

International Federation of Accountants



Руководство по применению МСА при аудите малых и средних организаций

ТОМ 2 — ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО
ЧЕТВЕРТОЕ ИЗДАНИЕ

International
Federation of
Accountants

International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue,
New York, NY 10017 USA

Данное *Руководство по применению международных стандартов аудита (ISA) при аудите малых и средних организаций* было подготовлено International Federation of Accountants (IFAC) при поддержке Комитета по практике в малом и среднем бизнесе. Комитет представляет интересы профессиональных бухгалтеров, практикующих в малых и средних бухгалтерских (аудиторских) организациях и иных практикующих профессиональных бухгалтеров, предоставляющих услуги малым и средним организациям.

Для личного некоммерческого использования данную публикацию можно скачать на сайте IFAC: www.ifac.org/smp. Одобренный текст был опубликован на английском языке.

IFAC действует в интересах общества в целом и бухгалтерской профессии, в частности, осуществляя:

- Поддержку развития высококачественных международных стандартов;
- Продвижение принятия и внедрения этих стандартов;
- Создание потенциала для профессиональных бухгалтерских организаций; и
- Освещение вопросов, представляющих интересы общества.

Для получения дополнительной информации, пожалуйста, напишите Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСО/МСП на адрес электронной почты: ChristopherArnold@ifac.org.

Проекты стандартов, консультационные статьи и иные публикации IFAC, которые были опубликованы IFAC и защищены авторским правом IFAC.

IFAC отказывается принимать на себя ответственность за потери, понесенные любым лицом, действующим или воздерживающимся действовать согласно материалам данной публикации, независимо от того, произошли ли эти потери в результате неосторожности или других действий.

Логотипы IFAC, 'International Federation of Accountants' и 'IFAC' являются зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания IFAC на территории США и других стран.

Авторское право © 2018 принадлежит International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или иного похожего использования данного документа требуется письменное разрешение IFAC, за исключением случаев, когда документ используется исключительно для индивидуального пользования в некоммерческих целях. Адрес электронной почты для связи: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-353-4

Настоящее «Руководство по применению международных стандартов аудита при аудите малых и средних организаций, 4-е издание Комитета по практике в малом и среднем бизнесе», опубликованное International Federation of Accountants в июле 2018 года на английском языке, переведено на русский язык Саморегулируемой организацией аудиторов Ассоциацией «Содружество» в сентябре 2019 года и используется с разрешения IFAC. Утвержденный текст всех публикаций IFAC - это текст, опубликованный IFAC на английском языке. IFAC не несет никакой ответственности за точность и полноту перевода или за действия, которые могут быть предприняты в результате данного перевода.

Текст на английском языке Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition © 2018 by IFAC. Авторские права защищены

Текст на русском языке «Руководство по применению международных стандартов аудита при аудите малых и средних организаций, 4-е издание» © 2019 IFAC. Все права защищены.

Оригинальное название: Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition, ISBN: 978-1-60815-353-4

Охраняется авторским правом © Июль 2018, International Federation of Accountants (IFAC). Авторские права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или для иного аналогичного применения этого документа, за исключением случаев, разрешенных законом, требуется письменное разрешение IFAC. Контактная информация permissions@ifac.org.

Содержание

Том 1	Основная ссылка на ISA	Номер страницы
Предисловие		v
Запрос на комментарии		vi
1. Как использовать данное Руководство		1
2. ISA		6
Ключевые Принципы		12
3. Этика, ISA и контроль качества	ISQC 1, 200, 220	13
4. Риск-ориентированный подход в аудите — Обзор	Множество	24
5. Внутренний контроль — Цели и компоненты	315 (Пересмотренный)	40
6. Предпосылки составления финансовой отчетности	315 (Пересмотренный)	62
7. Существенность и аудиторский риск	320	68
8. Процедуры оценки рисков	240, 315 (Пересмотренный)	78
9. Ответные действия на оцененные риски	240, 300, 330, 500	86
10. Дальнейшие процедуры аудита	330, 505, 520	95
11. Оценочные значения	540	112
12. Связанные стороны	550	120
13. События после отчетной даты	560	128
14. Непрерывность деятельности	570 (Пересмотренный)	134
15. Краткий обзор требований иных ISA	250 (Пересмотренный), 402, 501, 510, 600, 610 (Пересмотренный, 2013 г.) 620, 720 (Пересмотренный)	142
16. Аудиторская документация	ISQC 1, 220, 230, 240, 300, 315 (Пересмотренный), 330	184
17. Формирование мнения по финансовой отчетности	700 (Пересмотренный), 701	196

Том 2	Основная ссылка на ISA	Номер страницы
Предисловие		v
Запрос на комментарии		vi
1. Как использовать данное Руководство		1
2. Ознакомление с примерами из практики		6
ФАЗА I: Оценка рисков		
3. Оценка рисков — Обзор		16
Предварительные действия		
4. Принятие задания и продолжение отношений	ISQC 1, 210, 220, 300	20
Планирование аудита		
5. Общая стратегия аудита	300	35
6. Определение и использование существенности	320, 450	44
7. Обсуждения в аудиторской группе	240, 300, 315 (Пересмотренный)	58
Осуществление процедур оценки рисков		
8. Неотъемлемые риски — Выявление	240, 315 (Пересмотренный)	66
9. Неотъемлемые риски — Оценка	240, 315 (Пересмотренный)	88
10. Значительные риски	240, 260 (Пересмотренный), 315 (Пересмотренный), 330	98
11. Понятие внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	107
12. Оценка системы внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	119
13. Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля	265	142
14. Завершение фазы оценки рисков	315 (Пересмотренный)	153
ФАЗА II: Ответные действия на риски		
15. Ответные действия на риски — Обзор	—	163
16. План аудита с учетом оцененных рисков	260 (Пересмотренный), 300, 330, 500	166
17. Определение объема тестирования	330, 500, 530	183
18. Подготовка аудиторской документации	230	207
19. Письменные заявления	580	211
ФАЗА III: Подготовка и выпуск заключения		
20. Подготовка и выпуск заключения — Обзор	—	221
21. Оценка аудиторских доказательств	220, 330, 450, 520, 540	224
22. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	260 (Пересмотренный), 265, 450	241
23. Модифицированное мнение в аудиторском заключении	705 (Пересмотренный)	251
24. Раздел «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»	570 (Пересмотренный), 706 (Пересмотренный)	264
25. Сравнительная информация	710	272

Предисловие

Мы предлагаем Вашему вниманию четвертое издание *Руководства IFAC по использованию международных стандартов аудита (ISA) при аудите малых и средних организаций (МСО), подготовленное Комитетом по практике в малом и среднем бизнесе.*

С момента публикации третьего издания в 2011 г., Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), завершил проекты по Использованию работы внутренних аудиторов; Обязанностям аудитора, относящимся к прочей информации; Информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении; Обязанностям аудитора в отношении недобросовестных действий и рассмотрения законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности (NOCLAR). Таким образом, четвертое издание было обновлено согласно недавним изменениям ISA, и оно соответствует [Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, издание 2016-2017 годов](#). Мы воспользовались случаем, чтобы обновить техническое содержание руководства и внести небольшие улучшения презентационного характера. Учitando, что многие пользователи будут переводить данное Руководство, мы приложили все усилия, чтобы свести количество изменений к минимуму.

Руководство, впервые опубликованное в 2007 г., было изначально разработано с помощью Канадского Института Дипломированных Бухгалтеров (CICA) — теперь CPA Canada — и предназначалось для того, чтобы позволить практикующим специалистам лучше понять процесс проведения аудита согласно Международным Стандартам Аудита (ISA) посредством разъяснений и наглядных примеров. Оно предлагало «практическую инструкцию» для проведения аудита, которую практикующие специалисты могли использовать, применяя риск-ориентированные подходы в аудите МСО. В итоге, Руководство должно помогать практикующим специалистам проводить высококачественные, рентабельные аудиты, и, таким образом, предоставляет им возможность более эффективно служить интересам МСО и общества в целом.

Данное Руководство носит рекомендательный характер по применению ISA. Руководство не имеет целей замены самих ISA, оно должно использоваться как дополнение к ним в целях оказания помощи по внедрению ISA в практику аудитов МСО. Данное Руководство не затрагивает все аспекты ISA и не должно использоваться для определения или демонстрации соответствия аудита всем ISA.

Для того, чтобы помочь организациям-членам эффективно использовать данное Руководство, а также, иное, связанное с ним [Руководство по контролю качества для малых и средних практик](#), IFAC разработало соответствующие Инструкции, предназначенные для помощи в использовании настоящего Руководства в целях обучения. [Указанные Инструкции](#) содержат информацию о том, как организации-члены IFAC могут наилучшим образом использовать указанные Руководства, исходя из собственных потребностей и учитывая особенности национального законодательства.

Читателей могут заинтересовать текущие [проекты](#) IAASB, включающие Аудит оценочных значений, Контроль качества, ISA 315 (Пересмотренный) и Аналитику данных. Данное Руководство не учитывает предполагаемые изменения в указанных выше областях.

В конечном итоге мы предлагаем читателям посетить раздел веб-сайта IFAC, посвященный малым и средним практикам по адресу www.ifac.org/SMP и страницу в Твиттер @IFAC_SMP, чтобы получить более подробную информацию о работе Комитета по практике в малом и среднем бизнесе, а также Портал Глобальных Знаний (www.ifac.org/Gateway), где вы получите доступ к большому количеству ресурсов, новостей и статей.

Моника Форстер
Председатель Комитета по практике в малом и среднем бизнесе
Апрель 2018 г.

Запрос на комментарии

Это четвертое издание Руководства. Несмотря на то, что мы считаем данное Руководство полезным и высококачественным, оно может быть улучшено. Мы активно настроены регулярно обновлять данную публикацию, чтобы гарантировать, что она отражает действующие стандарты и является максимально полезной.

Мы приветствуем комментарии от национальных организаций-разработчиков стандартов, организаций-членов IFAC, практикующих специалистов, и иных лиц. В частности, мы приветствуем комментарии по следующим вопросам.

1. Как вы используете Руководство? Например, используете ли вы его в качестве основы для обучения и/или в качестве практического справочника, или каким-либо иным образом?
2. Считаете ли вы, что Руководство достаточно подходит для осуществления аудитов МСО?
3. Считаете ли вы, что в Руководстве легко находить информацию? Если нет, можете предложить, как улучшить поиск информации?
4. Как, по вашему мнению, можно сделать Руководство более полезным?
5. Известно ли вам о каких-либо производных продуктах — таких как обучающие материалы, формы, контрольные листы и программы, которые были разработаны на основе Руководства? Если да, пожалуйста, предоставьте подробную информацию.

Пожалуйста, направляйте ваши комментарии Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСО/МСП:

Эл. почта: ChristopherArnold@ifac.org

Факс: +1 212-286-9570

Почта: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue,
New York, NY 10017 USA

Отказ от ответственности

Данное Руководство разработано для помощи практикующим специалистам в применении Международных Стандартов Аудита (ISA) при аудите малых и средних организаций, но оно не заменяет сами ISA. Более того, практикующий специалист должен использовать данное Руководство, используя свое профессиональное суждение, а также факты и обстоятельства, характерные для каждого отдельного аудита. IFAC отказывается принимать на себя какую-либо ответственность или обязательство, которое может возникнуть как прямое или косвенное следствие использования и применения данного Руководства.

1

КАК ИСПОЛЬЗОВАТЬ ДАННОЕ РУКОВОДСТВО

Целью данного Руководства является предоставить практическое руководство практикующим специалистам, выполняющим аудиторские задания в отношении малых и средних организаций (МСО). Тем не менее, никакой материал в Руководстве не должен использоваться вместо:

- **Ознакомления с ISA**

Предполагается, что практикующие специалисты ознакомились с текстом Международных Стандартов Аудита (ISA), содержащихся в [Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию консультующих услуг](#), и который можно бесплатно скачать с веб-страницы Публикаций и ресурсов IAASB по адресу: <http://www.ifac.org/about-ifac/publications-resources> (фильтр «Справочники, стандарты и учет»). ISA 200.19 указывает, что аудитор должен понимать весь текст ISA, включая его применение и иные пояснительные материалы, понимать его цели и надлежащим образом применять его требования. В разделе «Центр ясности» (Clarity Center) по адресу: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center также можно найти ISA, а также часто задаваемые вопросы (FAQ) и иные вспомогательные материалы.

- **Использования профессионального суждения**

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

Несмотря на ожидания, что малые и средние практики (МСП) составят значительную группу пользователей Руководства, данное Руководство предназначено, чтобы помочь всем практикующим специалистам применять ISA для аудитов МСО.

Данное Руководство может использоваться для:

- Развития более глубокого понимания аудита, проводимого в соответствии с ISA;
- Разработки внутрифирменных руководств для сотрудников (дополняемых, по мере необходимости, согласно местным требованиям и внутрифирменным процедурам) для ежедневного использования и в качестве основы для учебных занятий, а также самостоятельного изучения и обсуждений; и
- Обеспечения того, чтобы сотрудники применяли последовательный подход к планированию и проведению аудита.

Данное Руководство часто упоминает аудиторскую группу, что подразумевает более одного аудитора, задействованного в выполнении аудиторского задания. Тем не менее, те же общие принципы применяются к аудиторским заданиям, выполняемым только одним практикующим специалистом.

1.1 Воспроизведение, перевод и адаптация Руководства

IFAC поощряет и способствует воспроизведению, переводу и адаптации ее публикаций. Заинтересованные лица, желающие воспроизвести, перевести или адаптировать данное Руководство должны связаться с permissions@ifac.org.

1.2 Содержание и составление глав

Вместо того чтобы по очереди резюмировать каждый ISA, Руководство было размещено в двух томах следующим образом:

- Том 1 — Ключевые принципы
- Том 2 — Практическое руководство

Том 2 Руководства фокусируется на вопросах применения концепций аудита, описанных в Томе 1. В нем рассматриваются вопросы, связанные со стандартными этапами выполнения аудита, такими как: принятие задания, планирование и оценка рисков, ответные действия на выявленные риски, оценка полученных аудиторских доказательств и формирование соответствующего аудиторского мнения.

Краткий обзор структуры

Каждая глава в обоих томах Руководства была организована следующим образом:

- **Название главы**
- **Схема аудиторского процесса — Выдержка**
Большинство глав содержат выдержки из схемы аудиторского процесса (где применимо), чтобы осветить конкретные действия, рассматриваемые в этой главе.
- **Содержание главы**
Описывает содержание и цель главы.
- **Соответствующие ISA**
Большинство глав данного Руководства начинаются с выдержек из ISA, относящихся к теме и содержанию главы. Эти выдержки включают соответствующие требования и, в некоторых случаях, цели (иногда рассматриваемые отдельно, если глава сосредотачивается на одном конкретном ISA), определения и руководства по применению. Использование этих выдержек не означает, что нет необходимости рассматривать иные не упомянутые материалы ISA, или иные ISA, не относящиеся к рассматриваемому вопросу.
Выдержки из ISA, приведенные в Руководстве, основываются только на суждениях авторов, относительно того, что является подходящим касательно содержания каждой конкретной главы. Например, требования ISA 200, 220, и 300 применяются в течение всего процесса аудита, но специально рассматриваются только в одной или двух главах.
- **Обзор и материал главы**
Обзор каждой главы включает:
 - Выдержки из применимых ISA; и
 - Обзор вопросов, рассматриваемых в главе.
 За обзором содержания главы следует более подробное обсуждение рассматриваемого вопроса, и практическое пошаговое руководство/методология о том, как внедрять/применять соответствующие ISA. Это может включать перекрестные ссылки на применимые ISA. При этом Руководство сосредотачивается исключительно на ISA (которые отличны от серии 800), которые применяются к аудитам финансовой информации прошедших периодов, также в Руководстве применяются ссылки на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпущенный Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и на Международный стандарт контроля качества 1 (ISQC 1) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».
- **Вопросы, на которые необходимо обратить внимание**
Руководство акцентирует внимание на отдельных Вопросах, на которые следует обратить внимание. Эти Вопросы предоставляют практические инструкции по тем аспектам аудита, которые можно легко упустить, или в отношении которых у практикующих профессиональных бухгалтеров часто возникают трудности в понимании и применении определенных понятий.
- **Наглядные примеры из практики**
Чтобы наглядно показать, как ISA могут применяться на практике, в Томе 2 Руководства приводятся два примера из практики. В конце нескольких глав Тома 2 обсуждаются два возможных подхода для применения требований ISA. Подробную информацию о примерах из практики см. в Томе 2, Глава 2 данного Руководства.

Примеры из практики и примеры оформления документации носят исключительно иллюстративный характер. Предоставленная для примера документация представляет собой небольшие выдержки из типичного аудиторского файла, и она иллюстрирует только один возможный способ соответствия требованиям ISA. Приведенные данные, анализ и комментарии представляют только некоторые обстоятельства и аспекты, с которыми аудитор может столкнуться при проведении конкретного аудита. Как и всегда, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение.

В первом наглядном примере из практики рассматривается вымышленная организация под названием «Dephta Furniture». Это местная семейная организация-изготовитель мебели, насчитывающее 15 сотрудников. В организации существует простая структура управления, небольшое количество уровней управления, и прямое оформление операций. Для бухгалтерского учета используется готовый стандартный пакет ПО. Во втором наглядном примере рассматривается другая вымышленная организация под названием «Kumar & Co». Она представляет собой малую организацию с двумя сотрудниками, собственником и бухгалтером, работающим на условиях частичной занятости.

Другие публикации IFAC

Данное Руководство можно изучать параллельно с Руководством по контролю качества для малых и средних практик, которое можно бесплатно скачать с веб-страницы публикаций и ресурсов IFAC по адресу: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Глоссарий терминов

Данное Руководство использует множество терминов, содержащихся в глоссарии терминов Кодекса СМСЭБ и ISA (содержащихся в Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг). Партнеры и сотрудники должны ознакомиться с этими определениями.

В Руководстве также встречаются следующие термины:

Средства контроля недобросовестных действий

Это средства контроля, которые руководство организаций разрабатывает для предотвращения или обнаружения искажений по причине совершения недобросовестных действий. Учитывая возможность игнорирования (обхода) средств контроля со стороны руководства, средства контроля не всегда могут предотвратить возникновение недобросовестных действий, но они будут действовать как сдерживающий фактор, усложняющий сокрытие факта недобросовестных действий. Типичные примеры:

- Политики и процедуры, устанавливающие дополнительную подотчетность, такие как письменное подтверждение записей в журнале;
- Усиленный контроль за доступом к особо уязвимым данным и операциям
- «Тихая тревога»;
- Отчеты о расхождениях и отклонениях;
- Журнал регистрации и контроля записей;
- Планы экстренных мероприятий в случае недобросовестных действий;
- Процедуры, связанные с кадровыми ресурсами, такие как идентификация/мониторинг лиц с потенциалом недобросовестных действий выше среднего (например, чрезмерно расточительный образ жизни); и
- Механизмы анонимного информирования о потенциальных недобросовестных действиях.

Всеобъемлющие риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к организации в целом. Всеобъемлющие средства контроля (также называемые средствами контроля на уровне организации в некоторых юрисдикциях) разрабатываются в целях обеспечения функционирования операционного контроля. Таким образом, всеобъемлющие риски и средства контроля рассматриваются на уровне финансовой отчетности.

Рисками и средствами контроля, которые могут оказать всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность, считаются те, которые, по мнению аудитора:

- (a) Не привязаны к конкретным элементам, счетам или показателям финансовой отчетности;
- (b) Если и привязаны, то представляют или могут затрагивать значительную часть финансовой отчетности; или
- (c) Относятся к предоставлению информации, имеющей существенное значение для понимания финансовой отчетности организациями-пользователями.

Всеобъемлющие средства контроля на уровне финансовой отчетности часто менее заметны, чем средства контроля на уровне предпосылок. Таким образом, они составляют крайне важную основу, на которой строятся другие средства внутреннего контроля (например, операционные средства контроля). Примеры всеобъемлющих средств включают обязательство руководства следовать этическому поведению, отношение руководства к системе внутреннего контроля и процедуре найма компетентных сотрудников, предотвращению недобросовестных действий и к подготовке финансовой отчетности на конец отчетного периода.

