связанных с деятельностью клиента и его БФО, принятых ответных действий на выявленные риски	существенное влияние текущей ситуации на соблюдение клиентом принципа непрерывности деятельности	сложность осуществления внутр. контроля качества работы в связи с удаленным режимом работы, с виртуальным доступом к аудиторским файлам	сложность доступа к рабочим документам предшествующего аудитора

МСА 200: Аудитор обязан соблюдать все требования МСА и цели всех МСА должны быть достигнуты. В исключительных случаях возможно отступление от требований МСА

Для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры и собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства

Если цели стандарта не достигнуты, выпустить модифицированное АЗ или отказаться от выполнения задания

Можно ли проводить аудиторские процедуры дистанционно?

Да. Аудитор должен определить тип и объем аудиторских процедур, требуемых в каждом отдельном случае, в соответствии со своим профессиональным суждением и с учетом требований МСА. Ни МСА, ни нормативные акты не касаются вопроса о том, из какого места должны выполняться аудиторские процедуры. Следовательно, в принципе, аудиторские доказательства могут быть получены как в офисе клиента, так и посредством дистанционных аудиторских процедур. Используя современные технологии, в дополнение к процедурам аудита на местах, также можно использовать процедуры удаленного аудита, например, в форме видеоконференций, видеосвязи с передачей изображений через смартфон или планшет, проверки отсканированных или сфотографированных документов, при необходимости, сопровождаемых коротким визитом с соблюдением безопасного расстояния, использованием почтовой службы и удаленного доступа для обмена документами. В зависимости от конкретного случая аудитор должен оценить, может ли он получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства таким образом.

- Аудитор должен получить **понимание организации**
 - Аудитор должен, насколько это практически возможно, получить понимание организации и выполнить процедуры, связанные с выявлением и оценкой рисков сущ. искажений.
 - Это может быть особенно сложным для новых клиентов или для существующих клиентов, бизнес которых претерпел значительные изменения со времени предыдущего аудита.

Планирование аудита:

- Следует учитывать более продолжительный процесс аудита в связи с дистанционной работой
- Выполнение дистанционного аудита может повлиять на своевременность получения аудиторских доказательств
- Заочные (видео) совещания аудиторской группы

Оценка риска средств контроля: новые риски?

При переходе клиента на дистанционную работу возможны след. риски:

- Изменена модель управления (например, уменьшение частоты контрольных процедур), в связи с тем, что большое количество сотрудников клиента работают дома
- Схема управления не адаптирована, хотя соответствующие процессы фактически изменились из-за работы «домашнего офиса» различных сотрудников клиента (например, изменение лица, осуществляющего контроль).
- Чтобы разрешить или расширить домашнюю работу сотрудников, права доступа в значительной степени изменены
 - поэтому необходимо сделать повторную оценку эффективности защиты от несанкционированного изменения данных, относящихся к бухгалтерскому учету, с помощью соответствующих средств контроля.

Если аудитор намерен и впредь полагаться на контрольную среду и соответствующие средства контроля, необходимо определить риски, возникающие в результате таких изменений, и сделать выводы для разработки дальнейших аудиторских процедур.

Влияние ограничительных мер: ключевые области аудита

- Понимание системы внутреннего контроля и **тестирование эффективности** средств контроля (если аудитор полагается на их эффективность)
- Удаленный доступ к информационной системе клиента и **оценка ИТ средств контроля**
- **Ограничение доступа к информации и персоналу**
- Получение аудиторских доказательств
 - Сканы или оригиналы документов? (выборочная проверка оригиналов, проверка средств контроля по формированию эл. копий)
 - Внешние подтверждения? (м.б. получены в эл. форме)
 - Инвентаризация запасов/ денежных средств в кассе?
 - Надежность оценочных значений
- Согласование условий взаимодействия с руководством клиента и ЛОКУ
- Риски недобросовестных действий

Сканы или оригиналы?

- сверить информацию в электронной форме с первоисточником для подтверждения ее достоверности;
- с использованием технологии удаленной демонстрации экрана компьютера провести наблюдение за созданием сотрудниками информации из данных первоисточника и направлением этой информации аудитору;
- получить понимание процесса подготовки информации руководством аудируемого лица;
- получить понимание средств контроля в части подготовки и хранения данных.