Операционные риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к отдельным областям финансовой отчетности или к конкретным предпосылкам (уровень предпосылок). Операционные средства контроля разрабатываются руководством с целью снижения рисков, связанных с операциями. Их целью является необходимость обеспечить, чтобы все операции надлежащим образом авторизовывались, обрабатывались и признавались в данных бухгалтерского учета в корректной оценке и за корректный период.

Руководство

Лицо или лица, наделенные руководящими полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегияльного органа управления или руководитель-собственник.

Лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ)

Лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикций к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегияльного органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник.

Руководитель-собственник

Обозначает собственника организации, задействованного в управлении организацией на повседневной основе. В большинстве случаев, руководитель-собственник является также ЛОКУ.

Малые и средние практики (МСП)

Бухгалтерская/аудиторская организация, соответствующая следующим критериям:

- Ее клиентами, по большей части, являются малые и средние организации (МСО);
- Внешние источники используются в качестве дополнения к ограниченным внутренним ресурсам; и
- В ней насчитывается ограниченное число сотрудников.

Признаки МСП могут варьироваться в зависимости от юрисдикции.

1.4 Аббревиатуры, используемые в Руководстве

AR	Дебиторская задолженность
Предпосылки (объединенные) ¹	П.= Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление
СААТ	Автоматизированные способы аудита
ДЕ	Денежные единицы (стандартная единица указывается как “евро”)
ФО	Финансовая отчетность
КР	Кадровые ресурсы
IAASB	Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность
ВК	Внутренний контроль. Внутренний контроль состоит из пяти основных элементов: КД = Контрольные действия КС = Контрольная среда ИС = Информационные системы МО = Мониторинг ОР = Оценка рисков
Кодекс СМСЭБ	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров
IFAC	Международная федерация бухгалтеров
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
ISA	Международные стандарты аудита
ISAE	Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность
IAPS	Международные отчеты о практике применения
IPSAS	Международные стандарты финансовой отчетности для организаций государственного сектора
ISQC	Международный стандарт контроля качества
ISRE	Международные стандарты по обзорным проверкам
ISRS	Международные стандарты сопутствующих услуг
ИТ	Информационные технологии
КВА	Ключевые вопросы аудита
ПК	Персональный компьютер
НИОКР	Научные исследования и разработки
РСИ	Риски существенного искажения
ПОР	Процедуры оценки рисков
МСО	Малые и средние организации
МСП	Малые и средние практики
ТСК	Тестирование средств контроля
ЛОКУ	Лица, отвечающие за корпоративное управление
РД	Рабочая документация

¹ Обратите внимание на то, что некоторые предпосылки, приведенные в ISA 315 (Пересмотренный) были объединены в данном руководстве, чтобы упростить их применение на практике. Там, где это применимо, отдельные предпосылки (до объединения) также могут использоваться отдельно.

2

ОЗНАКОМЛЕНИЕ С ПРИМЕРАМИ ИЗ ПРАКТИКИ

Чтобы наглядно показать, как различные аспекты аудиторского процесса могут быть задокументированы на практике, были разработаны два наглядных примера из практики с использованием одной вымышленной организации среднего размера и одной вымышленной микроорганизации. В первом наглядном примере (Наглядный пример из практики А) рассматривается вымышленная организация по изготовлению мебели под названием «Dephta Furniture, Inc.», насчитывающая 15 сотрудников. Во втором наглядном примере (Наглядный пример из практики В) рассматривается организация под названием «Kumar & Co» с 2 сотрудниками. «Kumar & Co» занимается поставкой товаров преимущественно для нужд «Dephta Furniture, Inc.». Обе организации приняли решение использовать систему отчетности по МСФО.

При этом особо отмечается, что эти наглядные примеры из практики приводятся исключительно в целях иллюстрации. Предоставленная для примера документация представляет собой небольшие выдержки из типичного аудиторского файла, и она иллюстрирует только один из возможных способов соответствия требованиям ISA. Приведенные данные, анализ и комментарии представляют только некоторые обстоятельства и аспекты, с которыми аудитор может столкнуться при проведении конкретного аудита. Как и всегда, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение.

Организации, рассматриваемые в наглядных примерах, относятся к МСО ценные бумаги которых не допущены к организованным торгам, и поэтому не требуется применение ISA 701, связанного с ключевыми вопросами аудита. Ключевые вопросы аудита должны быть отражены в заключении аудитора в случае аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а в некоторых юрисдикциях информирование о КВА также может требоваться МСО или применяться на добровольной основе. Поэтому читателям предлагается рассмотреть вопрос о целесообразности применения Руководства, содержащегося в ISA 701 применительно к их собственной ситуации.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Краткая справка

Dephta Furniture, Inc. – семейная организация-изготовитель мебели. Она занимается производством различных видов деревянной мебели для дома, как уже готовой, так и изготавливаемой под заказ. Dephta зарекомендовала себя как организация, производящая только качественную продукцию.

Организация специализируется на производстве трех основных линеек продукции: спальные гарнитуры, столовые гарнитуры и столы всех видов. Стандартные предметы мебели также могут изготавливаться с учетом конкретных потребностей заказчика. Для того, чтобы использовать все возможности, которые предлагает торговля в Интернете, организация недавно создала веб-сайт, на котором люди могут покупать мебель напрямую и оплачивать покупки с помощью кредитной карты. За последний отчетный период организация осуществила доставку заказов на расстояния до 900 километров.

Производственный цех расположен на участке земли площадью 0,4 га недалеко от дома Сураджа Дефты. Пристройка с западной стороны дома Сураджа используется в качестве магазина организации «Dephta Furniture». Основные решения по работе организации зачастую принимаются собственником этой организации за обеденным столом (это первый стол, который Сурадж изготовил вместе со своим отцом). Ему нравится ассоциировать совместный прием пищи с продукцией, которая приносит доход его семье.

Тенденции отрасли

До недавнего времени наблюдались быстрые темпы роста «Dephta Furniture». Тем не менее, мебельная промышленность в настоящее время переживает трудные времена по причине следующих факторов:

- Снижение объемов промышленного производства вследствие ухудшения состояния экономики в мире;
- Потенциальные клиенты склонны сокращать расходы на товары не первой необходимости, включая мебель;
- Конкуренция;
- Вынужденное снижение цен с целью увеличения объемов продаж; а также
- Некоторые производители мебельных комплектов уходят из сферы мебельного бизнеса, что в свою очередь приводит к простоям производства.

Руководство

Компания была основана в 1952 году Дживаном Дефта, отцом Сураджа. Дживан начинал с производства деревянных стоек перил и перил на токарном станке, установленном в небольшой мастерской в пристройке к дому.

Компания характеризуется максимально упрощенной структурой управления. Дживан и Сурадж на ежегодной основе разрабатывают бизнес-план, а затем с периодичностью один раз в месяц проводят встречу с успешным местным бизнесменом Рави Джайном, чтобы оценить результаты от реализации разработанного бизнес-плана. Они также оплачивают консультационные услуги Рави, который дает комментарии относительно целесообразности и результативности предложенных ими идей для бизнеса, анализирует результаты деятельности компании и при необходимости дает советы по решению возникающих проблем.

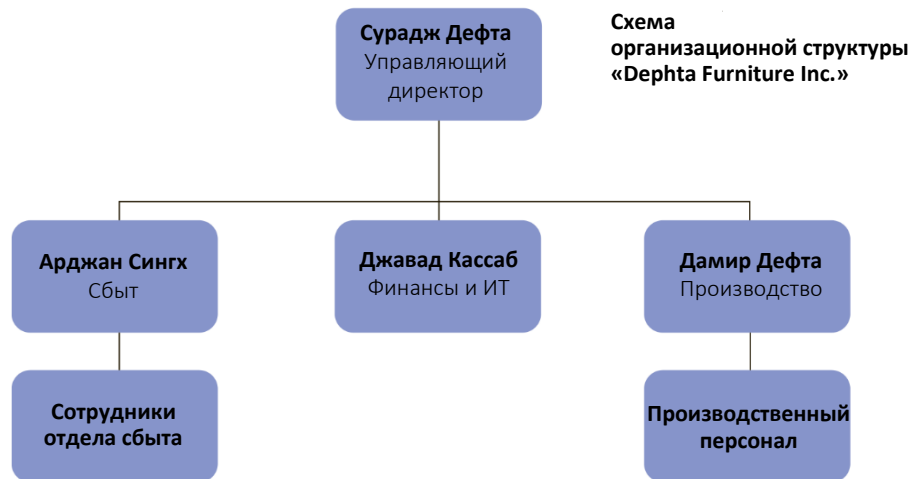
Дочь Рави, Парвин (юрист по образованию), как правило, присутствует на встречах отца с Сураджем и Дживаном. Парвин при необходимости проводит консультации по вопросам юридического характера, но истинная страсть девушки - маркетинг и продвижение. Идея Парвин заключалась в том, чтобы компания «Dephta Furniture» расширилась за счет старта продаж своей продукции в сети Интернет. Именно она настаивала на расширении организации за пределы региона с последующим выходом на рынок соседних стран. Возможно, благодаря выходу на рынки соседних стран, удастся сохранить объемы продаж на должном уровне, несмотря на текущее ухудшение общеэкономической ситуации.

Персонал

Штат «Dephta Furniture, Inc.» насчитывает 15 сотрудников. Причем шестеро из этих сотрудников, так или иначе, связаны родственными узами с владельцами организации. Большинство членов семьи работают в производственной зоне (по мере необходимости), помимо выполнения ими должностных обязанностей, как показано на схеме ниже. В загруженный сезон дополнительно могут наниматься от двух до четырех сотрудников, работающих на условиях временной занятости. Несколько сотрудников, работающих на условиях временной занятости, регулярно возвращаются, но из-за отсутствия гарантии занятости уровень текучести кадров довольно высок.

Выступая в качестве управляющего директора, Сурадж Дефта осуществляет управление всеми аспектами деятельности. Арджан Сингх несет ответственность за продажи, а два продавца, работающих на условиях полной занятости, оказывают ему посильное содействие. Дамир, брат Сураджа, осуществляет контроль этапов производственного процесса, в том числе заказ сырья и управление товарными запасами. Поскольку производственный участок ограничен по площади, Сурадж и Дамир осуществляют постоянный контроль производственного процесса, а также поочередно контролируют деятельность двух сотрудников.

Джавад Кассаба (двоюродный брат Сураджа) несет ответственность за финансирование и информационные технологии (ИТ), и у него в подчинении находятся два сотрудника.



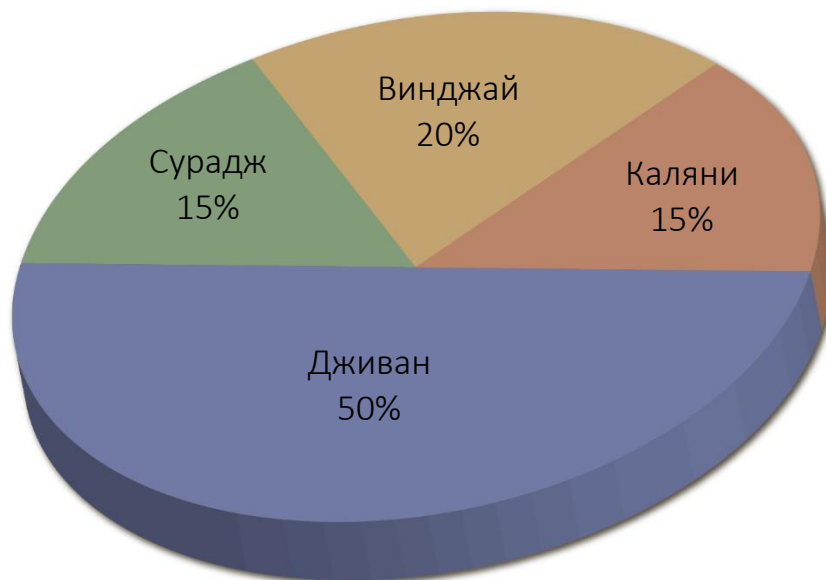
Долевое владение

Дживан является главным акционером, владеющим 50% акций компании. Он планирует инициировать процедуру передачи акций своему сыну Сураджу, пока Сурадж продолжает руководить компанией на постоянной основе в целях сохранения ее рентабельности.

Сураджу и его сестре Каляни принадлежит 15% акций.

Остальные 20% принадлежат другу семьи Винджая Шарме. Винджай - состоятельный инвестор, вложивший средства, составляющие большую часть необходимого для развития компании капитала.

Долевое владение «Dephta Furniture Inc.»



Каляни - известная певица, которая по роду своей деятельности много путешествует. Она не принимает непосредственного участия в деятельности компании и полностью полагается на то, что ее отец и брат позаботятся о ее интересах.

Каждый год в июне месяце Дживан созывает официальное рабочее заседание. Акционеры встречаются утром (в основном, для целей проведения обзора финансовой отчетности), а после обеда устраивают вечеринку для всех сотрудников. Сурадж использует эту возможность, чтобы рассказать сотрудникам о том, насколько успешна деятельность компании в целом, а также рассказать о планах на будущее.

Операционная деятельность

Компания начинала с производства стульев, столов, стоек для перил и перил, и с тех пор расширила сферу своей деятельности до создания необходимой в быту мебели несложной конструкции, например, комодов, платяных шкафов и шкафов с выдвижными ящиками. Расширение «Dephta Furniture» стало возможным благодаря применению таких стратегий, как:

- Предоставление местным клиентам качественной продукции по разумным ценам;
- Прием крупных заказов на мебель от местных предприятий розничной торговли. При этом крупные заказы поставляются в четко оговоренные сроки доставки (за несвоевременную доставку предусмотрены большие штрафы), а размер прибыли от выполнения таких заказов становился намного ниже, чем при производстве мебели на заказ;
- Позиционирование организации как первой компании в регионе, которая осуществляет продажу (продукции ограниченной серии) через сеть Интернет; а также
- Производство деталей, таких как стойки и ножки для круглых столов для других местных предприятий-изготовителей мебели. Все это позволило предприятию приобрести дорогие токарные станки и специализированное оборудование, которые не могут позволить себе иметь другие подобные предприятия в регионе.

«Dephta Furniture» также осуществляет продажу отходов мебельного производства (детали, отбракованные на этапе контроля качества) на фабрике только за наличный расчет.

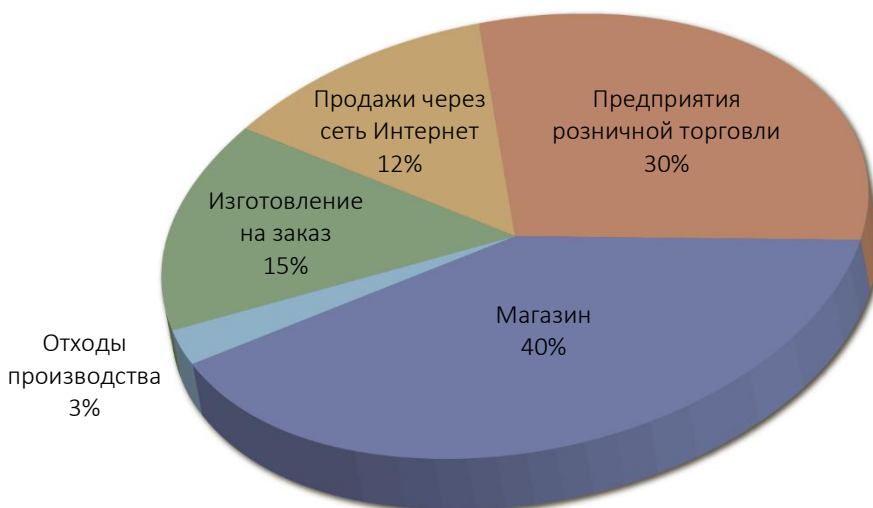
Рассматривается также вопрос об экспорте мебели в соседние страны. Сурадж признает, что принятие положительного решения относительно такого экспорта влечет за собой повышение транспортных затрат в связи с таможенным оформлением, определенными рисками при обмене иностранной валюты и потенциальным ущербом при транспортировке. Несмотря на то, что сбыт продукции в соседние страны сопряжен с повышением затрат, кажется, что это небольшая цена за доступ компании на рынок с привлечением новых потенциальных клиентов. Кроме того, Парвин знакома с нужными людьми в эшелонах местной власти, поэтому полагает, что сможет поспособствовать облегчению процедуры оформления необходимой документации.

Продажи

Продажи представлены приблизительно следующим:

- | | |
|---|-----|
| • Стандартная мебель (из каталога), продажа которой оговаривается лично в присутствии клиента в магазине: | 40% |
| • Продажи предприятиям розничной торговли мебелью | 30% |
| • Мебель на заказ (с учетом требований заказчика): | 15% |
| • Продажи через сеть Интернет: | 12% |
| • Продажи отходов мебельного производства с фабрики: | 3% |

Анализ объемов продаж:



Арджан Сингх - отличный продавец. Он очень убедительно ведет переговоры с потенциальными покупателями и, как правило, заключает сделку, несмотря на то, что прибыль от ее заключения может быть небольшой. Несмотря на наблюдающееся ухудшение экономической ситуации, недавно он приобрел красивый дом для своей семьи с прекрасным видом на долину.

- **Комментарии в отношении системы продаж**

- Договоры купли-продажи подготавливаются для розничных и специализированных заказов. При оформлении всех заказов предусмотрена предоплата в размере 15% от суммы заказа, которая отражается как выручка от продаж при получении. Два крупных предприятия розничной торговли требуют, чтобы «Dephta Furniture» хранила заказы в течение 30 дней на складе, чтобы при необходимости заказы можно было быстро отправлять в магазины. Условиями этих договоров также предусмотрена возможность возврата товарных запасов продукции «Dephta Furniture», если не удается реализовать их в течение определенного срока.
- Заказы на поставку продукции заполняются вручную на момент продажи, за исключением единиц мебели, продаваемых непосредственно из магазина, или других мелких предметов в наличии. Все заказы на сумму, превышающую 500 евро или если цена реализации ниже минимальной цены реализации, подлежат предварительному утверждению Арджаном. Счета на оплату подготавливаются, когда товар отгружается и отправляется клиенту.
- Для всех продаж вне магазина счета подготавливаются на момент продажи и вводятся в систему автоматизированного бухгалтерского учета, в которой производится автоматическая нумерация операций продаж и обеспечивается получение заказа по запросу.
- Сводная информация о продажах через сеть Интернет за указанный день загружается напрямую с веб-сайта. Подробные сведения о заказанных товарах подготавливаются и передаются в производственный отдел. Счет подготавливается одновременно и учитывается в системе в качестве выручки, так как товар уже оплачен кредитной картой клиента. Счет с пометкой «оплачен полностью» прикладывается ко всем отправленным интернет-заказам.
- Арджан выполняет проверку кредитоспособности клиентов только в исключительных случаях.
- С большинством из них он знаком лично. В прошлом клиенты оплачивали заказы наличными на момент доставки; в настоящее время кредит предоставляется в соответствии с условиями, которые предлагают конкуренты «Dephta Furniture». В результате, «Dephta Furniture» делает запрос банку о предоставлении кредитной линии. Кажется, с каждым периодом сумма сомнительной задолженности только увеличивается.
- В конце каждого месяца Сурадж просматривает список продаж и дебиторской задолженности. Он следит за отсутствием явных ошибок и лично обзванивает всех клиентов, срок задолженности которых превышает 90 дней.
- Каждый сотрудник отдела продаж (включая Арджана) получает комиссию в размере 15% с каждой сделки продажи помимо основной заработной платы. Чтобы мотивировать продавцов, их основная заработная плата ниже заработной платы большинства других сотрудников. Информационно-вычислительная система отслеживает сделки по продажам каждого продавца. Джавад ежемесячно распечатывает отчет и готовит список сотрудников для выплаты комиссионных, которые будут выплачиваться на следующей неделе. Проверку списка сотрудников для выплаты комиссионных и сотрудников, выполнивших план продаж, осуществляет либо Сурадж, либо Дамир, чтобы убедиться, что сотрудникам выплачивается правильная сумма. Арджан получает гораздо большую сумму комиссионных с продаж.

Информационные технологии

Система состоит из шести ПК и сервера, используемого для размещения веб-сайта. Внутренняя компьютеризированная система в основном используется для сбора электронной почты, приема заказов и целей бухгалтерского учета.

Компания на еженедельной основе выполняет резервное копирование данных системы учета на внешний жесткий диск, который хранится в сейфе рядом с машинным залом. За последние два отчетных периода была внедрена защита с помощью межсетевых экранов и защита паролем. В прошлом отчетном периоде из офиса украли два компьютера. Доступ к офисам теперь имеет лучшую защиту, компьютеры закреплены на рабочих столах при помощи цепи, а сервер заблокирован в отдельном, специализированном помещении, оборудованном системой охлаждения.

Джавад отвечает за продажи через сеть Интернет. Компания заключила договор с банком на обработку кредитных карт до того, как заказ будет подтвержден для отправки, и оплачивает банку 7% за каждый обработанный заказ. Прикладное программное обеспечение для осуществления продаж через сеть Интернет предоставляет подробные сведения о каждой сделке по продаже с указанием имени клиента, его адреса и сведений о заказанных товарах. Интернет-транзакции ежедневно загружаются с веб-сайта, а заказы на продажу подготавливаются и передаются в производственный отдел.

Кадровые ресурсы и заработная плата

Все решения о найме сотрудников принимаются Дамиром и Сураджем. Как и его отец, Сурадж стремится нанимать компетентных сотрудников и ожидает преданности от своих сотрудников.

Сотрудники получают заработную плату наличными в начале каждой недели. Карла Уинстон, являющаяся одной из сотрудниц Джавада, отвечает за выплату заработной платы. У нее есть список сотрудников, и она рассчитывает размеры окладов сотрудников и размер вычетов на основе сводных данных, которые ей предоставляет Дамир. Сурадж сверяет данные с платежной ведомостью каждую неделю в понедельник утром, прежде чем поручить Карле выдать конверты сотрудникам. Все сотрудники расписываются в получении в списке сотрудников при получении конверта. При этом компания не оформляет официальной документации на сотрудников.

Закупки и производство

Дамир отвечает за закупки и производство. Поскольку система управления товарными запасами достаточно проста, он, как правило, склонен заказывать слишком большое количество товара, вследствие чего товарные запасы, находящиеся на складе, не реализуются. Такая стратегия считается лучше, чем недопоставка товара, которая приводит к задержкам в производстве.

• Комментарии по закупочной деятельности

- До одобрения покупок на сумму, превышающую 5000 евро, должны быть предоставлены, по меньшей мере, два утвержденных ценовых предложения. Исключение составляет древесина, поставки которой осуществляет местный лесопильный завод, с которым у «Dephta Furniture» заключен эксклюзивный 5-летний договор на поставку.
- Компания подготавливает заказы на поставку в отношении всех запасов или капитальных закупок на сумму, превышающую 1000 евро.
- Дамир утверждает кандидатуры все новых поставщиков и сообщает сведения о них Джаваду. Затем Джавад вносит данные о поставщиках и полученных счетах в систему учета.

Бухгалтерский учет и финансы

Джавад изучал бухгалтерский учет в университете и хорошо разбирается в вопросах ведения бухгалтерского учета и иных финансовых вопросах. Когда он начал работать в «Dephta Furniture» два года назад, он быстро внедрил пакет программного обеспечения под названием «Sound Accounting», разработанного компанией «Onion Corp.» с его интегрированными модулями учета кредиторской, дебиторской задолженности и внеоборотных активов.

• Комментарии к должным обязанностям по ведению бухгалтерского учета и решению финансовых вопросов

- В настоящее время компания не имеет системы непрерывного учета запасов. Инвентаризация проводится дважды за отчетный период: один раз в конце отчетного периода и один раз в середине отчетного периода. Это гарантирует точность расчета нормы прибыли от продаж, по крайней мере, два раза за период.
- Джавада разочаровало отсутствие контроля над запасами. Он предложил Сураджу проводить инвентаризацию не менее четырех раз за период, чтобы гарантировать пересмотр колебаний показателей доходности в течение всего периода. Сурадж отклонил предложенную им рекомендацию, заявив, что инвентаризация запасов будет слишком частой, что может привести к несоблюдению утвержденных сроков.
- Несмотря на рентабельность «Dephta Furniture», валовая прибыль компании была неустойчивой. Джавад не может дать разъяснений, почему затраты на товарно-материальные запасы не отслеживаются по конкретным линейкам продукции.
- Сурадж крайне недоволен необходимостью уплаты налога на прибыль в любой форме и, как правило, требует от Джавада, чтобы начисления были «более, чем адекватными».

Комментарий: Нижеследующий отчет о прибылях и убытках и баланс были подготовлены руководством. Пояснения к финансовой отчетности и отчет о движении денежных средств были исключены.

Приложение А

«Dephta Furniture Inc.»

Отчет о прибылях и убытках
(В денежных единицах (€))

	За год, закончившийся 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
Выручка	1 437 317 €	1 034 322 €	857,400 €
Себестоимость реализованных товаров	879 933	689 732	528 653
Валовая прибыль	557 384	344 590	328 747
Расходы на реализацию	64 657	41 351	39 450
Административные расходы	323 283	206 754	197 248
Затраты на финансирование	19 471	19 279	15 829
Амортизация	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Прибыль до налогообложения	126 474	56 152	65 877
Налоги на прибыль	31 619	14 038	16 469
Чистая прибыль	94 855 €	42 114 €	49 408 €

Приложение В**«Dephta Furniture Inc.»
БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС
(В денежных единицах (€))**

	По состоянию на 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
АКТИВЫ			
Оборотные активы			
Денежные средства и их эквиваленты	22 246 €	32 522 €	22 947 €
Торговая и прочая дебиторская задолженность	177 203	110 517	82 216
Товарные запасы	156 468	110 806	69 707
Предоплата и прочее	12 789	10 876	23 877
	<u>368 706</u>	<u>264 721</u>	<u>198 747</u>
Внеоборотные активы			
Основные средства	195 821	175 450	103 430
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Текущие обязательства			
Задолженность банку	123 016 €	107 549 €	55 876 €
Торговая и прочая кредиторская задолженность	113 641	107 188	50 549
Налог на прибыль к уплате	31 618	14 038	16 470
Текущая часть процентного займа	10 000	10 000	10 000
	<u>278 275</u>	<u>238 775</u>	<u>132 895</u>
Долгосрочные обязательства			
Процентный заем	70 000	80 000	90 000
Капитал и резервы			
Выпущенный акционерный капитал	18 643	18 643	18 643
Нераспределенная прибыль	197 609	102 753	60 639
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Краткая справка

Компания «Kumar & Co.» была основана в 1990 году Раджешем (Раджем) Кумаром. Эта компания представляет собой зарегистрированную производственную микроорганизацию с двумя сотрудниками: Раджешем, выступающим в качестве собственника-руководителя и бухгалтером, работающим на условиях неполной занятости, который помогает ему вести бухгалтерский учет.

Будучи совсем мальчишкой, Радж выучился у своего отца Санджая мастерству работы с деревом. Когда Санджай впервые взял молодого Раджа под свое крыло, он разглядел в Радже природный талант к деревообработке, что заставило его гордиться сыном.

После смерти отца в 1976 году Радж решил инвестировать свои небольшие сбережения в открытие собственного мебельного магазина, который он назвал «Kumar & Co.».

Деловое предложение

Первоначально деятельность компании Раджа была направлена на производство малогабаритной деревянной мебели для дома. Однако вскоре после открытия магазина его двоюродный брат Сурадж (из «Dephta Furniture») обратился к нему с деловым предложением. Сурадж попросил Раджа большую часть времени уделять производству опор для мебели и ножек для столов, которые производились фабрикой Dephta. Цена, которую «Dephta Furniture» была готова заплатить за его продукцию, позволила ему получить большую прибыль, чем он мог получить с продажи любых своих изделий ручной работы. Радж согласился.

Чтобы мотивировать Раджа на ориентирование его бизнеса под потребности Dephta, Dephta приобрело 15% акций у «Kumar & Co.». Это позволило «Kumar & Co.» приобрести новые токарные станки и инструменты для повышения производственных мощностей.

Тенденции отрасли

Мебельная промышленность в настоящее время переживает трудные времена с экономической точки зрения. «Kumar & Co.» демонстрирует стабильный и устойчивый рост, но если спрос на продукцию Dephta снизится, это приведет к снижению объемов продаж «Kumar & Co.». Радж по-прежнему принимает заказы на мебель по индивидуальным заказам, но заказы Dephta составляют примерно 90% его бизнеса.

Производство

«Kumar & Co.» представляет собой организацию с единоличным собственником в лице Раджа, которому принадлежит 85% акций. Помимо Раджа на производстве работает два сотрудника на условиях полной занятости. Он привлекает их для сверхурочной работы и работы по выходным, просто чтобы выполнять заказы Dephta в срок.

Однако в настоящее время Радж нечасто бывает в офисе или мастерской. Он выполняет минимальный объем заказов, необходимый для удовлетворения потребностей основного заказчика, но сейчас он практически не участвует в утверждении заказов, поставке закупленного сырья или ведении бухгалтерского учета как раньше. Причиной тому могут быть семейные проблемы.

В начале периода Кумар получил от банка необходимые средства для закупки необходимого сырья и замены устаревшего оборудования. Заем предоставлялся на условиях соблюдения банковских ковенант, в противном случае средства могут быть отозваны.

Радж оговаривает заказы непосредственно с сотрудниками Dephta и фиксирует всю информацию о них в записной книжке. Затем бухгалтер выставляет счета и получает оплату. А он лично занимается решением организационных вопросов по доставке и ведет журнал учета заказов / доставки.

Радж надлежащим образом осуществляет ведение журнала и регулярно обновляет следующие сведения:

- Журнал учета заказов / отгрузки: дата размещения заказа, сумма, тип, стоимость, обещанная дата выполнения заказа, способ доставки, количество проданного / отгруженного товара, дата отправки и отметка об оплате;
- Журнал учета продаж: имя клиента, дата отгрузки, детали заказа (тип продукции, количество, тип древесины, специальные запросы и т. д.), стоимость, сумма оплаты; а также
- Журнал закупок: с разделением по материалам и прочим товарным единицам.

Радж еженедельно сопоставляет данные журнала отгрузки с журналом учета продаж, чтобы убедиться, что ни одна из отгрузок не пропущена.

Бухгалтерский учет

Руби, бухгалтер, работающая в «Kumar & Co.» на условиях частичной занятости, сотрудничает с Раджем более 10 лет и очень компетентна. Она ведет бухгалтерский учет и составляет ежемесячную и годовую финансовую отчетность. Тем не менее, она чувствует, что Радж принимает ее услуги как должное. Он не повышал ей зарплату последние три года. У Руби двое детей, которых она хочет отправить в колледж, но вместе с тем она беспокоится о том, как будет оплачивать их обучение.

Приложение А

«Kumar & Co».

Отчет о прибылях и убытках - подготовлен руководством
(в денежных единицах (€))

	За год, закончившийся 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
Выручка	231 540 €	263 430 €	212 818 €
Стоимость реализованных товаров	118 600	122 732	100 220
Валовая прибыль	112 940	140 698	112 598
Расходы на реализацию	13 002	19 450	12 890
Административные расходы	71 532	91 318	68 101
Затраты на финансирование	6 480	0	0
Амортизация	11 541	6 871	5 020
Прибыль до налогообложения	10 385	23 059	26 587
Налоги на прибыль	5 765	6 420	8 988
Чистая прибыль	4 620 €	16 639 €	17 599 €

Приложение В

«Kumar & Co».

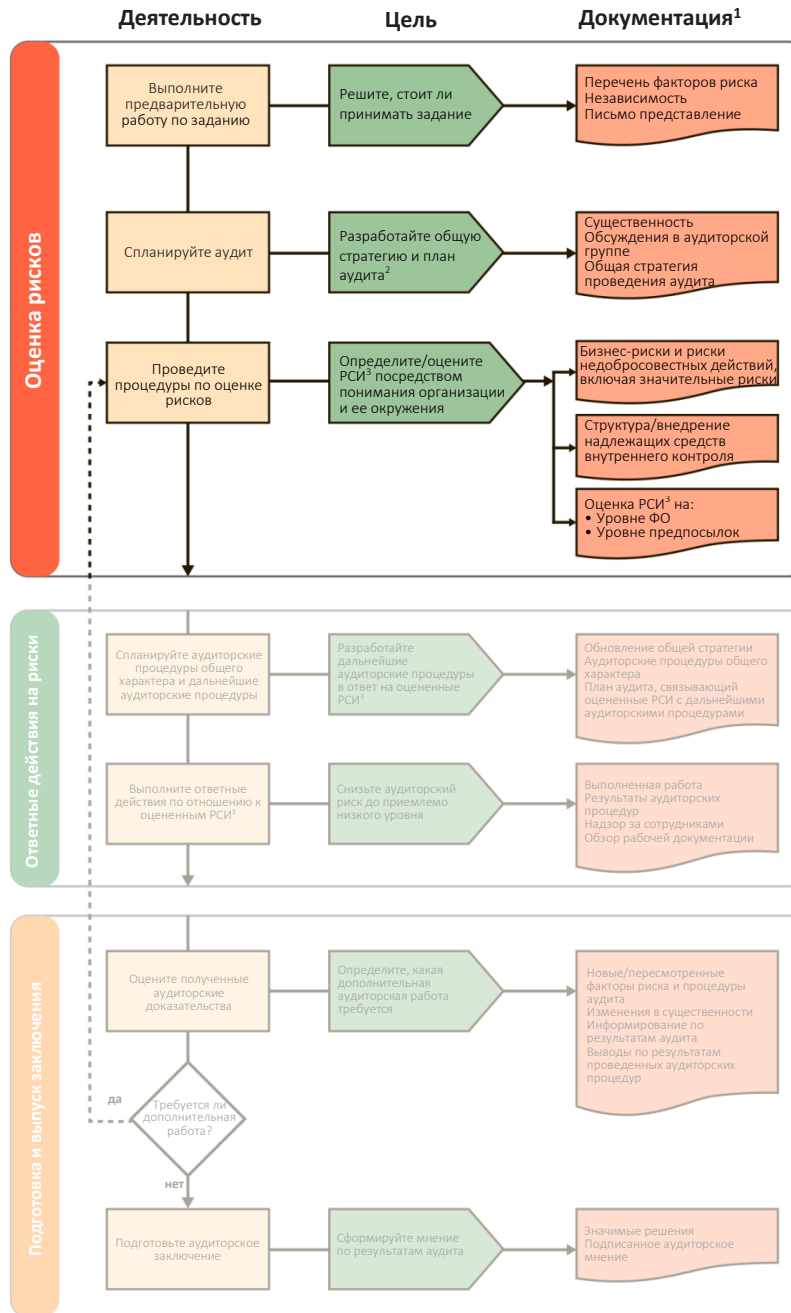
Бухгалтерский баланс - подготовлен руководством
(в денежных единицах (€))

	По состоянию на 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
АКТИВЫ			
Оборотные активы			
Денежные средства и их эквиваленты	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Торговая и прочая дебиторская задолженность	67 750	65 110	34 100
Товарные запасы	34 613	15 445	12 607
	103 618	91 377	53 162
Основные средства	54 430	22 468	20 216
	158 048 €	113 845 €	73 378 €
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Текущие обязательства			
Торговая и прочая кредиторская задолженность	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Текущая часть процентного займа	4 000	—	—
	57 100	48 820	36 500
Долгосрочные обязательства			
Процентный заем	31 000	—	—
Капитал и резервы			
Выпущенный акционерный капитал	10 580	10 580	10 580
Нераспределенная прибыль	59 368	54 445	26 298
	158 048 €	113 845 €	73 378 €

3

ОЦЕНКА РИСКОВ — ОБЗОР

Схема 3.0-1



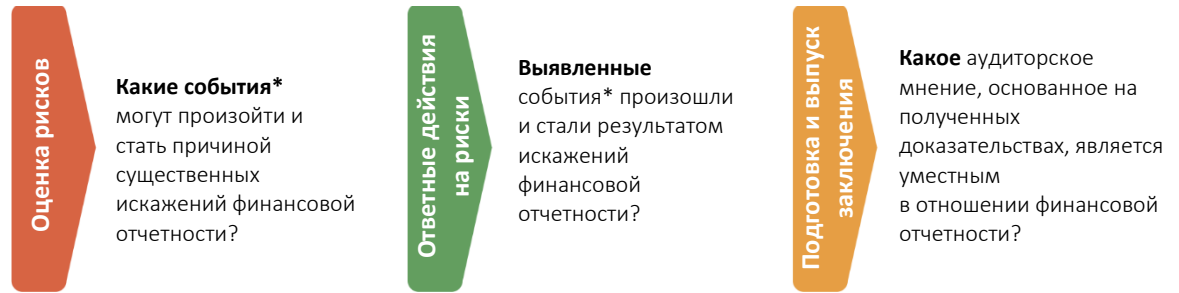
Примечания:
 1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
 2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
 3. РСИ = риски существенного искажения.

Подход к проведению аудита для целей настоящего Руководства, был разделен на три фазы — оценка рисков, ответные действия на оцененные риски и подготовка заключения. Это наглядно показано на Схеме, представленной на этой странице. Для каждой фазы аудита, в приведенной схеме описываются главные действия, их цель и сопутствующая документация. Дополнительная информация по действиям аудитора изложена в следующих главах этого тома.

Параграф №	Цель/цели ISA
315.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

В упрощенном варианте сущность этих трех составляющих изложена ниже.

Схема 3.0-2



* «Событие» — это фактор бизнес-риска или риска недобросовестных действий (см. Том 1, Главу 4, Схему 4.2-2). Это также включает риски, вытекающие из отсутствия внутреннего контроля, необходимого для снижения существенных искажений, содержащихся в финансовой отчетности.

В Схеме 3.0-2 приводится описание оснований, по которым аудитор должен выполнить первоначальную оценку риска, прежде чем принять и согласовать условия задания с клиентом (и проводить постоянную оценку риска на протяжении всего процесса аудита). Включение в схему компонента подготовки и выпуска заключения указывает на то, что аудитор также будет использовать результаты проведенной оценки риска, чтобы определить, какой тип аудиторского мнения или заключения следует считать уместным. Скорее всего, это также будет предполагать первоначальное рассмотрение вопроса о том, будет ли сообщаться о КВА (независимо от того, предполагается ли обязательный или добровольный порядок их сообщения) или нет. Например, в обстоятельствах, когда информировать о КВА не требуется, оценка риска может указывать на ряд таких рисков, что аудитор может решить, что информирование в заключении о КВА будет одним из вариантов, который стоит рассмотреть после завершения процесса аудита. В этот момент, вероятнее всего, будут также иметь место первоначальные обсуждения с клиентом. Кроме того, содержание заключения обсуждается в письме-соглашении, которому посвящена следующая глава Руководства.

Основные шаги, включаемые в фазу проведения оценки риска в процессе аудита в том порядке, в котором они обычно выполняются, описаны в Схеме ниже.

Схема 3.0-3



* РСИ = риски существенного искажения.

Ключевые принципы, которые рассматриваются в фазу проведения оценки риска, изложены ниже.

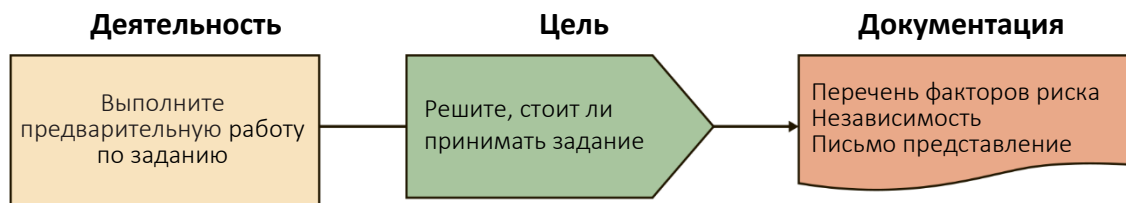
Ключевые принципы Фаза оценки риска	Том и главы
Средства внутреннего контроля	T1 - 5
Предпосылки составления финансовой отчетности	T1 - 6
Существенность и аудиторский риск	T1 - 7
Процедуры оценки рисков	T1 - 8

4

ПРИНЯТИЕ ЗАДАНИЯ И ПРОДОЛЖЕНИЕ ОТНОШЕНИЙ

Содержание главы	Соответствующие ISA/ISQC 1
<p>Руководство по процедурам, необходимым для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none">• Выявить и оценить факторы риска, связанные с принятием решения о принятии или отклонении аудиторского задания; а также• Согласовать и задокументировать условия задания.	210, 220, 300, и ISQC 1

Схема 4.0-1



Основные этапы процесса принятия / продолжения задания описаны ниже.