Факторы, вызывающие сомнение в надежности информации:

- неверная последовательность или пропуск пунктов или номеров страниц в документе,
- наличие в документе ссылок на отсутствующие приложения
- метаданные информации (дата создания, дата модификации, автор и другие метаданные);
- необычные изменения шрифта, логотипа, других элементов документа;
- отсутствие ожидаемых частей документа, например, должность подписанта, адрес, стандартные условия договора

- Изменились ли IT средства контроля?
- Каково возможное влияние этих изменений на подходы к аудиту?
 - отсутствие или недостаточность физического доступа к системам и удаленный (дистанционный) режим работы сотрудников
 - изменение объема и частоты контрольных действий
 - кибер-риски (кибератаки на IT системы, риски ненадлежащего или несанкционированного доступа к ИТ-системам)
- Необходимо тестировать эффективность средств контроля после внедрения изменений!

Электронный или цифровой формат доказательств – вопросы:

- Надежность доказательств – были ли они подвержены манипуляциям? Как можно проверить их аутентичность?
- Безопасность – защита клиентских данных?
- Хранение – увеличенные объемы электронной информации, ограничения на ноутбуки и сервера?

- Инф. взаимодействие: онлайн встречи аудиторской группы; с клиентами и ЛОКУ
- Соблюдение сроков
 - реальность соблюдения установленных сроков.
 - изменения в плане аудиторской проверки при переносе сроков работ.
 - существование кредитных обязательств и их влияние на принцип непрерывности деятельности в случае пропуска и переноса сроков
- Обзорные проверки промежуточной отчетности:
 - принцип непрерывности
 - проведение аналитических процедур и сопоставление с предыдущим годом

МСА 501: инвентаризация запасов

- п. 4 (а) МСА 501: обязанность аудитора **присутствовать при проведении инвентаризации запасов, если запасы существенны** для финансовой отчетности
- п. А2 МСА 501: присутствие при проведении инвентаризации запасов включает осмотр запасов с целью убедиться в их **наличии и оценить их состояние**, а также **выполнение контрольных пересчетов**.
 - Наличие запасов **можно** проверить с помощью альтернативных процедур (например, фото с указанием времени и геолокации, дроны и т.п.)
 - Проведение осмотра запасов с целью оценить их состояние, а также выполнение контрольных пересчетов проводить дистанционно, с использованием технических средств связи (например, с помощью видеоконференции), **практически довольно сложно и возможно только в случае широкого использования средств видеосвязи**.
- Таким образом, если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен физически присутствовать при проведении инвентаризации запасов, **за исключением случаев, когда это практически неосуществимо**:
- 7. Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является **практически неосуществимым**, аудитор должен провести **альтернативные аудиторские процедуры**, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении **наличия и состояния запасов**. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705

МСА 501: инвентаризация запасов – дистанционные процедуры (1)

- Стандарты аудита не содержат каких-либо требований относительно того, требуют ли процедуры проверки и наблюдения за инвентаризацией физического присутствия аудитора в месте инвентаризации.
- В принципе, доступные технологии позволяют проверять процедуры инвентаризации с помощью передачи изображений в режиме реального времени через смартфон или планшет (например, при проверке наличия товарных запасов) при условии соблюдения определенных базовых требований, чтобы адекватно противодействовать рискам, связанным с такими процедурами в каждом конкретном случае.
 - Например, использование беспилотников для осмотра мест хранения на открытом воздухе и их сравнения с существующими план-схемами, например, для оценки степени завершенности инвестиций в основные средства.
- Основным условием использования видеотехнологий в реальном времени для получения аудиторских доказательств д.б. то, что аудитор может контролировать передачу изображения и что может быть гарантировано подходящее качество изображения и звука. Возможность контроля необходима, чтобы позволить аудитору, по своему усмотрению, более детально осмотреть определенные места хранения с целью проверки наличия запасов или, при необходимости, открыть упаковку для проверки содержимого.