Схема 4.0-2

Процесс принятия или продолжения аудиторского задания

Определите характер задания, и может ли оно быть выполнено в соответствии с утвержденной политикой аудиторской организации. Затем ответьте на следующие вопросы и запишите выводы и заключения.



Параграф №	Цель/цели ISA
210.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается: (а) Установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита; и (б) Подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA/ISQC 1
ISQC 1.26	Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда: (а) Компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы (см. пункты A18, A23) (б) В состоянии выполнить соответствующие этические требования; и (с) провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен (см. пункты A19–A20, A23)
ISQC 1.27	Такие политика и процедуры должны содержать следующие требования: (а) Аудиторская организация до принятия задания от нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения существующего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания от существующего клиента должна собрать информацию, которая которую она считает необходимой в конкретных обстоятельствах (см. пункты A21, A23). (б) Если при принятии решения о выполнении задания от нового или существующего клиента выявлен потенциальный конфликт интересов, аудиторская организация должна определить, уместно ли принять данное задание; (с) Если выявлены проблемы, аудиторская организация принимает решение принять клиента или продолжить отношения с ним либо принять или продолжить определенное задание, аудиторская организация должна задокументировать, каким образом были решены выявленные проблемы.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA/ISQC 1
ISQC 1.28	<p>Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры в отношении продолжения выполнения задания и отношений с клиентами, в которых рассматриваются обстоятельства, когда организация получает информацию, которая, будь она доступна ранее, привела к отказу аудиторской организации от данного задания. Такие политика и процедуры должны включать рассмотрение следующих вопросов:</p> <p>(а) Профессиональные и юридические обязанности применительно к данным обстоятельствам, в том числе, обязана ли организация отчитываться лицу или лицам, которые ее назначили, или, в некоторых случаях, регулирующим органам; и</p> <p>(б) Возможность отказа от выполнения задания или отказа от выполнения задания с одновременным отказом от продолжения отношений с конкретным клиентом (см. пункты A22–A23)</p>
210.4	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующий термин имеет приведенное ниже значение:</p> <p>Обязательные условия проведения аудита — использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности, исходя из которого проводится аудит.</p>
220.12	<p>Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер (см. пункты A8–A9)</p>
220.13	<p>Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от предложения о проведении аудита, он должен безотлагательно передать эту информацию в организацию, с тем чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры (см. пункт A9)</p>
300.13	<p>Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить следующие действия:</p> <p>(а) Провести процедуры, требуемые ISA 220 в отношении принятия отношений с клиентом и данного аудиторского задания; и</p> <p>(б) В порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора (см. пункт A22)</p>

4.1 Обзор

Одним из наиболее важных решений, которые может принять аудиторская организация, является определение того, какие задания принять или какие отношения с клиентом следует сохранить. Неправильное решение может привести к неоплачиваемому времени, невыплате вознаграждения, дополнительному стрессу для руководителей и сотрудников, потере репутации и, что хуже всего, возможному началу судебных разбирательств.

ISQC 1 и ISA 220 предполагают необходимость разработки, внедрения и документирования организациями процедур контроля качества в отношении их политики принятия клиента на обслуживание и его удержания. В идеале, эти политики и процедуры должны учитывать уровень риска (допустимость риска) и характеристики клиента (такие, как неудовлетворительный уровень честности руководства, отрасль с высокой степенью риска или публичная компания), которые не были бы приемлемы для аудиторской организации.

До того, как организация примет решение о принятии задания или продолжения отношений, аудитор должен:

- Определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности;
- Оценить, может ли организация соблюдать соответствующие этические требования;
- Получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность:
 - За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки; и
 - За предоставление аудитору доступа ко всей соответствующей информации, дополнительной информации и неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.
- Выполнить процедуры принятия или продолжения задания. Эти процедуры будут аналогичны процедурам оценки риска, изложенным в Главе 8 Тома 1. Результаты (при условии, что задание принято) могут позже использоваться как часть оценки риска.

Первоначальная оценка рисков по заданию и оценка, производимая в последующие годы, помогают гарантировать, что организация:

- Независима и у нее отсутствуют возможные конфликты интересов;
- Компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы;
- В состоянии принять риски, связанные с проведением аудита; а также
- Не имеет никакой новой информации о существующем клиенте, которая, будь она известна ранее, заставила бы аудиторскую организацию отказаться от задания.

Оценка риска принятия задания будет включать оценку честности и отношения руководства к средствам внутреннего контроля, тенденций отрасли, наличия соответствующих аудиторских доказательств и других факторов, таких как способность клиента оплачивать соответствующее вознаграждение.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При этом могут быть малые предприятия, в отношении которых должен проводиться аудит, когда руководитель-собственник осуществляет управление предприятием, но при этом имеет немного (при наличии) задокументированных средств контроля и, следовательно, может осуществить обход практически всех средств контроля. В таком случае аудитор должен определить, может ли отсутствие контрольных действий или иных средств контроля привести к невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В таком случае аудитор будет прибегать к профессиональному суждению при определении того, следует ли отказаться в принятии задания или же предоставить модифицированное мнение.

Факторы, которые следует учитывать, включают в себя:

- Контрольная среда предприятия. Например: является ли руководитель-собственник компетентным, заслуживающим доверия, и хорошо ли он относится к средствам внутреннего контроля?
- Можно ли разработать процедуры общего характера и дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные факторы риска? Например, можно ли использовать соответствующие процедуры, чтобы определить, надлежащим ли образом отражаются доходы и обязательства в данных бухгалтерского учета?

4.2 Принятие задания

Первым шагом в процессе принятия задания или продолжения отношений с клиентом является оценка способности аудиторской организации выполнить задание и оценка связанных с ним рисков. Ниже описаны некоторые возможные направления такой оценки.

Таблица 4.2-1

Вопрос	Направления оценки
Требования к контролю качества организации	Какие политики и процедуры применяются для обеспечения разумной уверенности в том, что организация примет на себя ответственность или станет продолжать отношения только в том случае, если: <ul style="list-style-type: none"> • Организация может соответствовать требованиям ISA; а также • Связанные с заданием риски находятся в пределах допустимого организацией риска?
Какие действия требуются?	<ul style="list-style-type: none"> • Каков характер и объем аудита? • Какая применимая концепция подготовки финансовой отчетности будет использоваться? • Как будет использоваться аудиторское заключение и финансовая отчетность? • В какие сроки (при наличии) будет завершен процесс аудита?
Обладает ли организация необходимыми компетенциями, ресурсами и временем?	<ul style="list-style-type: none"> • Есть ли у организации достаточный кадровый потенциал, необходимая компетенция и возможности? • Имеются ли у сотрудников, выбранных для выполнения задания: <ul style="list-style-type: none"> – Достаточный уровень знаний специфики соответствующих отраслей или вопросов, – Опыт работы с соответствующими нормативными требованиями или требованиями в отношении подготовки и выпуска заключения, или – Умение эффективно осваивать необходимые навыки и знания? • Есть ли специалисты, необходимые в соответствующих случаях? • Есть ли квалифицированные специалисты для проверки качества выполнения задания там, где это применимо? • Может ли организация с привлечением имеющегося у нее кадрового потенциала (с учетом требований к срокам для других клиентов) завершить работу в срок сдачи подготовленного заключения?

Вопрос	Направления оценки
Является ли организация независимой?	<ul style="list-style-type: none"> • Может ли организация или аудиторская группа по выполнению задания соблюдать требования независимости и этические требования? • Там, где были выявлены конфликты интересов, отсутствие независимости или иные негативные факторы: <ul style="list-style-type: none"> – Были ли приняты соответствующие меры для устранения этих негативных факторов или снижения последствий от них до приемлемого уровня путем применения мер защиты, или – Были ли предприняты меры для отказа от выполнения задания? • Если организация, в отношении которой проводится аудит, является компонентом большой группы, то команда аудитора группы по выполнению задания может запросить выполнение определенных действий в отношении финансовой информации компонента. В таких случаях команда аудитора группы, ответственная за выполнение задания, должна сначала выявить следующее: <ul style="list-style-type: none"> – Понимает ли аудитор организации-компонента и будет ли он соблюдать этические (включая требования независимости) требования, которые имеют отношение к аудиту группы в целом, – Профессиональную компетенцию аудитора организации-компонента, – Сможет ли команда аудитора группы, ответственная за выполнение задания, принимать посильное участие в работе аудитора организации-компонента, в той мере, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, и – Работает ли аудитор организации-компонента в рамках правовой среды, которая обеспечивает надзор за деятельностью аудиторов.
Приемлемы ли имеющиеся риски?	<ul style="list-style-type: none"> • В случае новых заданий, общалась ли аудиторская организация (в соответствии с требованиями ISA 300.13) с предшествующим аудитором, чтобы определить, есть ли какие-либо причины для отказа от принятия задания? • Проводила ли аудиторская организация поиск в Интернете и проводила ли обсуждение с сотрудниками организации и другими третьими лицами (такими как банкиры), чтобы определить какие-либо причины, по которым организация должна отказаться от принятия задания? • Каковы ценности (тон, заданный высшим руководством) и будущие цели организации? • Насколько компетентны высшее руководство и сотрудники организации? • Есть ли сложные или трудоемкие вопросы, требующие решения (учетная политика, оценочные значения, соблюдение требований законодательства и т. д.)? • Какие изменения, произошедшие за этот период, могут повлиять на выполнение задания (бизнес-тенденции и инициативы, кадровые изменения, финансовая отчетность, ИТ-системы, покупка / продажа активов, нормативные акты и т. д.)? • Существует ли высокий уровень контроля со стороны общественности и интересов СМИ? • Достаточно ли хорошее финансовое положение у организации и может ли она оплачивать профессиональные услуги аудиторской организации? • Будет ли организация оказывать содействие аудиторской организации в получении информации и составлении графиков, проведении анализа остатков, предоставлении файлов данных и т. д.?
Можно ли доверять клиенту?	<ul style="list-style-type: none"> • Существуют ли какие-либо ограничения объема аудита, такие как нереалистичные сроки или невозможность получить необходимые аудиторские доказательства? • Есть ли какая-либо причина (или недавнее событие), которая ставит под сомнение честность основных собственников, высшего руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление? Рассмотрите деятельность организации, включая практику ведения хозяйственной деятельности, деловую репутацию и историю любых этических или нормативных нарушений. • Имеются ли какие-либо признаки того, что эта организация может быть причастна к отмыванию денег или другой преступной деятельности? • Каковы отличительные особенности и деловая репутация связанных сторон? • Демонстрирует ли руководство плохое отношение к средствам внутреннего контроля и агрессивное отношение к интерпретации стандартов бухгалтерского учета? Учитывайте корпоративную культуру, организационную структуру, допустимость риска, сложность операций и т. д.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Подготовка заключения с учетом КВА**

Ключевые вопросы аудита (КВА) могут быть применимы в четырех случаях:

- Требуются ISA 701 для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- Обусловлены требованиями местного законодательства или требованиями нормативных актов;
- Добровольно по желанию клиента; или же
- Добровольно со стороны аудитора.

Когда подготовка и выпуск заключения с учетом КВА требуется или применяется добровольно, аудитору, вероятно, потребуются дополнительные ресурсы, связанные с дополнительным временем руководителя задания или старшего персонала. Это важно учесть при планировании и прогнозировании связанных с этим затрат.

Проверка данных

Чтобы убедиться, что информация, полученная от организации, является точной, обдумайте, какие сведения от третьих лиц можно получить для проверки ключевых аспектов оценки риска. Этот простой шаг может предотвратить возникновение проблем в дальнейшем. Примеры включают информацию из таких источников, как предыдущие финансовые отчеты, налоговые декларации, отчеты о кредитоспособности и, возможно, (после получения разрешения от потенциального клиента) обсуждения с ключевыми консультантами, такими как банкиры и т. д.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Прежде чем связываться с третьими лицами и собирать информацию о потенциальном клиенте, убедитесь в том, что все руководители и сотрудники изучили:

- Политику аудиторской организации по защите конфиденциальной информации, имеющейся в их распоряжении на клиентов;
- Требования законодательства в отношении конфиденциальности; и
- Требования действующего Кодекса этики.

После того, как было принято решение принять задание или продолжить отношения с клиентом, следующим шагом является:

- Установление факта наличия обязательных условий для проведения аудита; и
- Подтверждение достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

4.3 Обязательные условия аудита

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
210.6	<p>Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:</p> <p>(а) Определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности (см. пункты A2–A10); и</p> <p>(б) Получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность: (см. пункты A11–A14, A21)</p> <p>(i) За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление (см. пункт A15)</p> <p>(ii) За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки (см. пункты A16–A19)</p> <p>(iii) За то, чтобы обеспечить аудитора:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Доступом ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям; b. Дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у [руководства] для целей аудита; c. Неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

Таблица 4.3-1

Вопрос	Направления оценки
Имеются ли обязательные условия аудита?	<p>Является ли концепция подготовки финансовой отчетности (например, МСФО или местная концепция) приемлемой для подготовки финансовой отчетности? Факторы, которые следует учитывать, включают в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Тип организации (коммерция, государственный сектор или некоммерческая организация); • Цель подготовки финансовой отчетности (общая цель или для конкретных пользователей); • Характер финансовой отчетности (полный комплект финансовой отчетности или отдельный отчет); а также • Предписывает ли закон или нормативный акт использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности. <p>Дает ли руководство согласие и признает / понимает свою ответственность:</p> <ul style="list-style-type: none"> • За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая (где это приемлемо) ее достоверное представление; • За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки; и • За то, чтобы обеспечить аудитора: <ul style="list-style-type: none"> – Доступом ко всей информации, такой как данные бухгалтерского учета, документация и иные сведения, включая информацию, полученную вне основных и вспомогательных бухгалтерских регистров; – Дополнительной информацией, запрашиваемой у руководства для целей проведения аудита (например, письменные заявления); а также – Неограниченным доступом к лицам внутри организации, от которых аудитору организации необходимо получить доказательства.
Есть ли ограничения объема аудита?	<p>Наложило ли руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, какие-либо ограничения на объем аудита? К таким ограничениям могут относиться нереалистичные сроки, недопуск к работе определенных сотрудников аудиторской организации и отказ в доступе к объекту, ключевому персоналу организации или к соответствующим документам. Если такие ограничения могут привести к отказу от выражения мнения, аудиторская организация может отказаться от такого задания, если только в силу законодательных или нормативных требований она не обязана выполнить задание.</p>

В тех случаях, когда руководство не соглашается и не признает свои обязанности, изложенные в ISA 210.6 (b) выше, или концепция подготовки финансовой отчетности неприемлема, ISA 210.8 обязывает аудитора отказаться от выполнения задания, если его выполнение не предусмотрено требованиями закона или нормативного акта.

4.4 Согласование условий аудиторских заданий

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
210.7	В случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, накладывают в условиях предлагаемого аудиторского задания такое ограничение на объем работ, выполняемых аудитором, при котором аудитор считает, что это ограничение приведет к тому, что он в итоге откажется от выражения мнения о финансовой отчетности, то аудитор не должен принимать предложение о проведении такого ограниченного задания в качестве варианта аудита, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами.
210.9	Аудитор должен в зависимости от обстоятельств согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт A22)
210.10	<p>В соответствии с пунктом 11 согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или оформлены иным письменным соглашением в надлежащей форме и должны включать (см. пункты A23-A27):</p> <ol style="list-style-type: none"> Цель и объем аудита финансовой отчетности; Обязанности аудитора; Обязанности руководства; Указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности; Ссылку на предполагаемую форму и содержание заключений, которые будут выпущены аудитором (см. пункт A24); и Заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемых.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
210.11	Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, описанные в пункте 10, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на тот факт, что в данном случае применяется такой закон или нормативный акт, а также на то, что руководство подтверждает и осознает его обязанности, как это изложено в пункте 6(b) (см. пункты A23, A28 - A29).
210.12	Если закон или нормативный акт предписывают обязанности руководства, сходные с теми, которые описаны в пункте 6(b), или аудитор может определить, что соответствующий закон или нормативный акт включают обязанности, которые, по мнению аудитора, по сути равнозначны обязанностям, описанным в этом пункте, то аудитор может для изложения информации по таким являющимся равнозначными обязанностям в письменном соглашении пользоваться формулировками соответствующего закона или нормативного акта. По тем обязанностям, которые не предписаны в законах или нормативных актах таким образом, что их действие равнозначно, письменное соглашение должно их описывать тем же способом, что и в пункте 6(b) (см. пункт A28).
210.13	При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания (см. пункт A30).
210.14	Аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование (см. пункты A31 - A33).
210.15	Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование (см. пункты A34 - A35).
210.16	Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.
210.17	Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен: (а) Отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами; (б) Определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

Комментарий: В пунктах 18-21 ISA 210 содержатся некоторые дополнительные соображения, касающиеся принятия задания, например в тех случаях, когда стандарты финансовой отчетности дополняются законом или положением и когда подготовка финансовой отчетности предписывается соответствующим законом или нормативным актом.

В целях обеспечения четкого понимания и согласования между руководством и аудитором условий задания, готовится Письмо-представление (или другая подходящая форма письменного соглашения), которое согласовывается с соответствующим представителем высшего руководства. Во избежание возможных недоразумений Письмо-представление должно быть утверждено и подписано до начала работ по выполнению задания.

Даже в тех странах, где цель, объем аудита, и обязательства аудитора установлены законом, письмо-представление может все же оказаться полезным для целей доведения до сведения клиента специальной роли и обязанностей аудитора.

Образец письма-соглашения, основанный на примере, который содержится в ISA 210, представлен в материалах наглядного примера из практики, рассматриваемого ниже.

Письмо-представление будет касаться изложенных ниже вопросов.

Таблица 4.4-1

Условия	Описание
Цель, принципы бухгалтерского учета, объем и форма аудиторского заключения, полученного в результате проведения аудита финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> Используемая концепция ведения бухгалтерского учета. Цель аудита финансовой отчетности и ожидаемая форма и содержание аудиторского заключения или иных форм информационного взаимодействия. Также обстоятельства, при которых заключение может отличаться от его ожидаемых формы и содержания. Объем аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, ISA, а также этические требования и другие положения профессиональных организаций, требований которых придерживается аудитор. Другие стороны, которым требуется аудиторское заключение (например, регулирующий орган).
Обязанности аудитора	<ul style="list-style-type: none"> Проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита (ISA). В соответствии с требованиями ISA 701 информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении необходимо при аудите организаций, где это применимо. Признание того, что в силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проводится в соответствии с ISA.
Обязанности руководства	<ul style="list-style-type: none"> Осуществлять подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, а также разрабатывать и осуществлять такой внутренний контроль, который руководство определяет как необходимый для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Принимать условия задания, изложенные в письме-соглашении. Обеспечивать неограниченный доступ к любым записям, документации и другой информации, запрашиваемой в связи с проведением аудита. Обеспечивать неограниченный доступ к лицам внутри организации. Подтверждать ожидание аудитора получить письменные заявления руководства относительно заявлений, сделанных в связи с проведением аудита. Согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, о которых руководство может узнать в течение периода с даты аудиторского заключения до даты выпуска финансовой отчетности. Согласие руководства предоставить аудитору проект финансовой отчетности, включая всю информацию, касающуюся подготовки такой отчетности, независимо от того, получена ли она из основных или вспомогательных бухгалтерских регистров или минуя их (включая всю информацию, касающуюся подготовки раскрытия информации), а также любую другую информацию, которую организация намерена выпустить своевременно, чтобы гарантировать аудитору возможность завершения аудита в соответствии с утвержденным графиком.

Другие вопросы, которые могут быть включены в письмо-представление, изложены ниже.

Таблица 4.4-2

Условия	Описание
Ключевые вопросы аудита	Даже если не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, в условиях аудиторского задания может оказаться целесообразным упомянуть о возможности информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. В некоторых юрисдикциях такая ссылка может быть необходима исключительно для сохранения возможности информирования о таких вопросах.

Условия	Описание
<p>Как будет проводиться аудит, любое разрешение споров, обязательства и условия оплаты</p>	<p>Соответствующие договоренности относительно:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Планирования и проведения аудита, включая состав аудиторской группы и подробные сведения о том, какие (при их наличии) проекты финансовой отчетности или другой рабочей документации должны быть подготовлены клиентом с указанием сроков, когда они должны быть представлены аудитору; • Привлечения других аудиторов и экспертов; • Привлечение предшествующего аудитора, если таковой имеется, в отношении рассмотрения остатков на начало периода; а также • Прочие вопросы: <ul style="list-style-type: none"> – Любые ограничения ответственности аудитора, при наличии такой возможности; – Основания для расчета вознаграждения, и любые договоренности о выставлении счетов; – Любые обязательства аудиторской организации по предоставлению рабочей документации аудитора другим сторонам; а также – Ссылка на любые дальнейшие соглашения между аудитором и клиентом, или другие письма или отчеты, которые аудитор собирается выдать клиенту. <p>Клиент должен подтвердить условия соглашения, подтвердив получение письма-соглашения.</p>

Пересмотр письма-соглашения об условиях задания

Если никаких изменений не вносилось, аудитор должен оценить, нужно ли напоминать организации об имеющихся условиях аудиторского задания. Условия задания могут быть подтверждены во время повторного назначения аудитора без необходимости получать новое письмо-представление на ежегодной основе.

Письмо-представление подлежит пересмотру при изменении обстоятельств. Вопросы, которые могут представлять собой изменение обстоятельств, включают в себя:

- Любые пересмотренные или специальные условия задания, например, информирование о КВА, если оно не было предусмотрено ранее;
- Недавние изменения в структуре высшего руководства;
- Значительные изменения в структуре собственности;
- Значительное изменение характера или размера бизнеса организации;
- Изменение правовых или нормативных требований;
- Изменения в концепции финансовой отчетности, принятые в ходе подготовки финансовой отчетности;
- Изменение других требований к отчетности; а также
- Некоторые признаки того, что руководство неправильно понимает цель и объем аудита.

Изменение условий аудиторского задания

Если руководство запрашивает внесение изменений в условия аудиторского задания, аудитор должен рассмотреть вопрос об обоснованности такого запроса, а также учесть возможные последствия для объема аудиторского задания. Разумное обоснование может включать изменение обстоятельств клиента или неправильное понимание характера запрашиваемой изначально услуги.

Внесение изменения считается необоснованным, если оно мотивировано проблемами, выявленными в ходе проведения аудита. Речь идет о выявленных в ходе аудита вопросах, которые не подтверждаются заявлениями руководства, а также о невозможности получить определенную аудиторскую информацию (которая фактически ограничит объем аудита) или доказательства, которые по иным причинам являются неудовлетворительными. Примером может служить ситуация, когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков товарно-материальных ценностей, и организация просит изменить аудиторское задание на задание по обзорной проверке во избежание получения аудиторского мнения с оговорками или отказа от его выражения.

Если изменение условий является обоснованным, будет предоставлено пересмотренное письмо-представление или письменное соглашение в соответствующей форме. Тем не менее, если аудитор не в состоянии согласовать предложенные изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

- Отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами; и
- Определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лицам, отвечающим за корпоративное управление, собственникам или регулирующим органам.

4.5 Примеры из практики – Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Комментарий: В целом, для документирования аудиторских доказательств для Deptha Furniture использовался более структурированный подход (такой как контрольные списки и т. д.), а для Kumar - менее структурированный подход (использование меморандумов и т. д.). Приводимые примеры иллюстрируют альтернативные способы документирования. Это не исключает возможности использования меморандумов при проведении аудита Deptha или контрольных списков при проведении аудита Kumar. Выбор того, как документировать соответствие требованиям ISA, зависит от профессионального суждения, которое в идеале должно обсуждаться при планировании аудита.

Исходя из допущения, что это продолжающееся аудиторское задание партнер или высшее руководство аудиторской организации может сделать некоторые запросы для целей выявления и оценки любых новых или пересмотренных факторов риска, которые могут повлиять на решение о продолжении выполнения аудиторского задания. В случае с Deptha это может включать следующие вопросы.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом

Можно было бы использовать следующий опросный лист.

<ul style="list-style-type: none"> • Были ли выполнены обязательные условия проведения аудита? 	<p><i>Финансовая отчетность Dephta будет подготовлена руководством с использованием МСФО. Было подписано Письмо-представление, и руководство признало свою ответственность за:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Предоставление всех необходимых сведений по запросу.</i> • <i>Обеспечение неограниченного доступа к сотрудникам.</i> • <i>Разработку и внедрение таких средств внутреннего контроля, которые, по мнению руководства, необходимы для обеспечения возможности подготовки финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Соблюдены ли требования относительно принятия/ продолжения задания, установленные в руководстве аудиторской организации по контролю качества? 	<p><i>Да. См. политики XX и YY Руководства по контролю качества.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Есть ли какие-либо изменения в условиях или требованиях для аудиторского задания? 	<p><i>Нет.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Есть ли какие-либо проблемы с независимостью или конфликт интересов? Рассмотреть: семейные / личные отношения с ключевыми клиентами, не связанные с аудитом услуги, такие как бухгалтерский учет, финансовые интересы и другие деловые отношения. 	<p><i>Отмечено только то, что один из наших сотрудников купил много мебели для спальни у компании Dephta; при этом он заплатил за мебель цену по каталогу. Этот инцидент не представляет угрозы нашей независимости.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Если какие-либо обстоятельства, которые поставили бы под сомнение честность собственников клиента? Это может включать рассмотрение обвинительных приговоров, регламентационных процедур/санкций, подозрений или подтверждение незаконных или недобросовестных действий, полицейских расследований и любой гласности, имеющей отрицательное значение. 	<p><i>Нет. Тем не менее, личность Парвин (дочь консультанта клиента по деловым вопросам) подверглась негативному освещению в СМИ. Она выступала консультантом в деле о земле, где правительственные чиновники обвинялись в получении взяток от застройщиков. Этот вопрос также был включен в наш список факторов риска для проведения аудита.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Имеются ли области, где необходимы специальные знания? 	<p><i>Мы будем использовать знания Дэвида, своего программиста, чтобы провести обзорную проверку средств контроля продаж через сеть Интернет.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Способна ли организация, с точки зрения времени, компетентности и ресурсов, выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами и стандартами организации? 	<p><i>Да. См. запланированный бюджет.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Были ли выявлены какие-либо проблемы в ходе предыдущих аудитов и выполнения других заданий для этой организации, которые необходимо решить? 	<p><i>Необходима обзорная проверка общих средств контроля ИТ-систем в свете решения принятия продаж через сеть Интернет.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Имеются ли какие-либо новые обстоятельства, которые увеличивают риск, присущий заданию? 	<p><i>Нет. Руководство надлежащим образом относится к системе внутреннего контроля.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Может ли клиент и далее платить гонорар? 	<p><i>Да.</i></p>

Заключение

Общая оценка риска, присущего заданию = Низкая
Мы должны продолжать отношения с этим клиентом

Сан Чжун Ли

Условия задания будут изложены в письме в порядке, приведенном в примере ниже.



TOO «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

15 октября, 20X2г.

Г-ну Сураджу Дефта, Управляющему директору компании «Dephta Furniture, Inc.»
2255 West Street North
Cabetown United Territories
123-50214

Уважаемый Г-н Дефта,

Цели и объем аудита

Вы обратились к нам с тем, чтобы мы провели аудит финансовой отчетности Dephta Furniture, которая включает отчет о финансовом положении (баланс) по состоянию на 31 декабря 20X2 года, а также отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств за год, окончившийся на указанную дату, и примечания к финансовой отчетности, включая краткое изложение ключевых принципов учетной политики. Мы рады подтвердить принятие и понимание нами данного задания посредством направления Вам настоящего письма. Наш аудит будет проведен с целью выражения мнения относительно финансовой отчетности.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

Наша ответственность

Мы проведем аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических требований. В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- Выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- Получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации.¹ Тем не менее, мы сообщим вам в письменном виде о любых значительных недостатках внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту финансовой отчетности, которые мы выявили в ходе проведения аудита.
- Оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, подготовленных руководством.
- Делаем вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств - вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Тем не менее, будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность.

¹ Это предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

- Оцениваем общее представление финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

В силу неотъемлемых ограничений аудита в сочетании с неотъемлемыми ограничениями системы внутреннего контроля существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с ISA.

Если не возникнут непредвиденные трудности, наше заключение будет в основном в следующей форме:

[Форма и содержание аудиторского заключения не воспроизводятся.]

Форма и содержание нашего заключения могут корректироваться с учетом результатов нашего аудита.

Ответственность руководства

Наш аудит будет проводиться на том основании, что руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают и понимают свою ответственность:

- За подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;
- За такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; и
- За предоставление нам:
 - Доступа ко всей информации, о которой известно вам и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - Дополнительной информации, которую мы можем запросить у вас для целей аудита;
 - Неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

В рамках процесса проведения аудита мы будем запрашивать у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменное подтверждение заявлений, сделанных для нас в связи с проведением аудита.

Мы рассчитываем на всестороннее сотрудничество со стороны ваших сотрудников в ходе аудита.

Гонорар

Наш гонорар, который будет оплачиваться по мере выполнения работ, рассчитывается с учетом времени, необходимого для лиц, назначенных для участия в выполнении задания, а также с учетом мелких текущих расходов. Индивидуальные почасовые ставки различаются в зависимости от степени ответственности сотрудников и необходимого опыта и навыков.

Данное Письмо-представление будет действительно в течение будущих периодов, если только оно не будет расторгнуто, изменено, или заменено.

Пожалуйста, подпишите и верните прилагаемую копию этого письма-соглашения, чтобы подтвердить свое согласие с нашими процедурами аудита финансовой отчетности.

С уважением,

Сан Чжун Ли

ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)

Подписано от имени Dephta Furniture, Inc. г-ном

Сураджем Дефта

Управляющий директор,

1 ноября, 20х2г.

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом

Исходя из предположения, что это продолжающееся аудиторское задание, запросы на выявление и оценку любых новых или пересмотренных факторов риска могут быть задокументированы в меморандуме следующим образом.



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabotown, United Territories
123-53004

Меморандум о продолжении отношений с клиентом - Kumar & Co.

15 октября, 20X2г.

Мы разговаривали с клиентом Раджем Кумаром 15 сентября 20X2 года, чтобы определить, следует ли нам принять это задание к исполнению.

Возникающие вопросы:

- Радж требует аудиторского мнения относительно финансовой отчетности Kumar & Co., подготовленной на основе МСФО.
- Мы рассмотрели все возможные угрозы нашей независимости (содержащиеся в разделе 290 Кодекса СМСЭБ) и не выявили их.
- Ничего нового не произошло, что могло бы вызвать опасения по поводу честности владельца.
- Операции аналогичны предыдущему периоду, хотя неучастие Раджа в повседневной деятельности создает больше возможностей для совершения недобросовестных действий. Мы должны рассмотреть возможность расширения наших основных процедур в этом году для устранения потенциальных рисков недобросовестных действий.
- Привлечение дополнительных специалистов не требуется, а аудит могут проводить те же люди, что и в прошлом периоде.

В этот период возможны две следующие проблемы:

- Предприятие столкнулось с падением спроса на продукцию своего основного клиента - предприятия Dephta.
- Большую часть времени Радж уделяет решению семейных проблем. В ходе аудита мы должны следить за тем, чтобы бухгалтерские книги и данные постоянно обновлялись, и чтобы не было обнаружено никаких не выявленных ранее ошибок. Это также может повлечь за собой риск недобросовестных действий.

Общая оценка риска, присущего заданию = Умеренная.

Мы примем это задание на текущий период.

Сан Чжун Ли

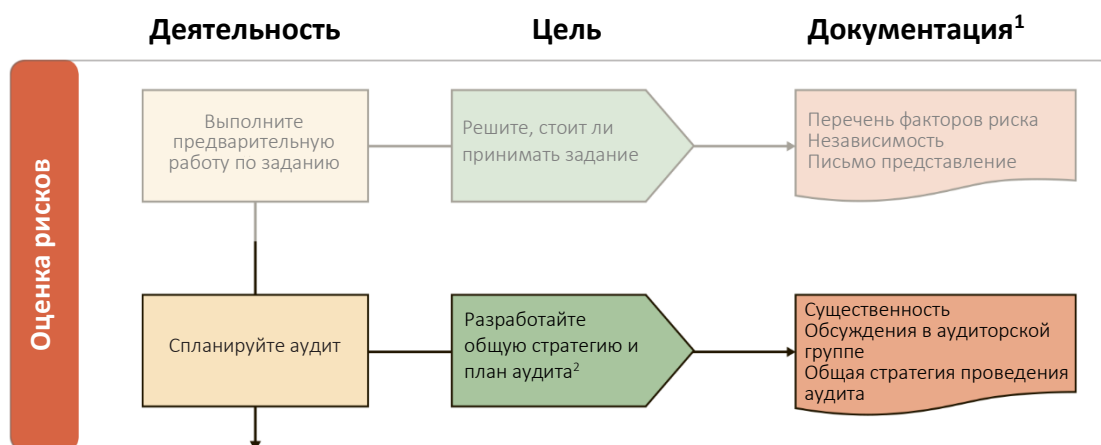
Условия задания будут включены в Письмо-представление, которое будет схоже с примером, приведенным ранее в Наглядном примере из практики А: «Dephta Furniture Inc.».

5

ОБЩАЯ СТРАТЕГИЯ АУДИТА

Содержание главы	Соответствующие ISA
Описание шагов, связанных с разработкой общей стратегии и плана аудита.	300

Схема 5.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Параграф №	Цель/цели ISA
300.4	Цель аудитора состоит в том, чтобы спланировать проведение аудита таким образом, чтобы он был проведен эффективно.
Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
200.15	Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена (см. пункты A20 - A24).
300.5	Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита, включая планирование обсуждений среди членов аудиторской группы и их участие в обсуждении (см. пункт A4).
300.7	Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.
300.8	При разработке общей стратегии аудита аудитор должен: (а) Выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема; (б) Подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия; (в) Проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности аудиторской группы; (г) Изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания; и (е) Установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита (см. пункты A8–A11)
300.9	Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание: (а) Характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует ISA 315 (пересмотренный). (б) Характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предположений, как это определено в ISA 330. (в) Прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты A12-A14)
300.10	В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (см. пункт A15)
300.11	Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы (см. пункты A16 - A17).

5.1 Обзор

Планирование важно для обеспечения эффективного и действенного выполнения задания и снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Планирование аудита не является отдельной фазой аудита. Это продолжающийся и повторяющийся процесс, который начинается вскоре после окончания предыдущего задания и продолжается до завершения проведения текущего аудита.

Преимущества планирования аудита изложены в таблице ниже.

Таблица 5.1-1

Преимущества планирования аудита	• Члены группы учатся на опыте / понимании руководителя и другого ключевого персонала.
	• Задание должным образом организовано, управляется и выполняется с привлечением соответствующего персонала.
	• Опыт, полученный при выполнении предыдущих заданий и других заданий, применяется должным образом.
	• Важным областям аудита уделяется соответствующее внимание.
	• Потенциальные проблемы выявляются и решаются своевременно.
	• Аудиторская документация проверяется своевременно.
	• Работа, выполняемая другими лицами, также координируется (другие аудиторы, эксперты и т. д.).

Имеется два уровня планирования аудита, как показано на схеме ниже.

Схема 5.1-2



ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Часто говорят, что час, потраченный на планирование, может сэкономить пять часов на действия. Тщательно спланированный аудит гарантирует, что усилия по выполнению аудита направлены на решение вопросов в зоне повышенного риска, что ограничивает выполнение ненужных аудиторских процедур, а сотрудники, выполняющие аудит, знают, чего от них ожидают.

Разработка общей стратегии аудита начинается в начале выполнения задания, затем завершается, а после обновляется на основе информации, полученной по результатам или из:

- Предыдущего опыта работы с организацией;
- Предварительных (принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом) действий;
- Обсуждения с клиентом изменений за прошедший период и последних результатов работы;
- Других заданий, выполненных для клиента в течение периода;
- Обсуждения и проведения совещаний аудиторской группы;
- Других внешних источников, например, газетных и интернет-статей; а также
- Полученных новых сведений, неудачной реализации процедуры аудита или новых обстоятельств, возникших в ходе аудита, которые изменят ранее запланированные стратегии.

Подробный план аудита будет проработан немного позже одновременно с планированием проведения конкретных процедур оценки рисков, и когда будет достаточно информации в отношении оцененных рисков для разработки соответствующих ответных действий. Требования к разработке подробного плана аудита рассматриваются в Главе 16 Тома 2.

Время, необходимое для подготовки общей стратегии аудита, зависит от:

- Размера и сложности объекта;
- Состава и численности аудиторской группы. Чем меньше аудируемая организация, тем меньше аудиторская группа, соответственно, меньше времени уходит на планирование, координацию и информационное взаимодействие;
- Предыдущего опыта работы с организацией; и
- Обстоятельств, возникших при проведении аудита.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Аудиты малых организаций зачастую проводятся очень небольшими аудиторскими группами. Это облегчает координацию и информационное взаимодействие между членами группы, а разработка общей стратегии аудита может быть значительно упрощена. Документация для малых организаций может быть представлена в форме краткого меморандума, который включает в себя:

- Характер задания и сроки;
- Проблемы, выявленные в ходе только что завершеного аудита;
- Сведения о том, что изменилось за текущий период;
- Любые изменения, которые необходимо внести в общую стратегию аудита или в подробный план проведения аудита; а также
- Конкретные обязанности каждого члена аудиторской группы.

Планирование на текущий период может начаться с краткого меморандума, подготовленного в конце предыдущего аудита. Тем не менее, меморандум должен быть обновлен на текущий период на основе обсуждений с руководителем-собственником и результатов совещаний аудиторской группы.

5.2 Разработка общей стратегии аудита

Общая стратегия аудита - представляет собой запись ключевых решений, которые считаются необходимыми для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы. Стратегия документирует решения, возникающие в результате выполнения этапов планирования, описанных ниже. Обратите внимание, что конкретные особенности оценки риска и дальнейших процедур аудита, которые должны быть выполнены, будут задокументированы в подробном плане аудита.

Таблица 5.2-1

Основные этапы	Описание
Начало работы	<ul style="list-style-type: none"> • Выполните предварительные действия (принятие клиента на обслуживание / продолжение отношений с клиентом и установите условия выполнения задания). • Соберите соответствующую информацию об организации, например, текущие результаты операционной деятельности, результаты, полученные из предыдущих заданий, и существенные изменения в текущем периоде. • Назначьте ответственных сотрудников для участия в задании, в том числе, где это применимо, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания и всех необходимых экспертов. • Запланируйте проведение совещания аудиторской группы (включая руководителя задания), чтобы обсудить вероятность существенных искажений (включая недобросовестные действия) в финансовой отчетности. • Определите соответствующие временные рамки (даты), когда будет реализован каждый аспект работы аудитора (инвентаризация, процедуры оценки риска, внешние подтверждения, посещение на конец периода и совещания для обсуждения результатов аудита).
Оценка рисков и ответные действия на риски	<ul style="list-style-type: none"> • Определите существенность финансовой отчетности в целом и существенность для выполнения аудиторских процедур. • Определите характер и степень необходимых процедур оценки риска, а также кто будет их выполнять. • Когда риск был оценен на уровне финансовой отчетности, разработайте соответствующие общие ответные действия на риск (см. Том 1, Глава 9). Также изучите влияние на дальнейшие аудиторские процедуры, которые будут выполнены. • Проинформируйте о результатах обзора запланированного объема и сроках аудита лиц, отвечающих за корпоративное управление. • Обновите и измените стратегию и план аудита по мере необходимости в свете новых обстоятельств.