МСА 501: инвентаризация – дистанционные процедуры (2)

Кроме того, аудитору необходимо будет решить следующие вопросы, связанные с достоверностью полученных аудиторских доказательств, и принять меры для решения этих проблем:

- Позволяет ли выбранный подход аудитору оценить наличие и полноту активов? Существует риск того, что предметы могут быть перемещены внутрь и наружу изображения.
- Можно ли оценить характер запасов? Если изображения передаются с невысоким разрешением, может оказаться невозможным обнаружить признаки повреждения или признаки устаревания запасов. Поэтому метод может не подходить для оценки состояния всех запасов.
- Следует рассмотреть возможность использования большего количества случайных выборок.
- Следует рассмотреть вопрос об участии более опытного персонала аудитора.
- Однако, в зависимости от обстоятельств клиента (например, объема и типа хранения запасов), проверка запасов или наблюдение за инвентаризацией с использованием технологий удаленной проверки **могут иметь более высокие риски** с точки зрения надежности аудиторских доказательств в отношении наличия, полноты и качества запасов по сравнению с осмотром и наблюдением при физическом присутствии на месте.

Недобросовестные действия: новые риски

- побуждение к совершению или давление
 - угроза сокращения персонала,
 - возникновение существенных операционных убытков,
 - потребность в дополнительном финансировании,
 - возможные негативные последствия слабых финансовых результатов в опубликованной бухгалтерской отчетности,
 - зависимость вознаграждения руководства от достижения определенных операционных или финансовых результатов
- возможность совершения недобросовестных действий
 - формирование оценочных значений сопряжено с большей субъективностью и неопределенностью,
 - СВК может быть менее эффективной,
 - мониторинговые средства контроля (внутренний аудит) ослаблены или приостановлены,
 - ИТ-системы могут использоваться не по назначению
- способность оправдать совершаемое недобросовестное действие
 - уверенность руководства аудируемого лица, что в новых условиях вероятность обнаружения их недобросовестных действий невелика,
 - неуверенность сотрудников в сохранении места работы

Недобросовестные действия: аудиторские процедуры

- выявить новые риски вследствие недобросовестных действий на уровне бухгалтерской отчетности в целом и на уровне предпосылок;
- провести дополнительные процедуры в ответ на возросшие риски обхода руководством средств внутреннего контроля;
- дополнительно к тестированию бухгалтерских записей и других корректировок в конце отчетного периода провести их тестирование в течение всего отчетного периода;
- выявить недостатки средств контроля аудируемого лица в части предотвращения и обнаружения недобросовестных действий.

IDW: Примерный перечень дистанционных аудиторских процедур

Аудиторская процедура	Примеры
Инспектирование / изучение Исследование записей или документов в бумажной или электронной форме или на других носителях или физическая проверка актива.	<ul style="list-style-type: none">• Использование передачи изображения в реальном времени, например, для инспектирования:<ul style="list-style-type: none">• Запасы• Проверка параметров настройки ИТ-системы• Проверка центра обработки данных• Внешний доступ (например, через VPN) к ИТ-системе клиента.
Мониторинг Наблюдение за процессами или процедурами, выполняемых другими людьми.	<ul style="list-style-type: none">• Наблюдение за действиями, выполняемыми сотрудниками посредством online передачи изображения, например, прием товара, отправка товара.• Наблюдение за контрольными действиями, выполняемыми сотрудниками в ИТ-системе посредством видеозаписи или веб-встречи (например, электронная публикация заказа).

Пандемия: Представление и раскрытие информации

Необходимо раскрытие информации, в котором надлежащим образом описаны текущие обстоятельства, включая развернутое описание рисков, оценочных значений и суждений.

Для многих организаций необходима оценка непрерывности деятельности

- Модификация мнения в результате (1) существенного искажения финансовой отчетности
 - *например, применение и уместное и адекватное раскрытие значительных допущений в отношении **оценочных значений**, управления **финансовыми рисками** или значительных суждений о непрерывности деятельности*или (2) невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- Раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» и более тщательные аудиторские процедуры по МСА 570;
- Раздел «Ключевые вопросы аудита»;
- Раздел «Важные обстоятельства».