Основные этапы	Описание
Раскрытие информации, представленной в финансовой отчетности	<p>Рассмотрите необходимость раскрытия информации, представленной в финансовой отчетности на ранних этапах аудита, чтобы можно было уделить надлежащее внимание планированию требуемого объема работ (например, необходимости в привлечении эксперта аудитора) и рассмотрению необходимых доказательств. Заблаговременное рассмотрение также поможет определить последствия для аудита значимой новой или пересмотренной информации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Требуется в результате изменений среды, финансового состояния или деятельности организации (например, значимое объединение бизнеса); • В результате изменений в применяемой концепции подготовки финансовой отчетности; или же • В связи с вопросами, касающимися раскрытия информации, которые аудитор, возможно, пожелает обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ)¹

После выявления и оценки рисков существенного искажения, а также после составления общей стратегии аудита (включая вопросы сроков, укомплектования персоналом и контроля) можно приступить к разработке подробного плана аудита. В подробном плане будут изложены дальнейшие аудиторские процедуры, требуемые на уровне предположений, которые отвечают выявленным и оцененным рискам.

В начале работы могут потребоваться изменения в общей стратегии и подробных планах аудита для принятия ответных мер в связи с новыми обстоятельствами, результатами аудита и прочей полученной информацией. Любые такие изменения должны документироваться вместе с указанием причин в такой аудиторской документации, как общая стратегия аудита или план аудита.

Общая стратегия аудита позволяет документировать соответствующие вопросы, перечисленные ниже.

Таблица 5.2-2

Подлежат документированию	Описание
Характеристики задания	<ul style="list-style-type: none"> • Применяемая концепция подготовки финансовой отчетности. • Требуются дополнительные отчеты, такие как отдельные финансовые и специфические для отрасли (регулирующих органов и т. д.). • Любая необходимость в специальных знаниях или экспертизе для решения сложных, специфических и рискованных областей аудита. • Доказательства, требуемые от обслуживающих организаций. • Использование доказательств, полученных в ходе предшествующих аудитов (таких как процедуры оценки рисков и тестирование средств контроля). • Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры (доступность данных и использование автоматизированных способов аудита). • Необходимость ввести некоторый элемент непредсказуемости при выполнении аудиторских процедур. • Доступность персонала и данных в аудируемой организации.
Цели отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • График подготовки и выпуска отчетности организацией. • Сроки проведения совещаний с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, для обсуждения: <ul style="list-style-type: none"> – Характера, сроков и объема аудиторских процедур, включая сроки для проведения инвентаризации, получения внешних подтверждений, а также промежуточных и других необходимых процедур; – Статуса аудиторской работы на протяжении выполнения задания; а также – Аудиторского заключения и других сообщений, таких как письма руководству. • Сроки проведения встреч/обсуждений между членами группы, ответственной за выполнение аудиторского задания, для целей обсуждения: <ul style="list-style-type: none"> – Факторов риска организации (бизнес-риски и риски недобросовестных действий); – Характера, сроков и объема работ, которые необходимо выполнить; – Обзорных проверок выполненных работ; а также – Других информационных взаимодействий с третьими лицами.

¹ ISA 260 (пересмотренный), Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, пункт A12-13

Подлежат документированию	Описание
Существенные факторы	<ul style="list-style-type: none"> • Существенность (общая, для отдельных областей финансовой отчетности и существенность для выполнения аудиторских процедур). • Предварительная оценка риска на уровне финансовой отчетности в целом и влияние на аудит. • Предварительное выявление: <ul style="list-style-type: none"> – Значимых и существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации; а также – Областей, где может быть зафиксирован наиболее высокий риск существенного искажения. • Способ, при помощи которого аудитор обращает внимание членов аудиторской группы на необходимость подвергать сомнению и следовать принципу профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств. • Соответствующие результаты предыдущих аудитов, в том числе выявленные недостатки в системе контроля и действия, предпринятые руководством для их устранения. • Обсуждения с сотрудниками аудиторской организации, которые оказывали иные услуги аудируемой организации. • Доказательства отношения руководства к системе внутреннего контроля и к важности средств внутреннего контроля в целом применительно ко всей организации. • Объем операций, который может играть определяющую роль в решении вопроса, будет ли эффективно для аудитора полагаться на средства внутреннего контроля.
Значимые изменения и доработки	<ul style="list-style-type: none"> • Значимые изменения в бизнесе, затрагивающие организацию, включая изменения в информационных технологиях и бизнес-процессах, изменения в ключевых принципах управления, а также порядке приобретения, слияния и продажи активов. • Значимые изменения в отрасли, такие как изменения в отраслевых правилах и новые требования к отчетности. • Значимые изменения в концепции финансовой отчетности, в частности изменения в стандартах бухгалтерского учета. • Другие значимые соответствующие события, в частности, изменения в правовой среде, затрагивающие организацию.
Характер, сроки и объем необходимых ресурсов	<ul style="list-style-type: none"> • Аудиторская группа (включая, при необходимости, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания). • Распределение обязанностей между членами аудиторской группы, включая распределение обязанностей между членами аудиторской группы с соответствующим опытом в тех областях, где могут быть превышены риски существенного искажения. • Составление бюджета выполнения задания, в том числе с учетом соответствующего количества времени, отведенного для областей, где могут быть превышены риски существенного искажения.

Если у организации есть компоненты в составе (такие как дочерние или операционные подразделения), следует обратиться к дополнительным аспектам, которые необходимо учитывать при планировании, изложенным в Приложении к ISA 300, и к требованиям ISA 600.

Для малых организаций краткий меморандум может служить документированной общей стратегией. Для подготовки плана аудита могут быть использованы стандартные программы аудита или контрольные списки, при условии допущения о том, что в них предусмотрено несколько соответствующих контрольных действий, и при условии того, что программы аудита адаптированы к обстоятельствам конкретного задания, включая оценку рисков.

5.3 Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о плане аудита

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
260.15	Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты A11 - A16).

Постоянный двусторонний диалог с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, может сыграть важную роль в процессе планирования аудита. Эффективное взаимодействие в отношении запланированных объемов и сроков проведения аудита может помочь руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление:

- Понять последствия работы аудитора;
- Обсудить вопросы риска, включая значительные риски, выявленные аудитором;
- Обсудить концепцию существенности с аудитором; а также
- Выявить области, в которых они могут просить аудитора провести дополнительные процедуры. Этот диалог может также помочь аудитору в улучшении понимания организации и ее окружения.

Однако необходимо проявить бдительность, чтобы не поставить под угрозу эффективность аудита. Например, информирование в отношении точности характера и сроков проведения детальных аудиторских процедур может снизить эффективность этих процедур, сделав их слишком предсказуемыми.

Вопросы, которые аудитор может рассмотреть для целей информационного взаимодействия, включают:

- Как аудитор предлагает устранить значительные риски существенного искажения, вызванного недобросовестными действиями или ошибкой;
- Должны ли ключевые вопросы аудита доводиться до сведения в соответствии с ISA 701, и если да, то каково предварительное мнение аудитора по вопросам, которые могут быть ключевыми вопросами аудита - это относится к аудитам финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, и к аудитам любых других организаций, в отношении которых аудитор принимает решение или обязан информировать о ключевых вопросах аудита;
- Подход аудитора к внутреннему контролю, относящемуся к аудиту; а также
- Применение существенности в контексте аудита.

Прочие вопросы, касающиеся планирования, которые могут быть уместными для обсуждения, включают:

- Мнения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении:
 - Распределения обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление и руководством;
 - Целей и стратегии организации, а также связанных с ними бизнес-рисков, которые могут привести к существенным искажениям;
 - Вопросов, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, заслуживают особого внимания в ходе аудита, а также любых областей, в которых они требуют проведения дополнительных процедур;
 - Значимого информационного взаимодействия с регулирующими органами; и
 - Прочих сведений, учитываемых лицами, отвечающими за корпоративное управление, которые могут повлиять на аудит финансовой отчетности.
- Отношение, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении процессов управления для выявления и принятия ответных мер на риски ошибок и недобросовестных действий организации, а также внутреннего контроля, установленного руководством для снижения таких рисков. Это также включает в себя то, как лица, отвечающие за корпоративное управление, контролируют эффективность такого внутреннего контроля;
- Ответные действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, на изменения в стандартах бухгалтерского учета, в практике корпоративного управления и прочие связанные вопросы; а также
- Ответные действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, на предыдущее информационное взаимодействие с аудитором.

Примечание: Такое двухстороннее информационное взаимодействие не изменяет условия единоличной ответственности аудитора за установление общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

В дальнейшем сведения должны сообщаться в силу требований соответствующего закона или нормативных актов, соглашения с организацией или дополнительных требований, применимых к заданию. Также обратите внимание, что ISA 265 устанавливает требования в отношении информирования о значительных недостатках, выявленных в системе внутреннего контроля.

5.4 Документация

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
300.12	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: <ul style="list-style-type: none"> (a) Общую стратегию аудита; (b) План проводимого аудита; а также (c) Все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию аудита или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (см. пункты A18 - A21)

Общая стратегия аудита и подробный план аудита, включая подробные сведения о любых существенных изменениях, внесенных в ходе выполнения аудиторского задания, будут задокументированы. Для этих целей аудитор может использовать меморандум, стандартные программы аудита или контрольные списки по планированию и завершению аудита, адаптированные по мере необходимости для отражения конкретных обстоятельств выполнения задания.

5.5 Примеры из практики — Общая стратегия аудита

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

После принятия решения о продолжении аудита и определения существенности, следующим шагом является разработка или обновление общей стратегии аудита для выполнения задания. Она может быть задокументирована в форме контрольного списка планирования или краткого, но структурированного меморандума (см. пункт 5.1 выше), в частности, примеры приведены ниже.

Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

«Dephta Furniture Inc.»

Меморандум общей стратегии

Дата окончания проверяемого периода: 31 декабря 20X2 года

Объем

Объем аудита не изменился за этот период. Аудит соответствует требованиям ISA и МСФО. В этом году не было никаких изменений в МСФО, которые влияют на Dephta.

Изменения в организации

Dephta планирует осуществлять продажи в иностранной валюте.

Объем продаж в сети Интернет также увеличивается, и возможности Dephta в области ИТ будут расширены.

Dephta в настоящее время осуществляет продажи Franjawa Merchandising. Эта компания известна стремлениями сокращения маржинальной прибыли своих поставщиков в обмен на крупные заказы, что требует от поставщиков обеспечивать наличие товарных запасов для мгновенной доставки по мере необходимости.

Риск

Наша оценка риска на уровне финансовой отчетности **низкая** (см. РД № ___). Руководство организации не слишком опытно, при этом демонстрирует высокую степень приверженности профессионализму; руководство ввело Кодекс этики и в целом хорошо относится к системе внутреннего контроля.

Общая стратегия

- Существенность для финансовой отчетности в целом будет увеличена с 8 000 до 10 000 евро в этот период, чтобы отразить рост продаж и рентабельности за последний период. Премии руководству в размере примерно 70 000 евро были добавлены к прибыли для расчета существенности для целей финансовой отчетности в целом [см. Рабочий документ по определению уровня существенности Том 2, Глава 6]. Существенность для аудиторских процедур (на основе оценки аудиторского риска) была установлена на уровне 7 000 евро, за исключением некоторых остатков по счетам, как описано в РД № ___.
- Мы привлекаем тот же старший персонал, что и в прошлом периоде, и выполняем работу в те же сроки.
- Мы планируем выполнить процедуры оценки рисков до конца года. В настоящее время не планируется вносить какие-либо изменения в основные системы.
- На совещании аудиторской группы по планированию, которое состоится 15 ноября, нам необходимо:
 - Рассмотреть вероятность недобросовестных действий применительно к финансовой отчетности;
 - Подчеркнуть необходимость придерживаться профессионального скептицизма нашими сотрудниками;
 - Определить сценарии недобросовестных действий со стороны сотрудников и руководства; а также
 - Сосредоточиться на выявлении операций между связанными сторонами, объем которых растет, а затем расширить наш объем тестирования.
- Мы примем участие в инвентаризации запасов на конец периода. В компании по-прежнему отсутствуют действующие контрольные процедуры в отношении товарно-материальных запасов.
- Мы привлекаем Дэвида (который хорошо разбирается в ИТ-системах), чтобы определить риски существенного искажения, связанного с продажами через сеть Интернет, и определить, существуют ли какие-либо соответствующие средства внутреннего контроля для снижения таких рисков. Он также оценит общие средства контроля ИТ-систем, которые считались неэффективными в прошлом году, но теперь считается, что они были улучшены.

Руководитель аудита (подпись): Сан Чжун Ли

Дата: 20 октября 20X2 года

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

«Kumar & Co.»

Меморандум общей стратегии

Дата окончания проверяемого периода: 31 декабря 20X2 года

Объем

- Проведение обязательного аудита
- Руководство хочет использовать МСФО для МСО

Риск

- Риск на уровне финансовой отчетности оценивается как **умеренный** (см. РД № ____).

Изменения в организации

- Снижение продаж по причине уменьшения количества заказов от Dephta.
- Указанные обстоятельства могут привести к нереализованным запасам готовой продукции и возврату проданных товаров.
- Радж не проявляет должной активности в бизнесе, по сравнению с предыдущим периодом, что может повысить уровень риска недобросовестных действий.
- Получение нового финансирования, что приводит к необходимости соблюдения новых банковских ковенантов.

Общая стратегия

- Существенность для финансовой отчетности в целом будет снижена с 3 000 до 2 500 евро в связи со снижением объема продаж и рентабельности. Существенность для выполнения аудиторских процедур (на основе нашей оценки аудиторского риска) была установлена на уровне 1800 евро, за исключением определенных остатков по счетам, как описано в РД № ____.
- Для обеспечения непрерывности и эффективности аудиторского процесса мы привлекаем тех же сотрудников, что и в прошлом периоде.
- Мы выполняем процедуры оценки риска в конце декабря.
- На совещании аудиторской группы по планированию, которое состоится 30 ноября, нам необходимо:
 - Рассмотреть вероятность подверженности финансовой отчетности недобросовестным действиям;
 - Обсудить возможность недобросовестных действий сотрудников и обхода руководством средств контроля. Бухгалтер кажется недовольным и может иметь мотивацию и возможность для совершения таких действий. Радж не принимал активного участия в обзорной проверке финансовой отчетности, как делал это раньше, и
 - Необходимо уделить внимание росту объема операций со связанной стороной Dephta.
- Мы примем участие в инвентаризации на конец периода.
- Мы расширяем наш объем тестирования операций со связанными сторонами.

Руководитель аудиторского задания (подпись): Сан Чжун Ли

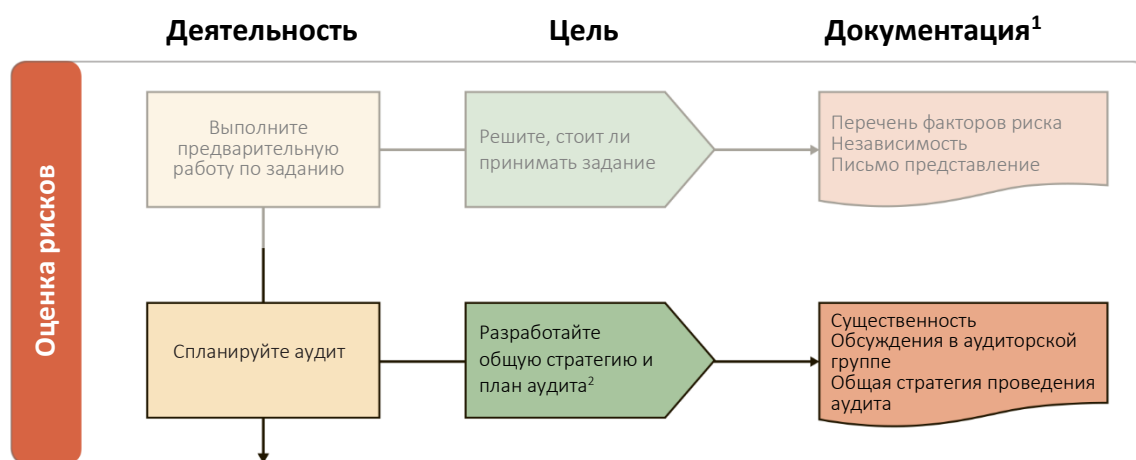
Дата: 20 октября 20X2 года

6

ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Определение и использование существенности при выполнении аудиторского задания.	320, 450

Схема 6.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
320.10	При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации (см. пункты A3 - A12).
320.11	Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур (см. пункт A13).
320.12	Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально (см. пункт A14).
320.13	Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур.
320.14	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин: (а) Существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10); (б) Если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10); (с) Существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11); и (д) Данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (а) - (с) в ходе аудита (см. пункты 12 - 13).
450.6	Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если: (а) Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными (см. пункт A7) (б) Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с ISA 320 (см. пункт A8)

6.1 Обзор

Решения, принятые аудитором в отношении существенности, послужат основой для оценки рисков и определения объема необходимых аудиторских процедур.

Определение существенности - это вопрос профессионального суждения. Существенность определяется на основании восприятия аудитором общих потребностей в финансовой информации -пользователей финансовой отчетности как группы. Общая существенность (термин, используемый в настоящем Руководстве для обобщения существенности для финансовой отчетности в целом) - это общая величина искажений в финансовой отчетности, включая упущения, которые считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями. Она отличается от аудиторского риска, связанного с выражением аудитором ненадлежащего мнения в отношении финансовой отчетности, которая существенно искажена.

В этой главе рассматривается определение общей и специфической существенности, а также использование аудитором существенности для выполнения аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Существенность используется на протяжении всего аудита для планирования аудита, оценки рисков, ответных действий на риски, подготовки и выпуска заключения. Дополнительная информация о существенности и аудиторском риске приведена в Главе 7 Тома 1 настоящего Руководства.

Имеется два уровня существенности, которые необходимо учитывать - общая существенность и специфическая существенность - как описано ниже.

Таблица 6.1-1

	Описание
Общая существенность (Для финансовой отчетности в целом)	Существенность для финансовой отчетности в целом (общая существенность) основана на профессиональном суждении аудитора в отношении наибольшей величины искажений, которые могут быть включены в финансовую отчетность без ущерба для экономических решений, принимаемых пользователем финансовой отчетности. Если величина неисправленных искажений, как по отдельности, так и в совокупности, превышает величину общей существенности, установленной для выполнения задания, это значит, что в финансовой отчетности имеются существенные искажения. Общая существенность основана на общих потребностях в финансовой информации различных групп пользователей. Следовательно, возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.
Специфическая существенность (уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации)	В некоторых случаях может возникнуть необходимость выявить искажения, которые по величине меньше общей существенности, и которые как этого можно было бы обоснованно ожидать, могут повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. Это может относиться к таким очень чувствительным областям, как раскрытие информации в отдельных примечаниях (например, вознаграждение руководства или отраслевые данные), вопросам соблюдения законодательства или особых условий договора или операций, на основе которых рассчитываются бонусы. Это также может быть связано с характером возможного искажения.

Характер искажений

При оценке влияния искажения на финансовую отчетность аудитор должен учитывать:

1. Величину (или количественные аспекты) потенциального искажения по отношению к существенности.
2. Характер (или качественные аспекты) потенциальных искажений и конкретные обстоятельства их возникновения. Это может послужить причиной их оценки аудитором как существенных, даже если они будут ниже установленного уровня существенности. Факторы, на которые необходимо обратить внимание при рассмотрении вопроса о том, могут ли искажения в качественном раскрытии информации быть существенными, включают:
 - Изменения обстоятельств организации. Например, когда организация осуществила значительное объединение бизнеса или продажу активов.
 - Изменения в применении требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, новый стандарт финансовой отчетности может потребовать нового, значительно более качественного подхода к раскрытию информации.
 - Необходимость раскрытия информации, которая представляла бы важность для пользователей финансовой отчетности. Примерами могут быть ситуации, когда организация может больше не соблюдать особые условия кредитного соглашения, не выполнила некоторые требования обязательной / регуляторной отчетности или участвовала в некоторых незаконных действиях. Это также относится к раскрытию информации по конкретным отраслям, таким как раскрытие информации о риске ликвидности для финансового учреждения.

Однако, разработать аудиторские процедуры для обнаружения искажений, которые могли бы быть существенными исключительно по причине их характера, не представляется возможным.

Существенность для выполнения аудиторских процедур

Существенность для выполнения аудиторских процедур используется аудитором с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом (общая существенность) или уровни существенности, установленные для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (специфическая существенность).

Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется в сумме (или суммах) менее, чем общая или специфическая существенность. Целью определения существенности для выполнения аудиторских процедур является выполнение большего числа аудиторских процедур, чем это потребовалось бы для общей или специфической существенности, чтобы:

- Обеспечить выявление искажений, меньших, чем общая или специфическая существенность, с тем чтобы надлежащим образом снизить вероятность того, что совокупность неисправленных ошибок и невыявленных искажений превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом; и, таким образом,
- Обеспечить запас или буфер для возможных невыявленных искажений. Этот буфер располагается между выявленными, но не исправленными искажениями в совокупности и общей или специфической существенностью.

Такой запас дает аудитору определенную уверенность в том, что невыявленные, а также все неисправленные искажения вряд ли будут достигать суммы, которая может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом. Оно предполагает применение профессионального суждения аудитора, которое зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий.

Существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается в отношении общей или специфической существенности. Например, специфическая существенность для выполнения аудиторских процедур тестирования расходов на капитальный ремонт и техническое обслуживание, выполняемых при наличии повышенного риска того, что активы не будут капитализированы, может быть определена в более низкой сумме по сравнению с уровнем общей существенности для выполнения аудиторских процедур. Существенность для выполнения аудиторских процедур может также использоваться для выполнения дополнительной работы в тех областях, которые наиболее чувствительны в силу характера потенциальных искажений и их возникновения, а не их стоимостного выражения.

6.2 Как определить существенность

В пунктах ниже рассматриваются вопросы определения и применения общей и специфической существенности.

Общая существенность

Общая существенность зависит от восприятия аудитором потребностей пользователей финансовой отчетности в финансовой информации. Аудиторы могут сделать следующие предположения о пользователях финансовой отчетности.

Таблица 6.2-1

Предположения	
Пользователи финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • Обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета; • Обладают желанием изучать информацию в финансовой отчетности с разумным усердием; • Понимают, что подготовка, представление и аудит финансовой отчетности осуществляются с учетом уровня существенности; • Понимают степень неопределенности, связанную с оценкой сумм на основе оценочных значений, суждений и с учетом будущих событий; а также • Принимают разумные экономические решения на основе информации, представленной в финансовой отчетности.

Процент от числового порога (или контрольного показателя) зачастую используется в качестве исходной расчетной точки при определении существенности. Характер контрольного показателя и применяемого процента предполагают использование профессиональных суждений. Например, в бизнесе, управляемом руководителем-собственником, где руководитель-собственник получает большую часть прибыли до налогообложения в форме вознаграждения, такой показатель, как прибыль до вознаграждения и налогообложения, может быть более актуальным.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Чтобы обеспечить определенную последовательность, аудиторские организации могут посчитать целесообразным установить некоторые общефирменные руководящие принципы относительно того, как изначально будет определяться существенность, включая применение соответствующих контрольных показателей. Однако фактически используемый контрольный показатель будет зависеть от профессионального суждения в свете конкретных обстоятельств аудируемой организации. Это также относится к использованию существенности для выполнения аудиторских процедур, которая, по сути, является инструментом, используемым аудитором для устранения риска существенных искажений путем «захватывания» искажений, которые оказываются ниже определенного числового порога.

При определении подходящего контрольного показателя, подлежащего применению, аудитор может рассмотреть вопросы, изложенные в представленной ниже таблице, при этом аудитор может счесть целесообразным получить понимание по этому вопросу мнений и ожиданий руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Таблица 6.2-2

Вопрос для рассмотрения	
Выбор правильного контрольного показателя для применения	<p>Пользователи Определите, кто является вероятными пользователями финансовой отчетности. К ним относятся собственники организации (и другие акционеры), а также лица, отвечающие за корпоративное управление, финансовые учреждения, франчайзеры, крупные спонсоры, сотрудники, клиенты, кредиторы, а также государственные учреждения и департаменты.</p>
	<p>Определенные ожидания пользователей Выявите определенные ожидания пользователей, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценка или раскрытие информации по таким вопросам, как операции со связанными сторонами, вознаграждение руководства и соблюдение законов и нормативных актов, значимых для чувствительных областей; • Раскрытие отраслевой информации, например, расходы на разведку в горнодобывающей компании и затраты на исследования в компании с большими техническими возможностями или фармацевтической компании; • Основные события или условные обязательства. К ним, в частности, может относиться: раскрытие информации о таких событиях, как приобретение, отчуждение, реструктуризация или инициирование важных судебных разбирательств против организации; а также • Наличие договорных обязательств кредитных соглашений, в частности, в отношении которых организация близка уже к нарушению определенного особого условия. Если незначительная неисправленная ошибка будет указывать на то, что подобное особое условие было нарушено, ее наличие может оказать существенное влияние на финансовую отчетность и, в худшем случае, повлиять на целесообразность использования допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.
	<p>Соответствующие элементы финансовой отчетности Какие основные элементы финансовой отчетности могут представлять интерес для пользователей (например, активы, обязательства, капитал, доходы и расходы)?</p>
	<p>Характер бизнеса организации Рассмотрите характер бизнеса организации, какая стадия жизненного цикла (рост, зрелость, спад) подходит организации, а также отрасль и экономическую среду, в которой организация ведет операционную деятельность.</p>
	<p>Необходимые корректировки Требуются ли корректировки для «нормализации» базы контрольных показателей? Прибыль от продолжающейся деятельности может быть скорректирована на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Необычные или неповторяющиеся статьи доходов/расходов; и • Такие статьи, как вознаграждение руководства, которые могут быть основаны на прибыли до начисления вознаграждения или могут выплачиваться исключительно для того, чтобы уменьшить прибыль, остающуюся в организации.
	<p>Основное внимание пользователей Какая информация в статьях финансовой отчетности привлечет наибольшее внимание пользователей? Например, пользователи, заинтересованные в:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценке финансовых результатов, будут сосредоточены на прибыли, доходах или чистых активах; а также • Ресурсах, используемых для достижения определенных целей, будут сосредоточены на характере и размерах доходов и расходов.
	<p>Финансирование Как финансируется организация? Если финансирование осуществляется исключительно за счет долга (а не акционерного капитала), пользователи могут уделять больше внимания заложенным активам и любым требованиям, чем прибыли организации.</p>
	<p>Волатильность Насколько волатильным является предлагаемый контрольный показатель? Например, контрольный показатель, основанный на прибыли, как правило, может быть подходящим, но, если организация работает практически близко к точке безубыточности в каждом периоде (например, показатели прибыли или убытков минимальны) или результаты ее деятельности колеблются в широких пределах, такие показатели, возможно, не могут служить подходящей основой для определения существенности.</p>
	<p>Альтернативные подходы Необходим ли альтернативный контрольный показатель для учета особых обстоятельств? Альтернативные контрольные показатели могут включать текущие активы, чистый оборотный капитал, совокупные активы, выручку, валовую прибыль, собственный капитал и денежные потоки от операций.</p>

Существенность для выполнения аудиторских процедур

Принимая во внимание, что общая и специфическая существенность устанавливаются в соответствии с потребностями пользователей финансовой отчетности, существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается в меньшей величине. Это приведет к увеличению выполняемой аудиторской работы (могут быть выявлены незначительные искажения) и снижению аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Если бы аудит планировался исключительно с целью выявления отдельных существенных искажений, то не оставалось бы запаса для целей выявления и учета несущественных искажений, которые могли бы существовать. В результате совокупность отдельных несущественных искажений могла бы привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется для:

- Обеспечения выявления несущественных искажений, меньших по величине, чем общая или специфическая существенность; и
- Обеспечения запаса или буфера для возможных невыявленных искажений. Этот запас располагается между совокупностью выявленных, но не исправленных искажений и общей или специфической существенностью.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, таким как, например, 80% от общей существенности. При таком упрощении будут игнорироваться конкретные факторы риска, которые могут иметь отношение к организации. Например, если существует высокий риск ошибок в оценке запасов, существенность для выполнения аудиторских процедур может быть снижена таким образом, что потребует проведения дополнительных аудиторских процедур для выявления степени искажения. И наоборот, если риск искажения в остатках дебиторской задолженности оценивается как низкий, уровень существенности для выполнения аудиторских процедур может быть повышен, что приведет к меньшему количеству аудиторских процедур по остаткам.

Определение аудитором существенности для выполнения аудиторских процедур является предметом профессионального суждения и зависит от:

- Понимания аудитором деятельности организации, которое корректируется в ходе выполнения процедур оценки рисков; а также
- Характера и степени искажений, выявленных в ходе ранее проводимых аудитов.

6.3 Искажения качественного характера в раскрытии информации

При рассмотрении вопроса о том, могут ли искажения качественного характера в раскрытии информации быть существенными, аудитор может определить соответствующие факторы, такие как:

- Специфика деятельности организации за указанный период.
- Применимая концепция подготовки финансовой отчетности, включая изменения в ней.
- Раскрытие информации качественного характера, представляющее важное значение для пользователей финансовой отчетности в силу характера деятельности организации (например, обязательств по соблюдению установленных долговых обязательств).

Искажения в раскрытии информации также накапливаются для того, чтобы помочь аудитору оценить влияние таких искажений на соответствующее раскрытие информации и финансовую отчетность в целом.

6.4 Явно незначительные искажения

Аудитор может установить сумму, ниже которой искажения будут расцениваться как явно незначительные и не должны будут накапливаться. «Явно незначительные» не является выражением, равнозначным по смыслу слову «несущественные».

Явно незначительными искажениями будут являться такие искажения, которые однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств возникновения они оценены.

Искажения в раскрытии информации также могут быть явно незначительными, независимо от того, принимаются ли они в отдельности или в совокупности, и оцениваются ли они по каким-либо критериям размера, характера или обстоятельств.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Не снижайте общий уровень существенности на основе высокого уровня аудиторского риска.**

Избегайте ошибки снижения общего уровня существенности (на уровне финансовой отчетности в целом) по причине высокого аудиторского риска. Общая существенность основана на информационных потребностях пользователей, а не на том, насколько рискованным может быть конкретный остаток по счету для аудита. Понижение порогового уровня общей существенности подразумевает, что:

- На решение пользователя финансовой отчетности влияет аудиторский риск, а не информация, представленная в финансовой отчетности; а также
- Аудитор проведет дополнительную работу, чтобы убедиться в отсутствии в финансовой отчетности искажений, которые в отдельности или в совокупности превышают пороговое значение уровня общей существенности.

Более эффективный подход заключается в снижении аудиторского риска до приемлемо низкого уровня путем установления существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне видов операций или остатков по счетам. Это обеспечит выполнение достаточного количества процедур для выявления любых искажений без снижения уровня общей существенности. Это также позволяет создать буфер безопасности для покрытия не выявленных в ходе выполнения аудиторских процедур искажений.

Установите уровень общей существенности по отношению к пользователям финансовой отчетности, а затем определите существенность для выполнения аудиторских процедур с целью разработки дальнейших аудиторских процедур.

Особо чувствительные области раскрытия информации, остатки по счетам и прочие вопросы

Используйте специфическую существенность для разработки дальнейших аудиторских процедур, в которых будут учитываться специфические риски и остатки по счетам в чувствительных областях аудита.

6.5 Краткий обзор

Уровни существенности и применение существенности для выполнения аудиторских процедур обобщены в представленной ниже таблице.

Таблица 6.5-1

	Общая	Специфическая	Для выполнения аудиторских процедур
Цель	Установить пороговое значение для определения того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, будь то по причине совершения ошибки или недобросовестных действий.	Установить пороговое (-ые) значение (я) (ниже уровня общей существенности), которое (ые) будет (будут) применяться к определенным видам операций, остатков по счетам или раскрытию информации, в отношении которых искажения на величины меньше, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей.	Установить пороговое значение (я) (ниже уровня общей или специфической существенности), что обеспечивает выявление несущественных искажений (меньше уровня общей или специфической существенности), и обеспечивает аудитора резервом безопасности.
Методика расчета	Какой уровень искажений в финансовой отчетности будет приемлемым для пользователей (то есть не повлияет на экономические решения, принимаемые пользователем финансовой отчетности)?	Какой уровень искажений, относящихся к особым обстоятельствам в определенных видах операций, остатках по счетам или раскрытию информации, как это обоснованно можно предположить, может оказывать влияние на экономические решения пользователей?	Какой объем аудиторских процедур потребуется провести для: <ul style="list-style-type: none"> • Определения искажений ниже уровня общей или специфической существенности; и • Определения достаточного резерва для не выявленных искажений?

Общая	Специфическая	Для выполнения аудиторских процедур	
<p>Универсальные правила (для использования в качестве отправной точки)</p>	<p>Существенность - это вопрос профессионального суждения, а не механического расчета. Поэтому в ISA не содержится каких-либо специальных указаний на этот счет.</p> <p>Однако прибыль от продолжающейся деятельности (от 3 до 7%) часто используется на практике как показатель, имеющий наибольшее значение для пользователей финансовой отчетности. Если такой метод считается неэффективным (например, для некоммерческой организации или в организации, в которой прибыль не является стабильной базой), рассмотрите применение других базовых показателей, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Доходы или расходы от 1 до 3%; • Активы от 1 до 3%; или • Собственный капитал от 3 до 5%. 	<p>Установите более низкую величину специфической существенности (на основе профессионального суждения) для аудита специфических или чувствительных областей финансовой отчетности.</p>	<p>В ISA не содержится каких-либо специальных указаний.</p> <p>Проценты варьируются, начиная от 60% (от общей или специфической существенности), где возможен более высокий риск существенного искажения, до 85%, где оцениваемый риск существенных искажений меньше.</p>
<p>Применение в аудите</p>	<p>Определение того, превышают ли неисправленные искажения, в отдельности или в совокупности, уровень общей существенности.</p>	<p>Определение того, превышают ли неисправленные искажения, в отдельности или в совокупности, уровень специфической существенности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Оценка рисков существенного искажения; а также • Разработка дальнейших аудиторских процедур для совершения ответных действий на оцененные риски.
<p>Пересмотр показателей существенности в ходе аудита</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Изменение обстоятельств, произошедших в ходе проведения аудита, таких как продажа части бизнеса; • Получение новой информации; или же • Изменение в понимании аудитором организации и ее операций в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур (например, итоговые финансовые результаты значимо отличаются от ожидаемых). 	<p>Изменение в особых обстоятельствах.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Изменения в оцененных рисках; • Размер и характер искажений, выявленных в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур; или же • Изменение в понимании аудитором организации.

6.6 Существенность в контексте планирования аудита и оценки рисков

Определение различных уровней существенности должно являться одним из ключевых моментов при составлении плана аудита. При этом оно не является отдельным этапом аудита, а, скорее, носит непрерывный и циклический характер. В следующей таблице обобщается применение существенности при составлении плана аудита и проведении оценки рисков.

Таблица 6.6-1

Существенность	
Планирование (общая стратегия и план аудита)	<p>Применяйте существенность для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определить, какие области финансовой отчетности требуют проведения аудита. • Определить контекст для общей стратегии аудита. • Спланировать характер, сроки и объем аудиторских процедур. • Определить уровень специфической существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, для которых искажения в суммах, меньших, чем уровень общей существенности или уровень существенности для выполнения аудиторских процедур могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей. • Определить существенность для выполнения аудиторских процедур по тем видам операций, остаткам по счетам или раскрытиям информации, по которым аудитором была определена специфическая существенность, в зависимости от уровня риска, связанного с такими показателями. • Оценить последующие доказательства, чтобы определить необходимость внесения каких-либо корректировок в любой из уровней существенности. Если это необходимо, аудитор соответствующим образом пересмотрит характер, сроки и объем аудиторских процедур.
Процедуры оценки рисков	<ul style="list-style-type: none"> • Определите, какие процедуры оценки риска необходимы. • Обеспечьте контекст при проведении оценки полученной информации. • Оцените величину (степень влияния) выявленных рисков. • Оцените результаты процедур оценки риска.
Совещания аудиторской группы	<ul style="list-style-type: none"> • Убедитесь, что члены аудиторской группы понимают потребности определенных пользователей и то, как это обоснованно можно предположить, может изменить их экономические решения. Это может быть целесообразным в том случае, если в ходе аудита члену аудиторской группы становятся известны сведения, которые могли бы привести к тому, что изначально была определена другая величина уровня существенности. Примерами таких сведений могут быть: <ul style="list-style-type: none"> – Решение о продаже большей части бизнеса организации; – Новая информация или факторы риска, которые могли бы повлиять на первоначальное определение существенности; – Изменение в понимании аудитором организации и ее деятельности в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур, например, когда фактические финансовые результаты существенно отличаются от ожидаемых результатов; и – Изменения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, такие как изменения стандартов учета, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации. • Разработка общей стратегии аудита. • Определите объем тестирования применительно к: <ul style="list-style-type: none"> – Существенности для выполнения аудиторских процедур; и – Специфической существенности для выполнения аудиторских процедур. • Выявите важнейшие вопросы и области, требующие особого внимания со стороны аудиторов.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Определение уровней общей и специфической существенности для выполнения аудиторских процедур требует профессионального суждения аудитора. Предполагается (но не обязательно требуется), что члены аудиторских групп обсуждают суждения, применяемые при определении уровней существенности, с руководителем аудиторского задания и получают его / ее одобрение. И в конечном итоге достаточно подробно записывают суждения, использованные при определении существенности, в рабочих документах по аудиту.

6.7 Существенность при проведении аудиторских процедур

Аудиторы должны учитывать существенность при определении характера, сроков и объемов аудиторских процедур, как изложено в следующей таблице.

Таблица 6.7-1

Существенность	
Выполнение аудиторских процедур	<p>Используйте существенность количественного характера, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определить, какие дальнейшие аудиторские процедуры необходимо выполнить. • Определить, какие элементы необходимо использовать для целей тестирования и стоит ли применять выборочный метод. • Оказать содействие в определении объемов выборки (например, интервал выборки = точность (существенность) ÷ фактор уверенности). • Оценить ошибки в результате репрезентативной выборки путем экстраполяции «вероятных» искажений на всю совокупность. • Оценить совокупность всех ошибок от уровня счета до уровня финансовой отчетности. • Оценить совокупность всех ошибок, включая чистое влияние неисправленных искажений на входящие остатки нераспределенной прибыли. • Оценить результаты выполненных процедур. <p>Используйте существенность качественного характера, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определить раскрытие информации, которая имеет качественные аспекты и которые могут быть актуальны при проведении оценки рисков существенного искажения. К таким раскрытиям может относиться раскрытие информации о: <ul style="list-style-type: none"> – Ликвидности и наличии обязательств по соблюдению установленных финансовых показателей для организации, находящейся в тяжелом финансовом положении. – Событиях или обстоятельствах, которые привели к признанию убытка от обесценения. – Основных источниках неопределенности, связанной с расчетными оценками, в том числе о допущениях, сделанных в отношении будущего. – Характере изменений в учетной политике и других соответствующих раскрытиях информации, которые, как ожидается, окажут значительное влияние на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации. – Связанных сторонах и операциях со связанными сторонами. – Анализе чувствительных областей, включая влияние изменений в допущениях, используемых в методах оценки. – Неопределенности отраженной или раскрытой суммы.

Примечание: Общая стратегия аудита и план аудита должны быть пересмотрены, если:

- Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными; или же
- Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к определенному уровню существенности.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Уровень общей существенности вряд ли будет меняться очень часто. Однако, возможно, его необходимо будет пересмотреть, когда аудитору станет известна новая информация или, если в понимании аудитором организации и ее операционной деятельности произошли изменения. Если требуется изменение, убедитесь, что члены аудиторской группы проинформированы об этом и оценивают возможное влияние такого изменения на план аудита.

Существенность для выполнения аудиторских процедур может изменяться в зависимости от новых факторов риска или новых результатов аудита, которые могут не влиять на уровень общей существенности. Изменения в существенности для выполнения аудиторских процедур приведут к изменению характера, сроков и объемов аудиторских процедур. Конечно, если уровень общей существенности изменится, то, скорее всего, потребуется соответствующее изменение в уровне существенности для выполнения аудиторских процедур.

6.8 Существенность при подготовке и выпуске заключения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
450.11	<p>Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:</p> <p>(а) Размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений (см. пункты A16–A22, A24–A25)</p> <p>(б) Воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации и на финансовую отчетность в целом (см. пункт A23)</p>
450.12	<p>Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты A26 - A28).</p>

Дополнительную информацию об оценке искажений см. в главе 21 Тома 2.

До вынесения мнения аудитор должен:

Подтвердить уровень существенности, установленный для финансовой отчетности в целом;

Оценить характер и совокупность выявленных неисправленных искажений; а также

Оценить в целом, имеет ли финансовая отчетность существенные искажения.

Таблица 6.8-1

Существенность	
Подготовка и выпуск заключения	<p>Аудитор будет применять существенность для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценить совокупность всех ошибок от уровня счета до уровня финансовой отчетности. • Оценить совокупность всех ошибок, включая результирующее влияние неисправленных искажений на входящие остатки нераспределенной прибыли. • Определить, следует ли проводить дополнительные аудиторские процедуры, когда совокупные искажения приближаются к величине общей или специфической существенности. • Попросить руководство исправить все выявленные искажения. • Рассмотреть возможность перепроверки областей с наибольшими искажениями. • Выносить суждения о характере и степени важности выявленных искажений, а также их размере. • Определить и оценить наличие искажений в раскрытии информации и степень их влияния. • Определить, следует ли модифицировать мнение в аудиторском заключении по причине наличия неисправленных существенных искажений.

Совокупность искажений включает:

- Конкретные искажения, выявленные аудитором по результатам выполнения аудиторских процедур; и
- Оценку прочих искажений, которые не могут быть, в частности, определены в количественном выражении.

Затем аудитор потребует от руководства учесть все выявленные искажения. Дополнительную информацию об оценке полученных аудиторских доказательств см. в главе 21 Тома 2.

6.9 Прочие вопросы, которые необходимо учитывать

Прочие вопросы, которые необходимо учитывать, включают:

- Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- Пересмотр уровня существенности; и
- Снижение уровня существенности по сравнению с предыдущим периодом.

Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, должны понимать ограничения, касающиеся степени точности, которую можно ожидать от аудита. Они также должны знать, что экономически нецелесообразно разрабатывать аудиторские процедуры, которые обеспечат абсолютную уверенность в том, что финансовая отчетность не является существенно искаженной. Аудит может обеспечить только разумную уверенность.

Когда в ходе аудита аудитором выявляются искажения, первым шагом является обращение к руководству с просьбой исправить все неисправленные искажения. Если руководство принимает решение не исправлять определенные искажения, аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, следующее:

- Подробные сведения о неисправленных искажениях и о влиянии, которое они, в отдельности или в совокупности, могут оказать на мнение в аудиторском заключении (если это не запрещено законом или соответствующим нормативными актами);
- Существенные неисправленные искажения по отдельности; а также
- Влияние неисправленных искажений, относящихся к предыдущим периодам, на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, а также на финансовую отчетность в целом.

Пересмотр уровня существенности

Предварительная оценка уровня общей существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур может измениться за время, прошедшее с планирования аудита до оценки результатов аудиторских процедур. Это может быть следствием изменения обстоятельств или изменения в знаниях аудитора в результате выполненных аудиторских процедур. Например, если аудиторские процедуры выполнены до конца периода, то аудитор будет ожидать результаты операционной деятельности и прогнозировать финансовое положение. Если фактические результаты операционной деятельности и финансовое положение будут существенно отличаться от прогнозов аудитора, оценка существенности и аудиторского риска может также измениться.

Снижение уровня существенности по сравнению с предыдущим периодом

В случае изменения обстоятельств по сравнению с предыдущим отчетным периодом аудитор должен рассмотреть влияние любого искажения на начальные остатки капитала. Например, если выручка от продаж и прибыль существенно меньше, чем в предыдущем отчетном периоде, необходимо снизить уровень существенности. При этом могут появиться ошибки в показателях на начало периода, поскольку ранее аудит проводился с использованием более высокого уровня существенности. Чтобы уменьшить риск существенной ошибки в остатке капитала на начало периода, аудитор может выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении остатков активов и обязательств на начало периода.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Новые аудиторские задания

Принимая новое аудиторское задание, уточните уровень общей существенности, использованный предшествующим аудитором. Это поможет определить, могут ли потребоваться дополнительные аудиторские процедуры в отношении остатков активов и обязательств на начало периода.

Привлечение экспертов руководства

Убедитесь, что любые эксперты, привлеченные организацией (для оказания помощи организации в подготовке финансовой отчетности) или привлекаемые аудиторской группой, получили указания использовать соответствующий уровень существенности в отношении выполняемой ими работы.

6.10 Документация

Задokumentируйте определение следующих сведений и факторов, учитываемых при определении:

- Общей существенности;
- В соответствующих случаях, уровня (уровней) специфической существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- Существенности для выполнения аудиторских процедур; и
- Любых обстоятельств, влекущих за собой пересмотр вышеперечисленных факторов в ходе аудита.

Было бы также целесообразно задokumentировать любые факторы качественного характера, которые необходимо учитывать, в частности: ликвидность и обязательства по соблюдению установленных финансовых показателей, а также величину, установленную для явно незначительных искажений.

6.11 Наглядные примеры из практики — Определение и применение существенности

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Существенность зачастую документируется в рабочей таблице, в которой содержится краткая информация о результатах операционной деятельности и имеется область для рассмотрения других вопросов существенности, которые необходимо учитывать, в частности, факторы качественного характера.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

«Dephta Furniture Inc.»

(Фрагмент)

Оценка существенности

Основными пользователями финансовой отчетности являются банк и акционеры. Уровень существенности, используемый в прошлом отчетном периоде, составил 8 000 евро.

См. рабочий документ № ___ касательно возможных величин существенности на основе прибыли от продолжающейся деятельности, а также выручки. Используя наше профессиональное суждение, мы решили определить уровень существенности на основе 5% прибыли до налогообложения после добавления к ней вознаграждения руководству в размере 70 000 евро. Также были рассмотрены другие базовые показатели для определения уровня существенности, такие как выручка, но было принято решение о том, что прибыль до налогообложения является наиболее значимой величиной по отношению к определенным пользователям финансовой отчетности.

В этом отчетном периоде планируется использовать 10 000 евро в качестве общего уровня существенности. Понятие существенности и его применение в аудите обсуждалось в общих чертах с клиентом.

С учетом профессионального суждения и типов искажений, выявленных в ходе предыдущих аудитов, общая существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне в 7 500 евро.

Специфическая существенность для уплаченных местных налогов с продаж была установлена на уровне 1 000 евро, поскольку мы обязаны аудировать местные налоги и сообщать об установленной сумме в местный орган власти.

Нам также необходимо учитывать возможные искажения в раскрытии информации, представленной в финансовой отчетности (как количественные, так и качественные по своему характеру), если можно обоснованно ожидать, что они повлияют на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

Величина явно незначительных искажений установлена в размере 250 евро.

Подготовлено: JF **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

Утверждено: LF **Дата:** 5 января 20X3 г.

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

«Kumar & Co.»

(Фрагмент)

Оценка существенности

Основными пользователями финансовой отчетности являются банк и собственники. Уровень существенности, используемый в предыдущем отчетном периоде, составил 3 000 евро.

Учитывая потребности пользователей, мы решили определить уровень существенности на основе примерно 1% от выручки. Мы считаем, что выручка обеспечивает более стабильную основу для существенности, чем прибыль до налогообложения. В этом отчетном периоде планируется использовать 2 500 евро в качестве общего уровня существенности. Понятие существенности и его применение в аудите обсуждалось в общих чертах с клиентом.

Используя профессиональное суждение, которое в значительной степени основано на истории ошибок за предыдущие периоды, общая существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне 1 800 евро.

Прочие вопросы

см. в рабочем документе № 615 для ...

Подготовлено: JF **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

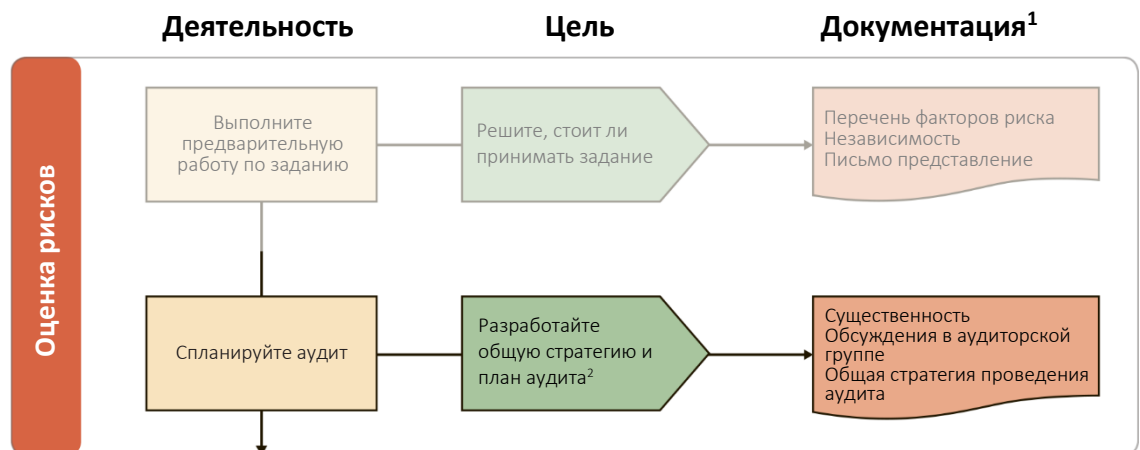
Утверждено: LF **Дата:** 5 января 20X3 г.

7

ОБСУЖДЕНИЯ В АУДИТОРСКОЙ ГРУППЕ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Цель и характер необходимых обсуждений в аудиторской группе относительно подверженности финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям.	240, 300, 315 (Пересмотренный)

Схема 7.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
240.15	ISA 315 (пересмотренный) требует проведения обсуждения между членами аудиторской группы, а также определения руководителем задания круга вопросов, которые необходимо довести до сведения тех членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении. В ходе этого обсуждения особое внимание должно быть уделено тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения должно игнорироваться возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях (см. пункты A10 - A11).
240.44	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом ISA 315 (пересмотренным): (а) Значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий; и (б) Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.
315.10	Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и возможность использования применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам деятельности и обстоятельствам организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении (см. пункты A21 - A24).

7.1 Обзор

Важнейшей составляющей успеха любого аудиторского задания является хорошее информационное взаимодействие между членами аудиторской группы. Информационное взаимодействие начинается с назначения членов группы, организации совещания группы для планирования задания, а затем продолжается в течение выполнения всего задания.

Преимущества хорошего информационного взаимодействия внутри группы изложены в таблице ниже.

Таблица 7.1-1

Преимущества	
Необходимость постоянного информационного взаимодействия между членами аудиторской группы	Эффективность аудита <ul style="list-style-type: none"> Каждый член в аудиторской группе будет понимать организацию, отчетность которой аудирруется, применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, его / ее конкретную роль в аудите, а также ожидания относительно того, как и когда будет выполнено задание. Потенциальные возможности для избыточного аудита или для недостаточного аудита будут значительно сокращены.
	Эффективность аудита <ul style="list-style-type: none"> Сотрудники получают сведения о клиенте и информацию об ожиданиях от аудита непосредственно от руководства, в частности, от руководителя задания. Обсуждения в группе о подверженности финансовой отчетности существенным искажениям помогут определить бизнес-риски и риски недобросовестных действий, которые необходимо учитывать. Будут приняты более эффективные решения относительно характера, сроков и объемов процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур. Открытые каналы связи позволяют быстро реагировать на новую информацию в таких областях, как необычные операции/события, связанные стороны и вопросы подготовки и выпуска заключения.
	Повышение квалификации <ul style="list-style-type: none"> Передовые практики (технологии) организации проведения аудиторских проверок будут доводиться руководителями до сведения сотрудников. Сотрудникам будет предложено задавать вопросы и пересматривать эффективность выполненных в предыдущем периоде ответных действий на оцененные риски.

Эффективное постоянное информационное взаимодействие предполагает:

- Вовлечение (и безраздельное внимание) руководителя задания и старшего персонала; и
- Готовность руководства прислушиваться к младшему персоналу. Это подразумевает понимание задания с точки зрения младшего персонала, поощрение их вопросов и предложений, а затем предоставление обратной связи.

На схеме ниже обобщено представлено, какие вопросы следует учитывать и обсуждать на совещаниях аудиторской группы.

Схема 7.1-2

Информационное взаимодействие аудиторской группы

Назначение членов аудиторской группы и распределение их обязанностей

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание:

- Навыки и опыт
- Потребность в специалистах
- Необходимость привлечения лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания
- Применение внутреннего аудита

Совещание группы по планированию аудита

Обсуждение:

- Существенности
- Выводов, основанных на понимании аудитором организации
- Потенциальных бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий
- Того, как и где финансовая отчетность аудируемой организации, включая раскрытие информации может оказаться подверженной существенному искажению
- Плана аудита, в том числе кто, что, где и когда
- Контроля и надзора

В ходе и после проведения аудита

Обсуждение:

- Результаты аудита, хода выполнения аудиторских процедур и выявленных проблем
- Изменений в плане аудита
- Новой информации
- Необычных событий/операций
- Предложений по проведению аудита на следующий период

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Обсуждения в аудиторской группе имеют решающее значение для эффективного проведения аудита. Старайтесь не спешить при освещении повестки дня при наличии ограничений по времени. Эти обсуждения позволяют обсуждать аудиторские риски, разрабатывать сценарии возможных недобросовестных действий и возможные ответные действия. Это также дает возможность сотрудникам узнать о деятельности организации и о том, какие действия требуются на период проведения аудита. Сотрудников можно также поощрять к тому, чтобы они высказывали свои идеи о том, как можно было бы улучшить проведение аудиторских процедур.

7.2 Совещание аудиторской группы по планированию аудита

При более масштабных заданиях совещание по планированию аудита должно быть запланировано заблаговременно до начала работы на месте. Это даст время, необходимое для подготовки или внесения изменений в подробный план аудита. При выполнении небольших заданий, планирование организовывается посредством кратких обсуждений в начале выполнения задания и по мере его выполнения.

Членов аудиторской группы следует поощрять к тому, чтобы они приходили на совещание с имеющимися у них вопросами, и были готовы к участию и обмену информацией с профессиональным скептицизмом. Они должны отбросить любые убеждения в том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны. На масштаб вопросов, подлежащих обсуждению, должны влиять обязанности, опыт и информационные потребности членов аудиторской группы, ответственных за выполнение задания.

Три ключевых области, на которые следует обратить внимание, представлены в таблице ниже.

Таблица 7.2-1

Ключевые области для рассмотрения	Цель: Провести открытое обсуждение
<p>Поделиться идеями об организации касательно кадрового потенциала, операционной деятельности и целей</p>	<p>Организация</p> <ul style="list-style-type: none"> • История и бизнес-цели. • Корпоративная культура. • Изменения в операционной деятельности, структуре персонала или системах. • Применение соответствующей системы финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации. <p>Руководство</p> <ul style="list-style-type: none"> • Характер / структура организации и управления. • Отношение к внутреннему контролю. • Стимулы к совершению недобросовестных действий. • Необъяснимые изменения в поведении или образе жизни ключевых сотрудников. • Любые признаки возможной предвзятости руководства. <p>Известные факторы риска</p> <ul style="list-style-type: none"> • Опыт предыдущих аудиторских заданий. • Существенные факторы бизнес-риска. • Возможность совершения недобросовестных действий. • Изменения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации.
<p>Цель: Мозговой штурм для обсуждения идей и возможных подходов к аудиту</p>	
<p>Мозговой штурм</p>	<p>Возможность ошибок и недобросовестных действий.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Какие области финансовой отчетности могут быть подвержены существенным искажениям (по причине недобросовестных действий и ошибок)? Этот шаг является обязательным при проведении всех аудитов. • Как руководство может совершать и скрывать недобросовестные действия при составлении финансовой отчетности? В связи с этим целесообразно разработать различные сценарии недобросовестных действий или, по возможности, воспользоваться услугами специалиста по судебно-бухгалтерской экспертизе. Рассмотрите бухгалтерские записи в журнале учета, предвзятость руководства в оценках / оценочных обязательствах, изменения в учетной политике и т. д. • Каким образом активы организации могли бы быть незаконно присвоены или неправомерно использоваться в личных целях? • Есть ли стимулы некорыстного характера (такие как сохранение источника финансирования неприбыльной организации) для манипулирования финансовой отчетностью? • Учитывайте риски при оценке раскрытий финансовой отчетности. Может ли руководство преднамеренно попытаться представить раскрытие информации таким образом, чтобы затруднить надлежащее понимание раскрываемых вопросов (например, включение большого количества несущественной информации или использование непонятного или двусмысленного изложения)? <p>Ответные действия на риски.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Какие возможные аудиторские процедуры / подходы могут рассматриваться для совершения ответных действий на риски, указанные выше? • Подумайте, будет ли элемент непредсказуемости учтен в характере, сроках и объеме аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

Ключевые области для рассмотрения	Цель: Провести открытое обсуждение
Цель: Определить направление	
Планирование аудита	<p>Специфические области для рассмотрения:</p> <p>Убедитесь, что специфические требования всех ISA, относящихся к аудиту, должным образом учтены в плане аудита. ISA, включающие определенные процедуры, которые должны быть выполнены, включают:</p> <p>ISA 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»</p> <p>ISA 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»</p> <p>ISA 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»</p> <p>ISA 550 «Связанные стороны»</p> <p>ISA 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»</p> <p>ISA 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».</p> <p>Аудиторы организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, (и других организаций, по отношению к которым х аудитор обязан в случаях, предусмотренных законом или нормативным актом или решил подготовить заключение в соответствии с ISA 701) обязаны определить вопросы, которые, требуют значительного внимания со стороны аудитора для включения в аудиторское заключение в качестве ключевых вопросов аудита. Когда применяется ISA 701, необходимость определения таких вопросов может обсуждаться на совещании по планированию аудита.</p> <p>Обеспечьте предоставление аудиторской группе указаний по вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определите уровни существенности. • Распределите роли и обязанности. • Представьте краткий обзор разделов аудита, которые будет выполнять каждый сотрудник. Рассмотрите требуемый подход, специальные соображения, сроки выполнения, требуемую документацию, степень надзора, с кем нужно связаться, когда возникают вопросы, обзорную проверку аудиторской документации, и любые другие ожидания. • Подчеркните важность того, что аудитор должен придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита.

Примечание: Если некоторые члены аудиторской группы не могут присутствовать на совещании, руководитель задания должен решить, какие вопросы, поднятые на совещании, необходимо им сообщить.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Подчеркните важность того, что необходимо проявлять бдительность в отношении признаков неупорядоченности, но также избегайте поспешных выводов, особенно, при обсуждении результатов с руководством или сотрудниками организации. Укажите возможные обстоятельства (показатели риска), которые в случае их обнаружения могут указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

Недобросовестные действия, как правило, обнаруживаются путем выявления закономерностей, исключений и странностей при выполнении операций и в ходе событий. Например, ложная претензия, учтенная в составе расходов, сама по себе не имеет существенного значения для финансовой отчетности, но может указывать на гораздо более серьезную проблему, в частности, отсутствие честности руководства.

7.3 Информационное взаимодействие в ходе и по завершении аудита

Каждый член аудиторской группы будет иметь несколько иной взгляд на организацию. Некоторые сведения, собранные конкретным членом группы, могут даже не иметь смысла, если они не соотносятся со сведениями, полученными другими членами группы. В частности, это верно в отношении недобросовестных действий, когда именно выявление незначительных типичных изменений, странностей и расхождений может привести в итоге к обнаружению таких действий.

Простая аналогия - это головоломка. Каждая ее часть в отдельности не позволяет человеку увидеть единую картину; только когда все ее части собраны воедино, можно увидеть общую картину. То же самое относится и к аудиту. Только тогда, когда отдельные знания / выводы каждого аудитора доводятся до сведения всей аудиторской группы, можно понять общую картину. Это наглядно показано на схеме ниже.

Обмен информацией о результатах



Обсуждения в группе не должны ограничиваться только совещанием по планированию. Следует поощрять членов аудиторской группы сообщать и делиться информацией, которую они получают в ходе аудита, по любым актуальным вопросам, особенно когда это влияет на оценку риска и запланированные аудиторские процедуры.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Проводите короткие совещания по подведению итогов на стратегически важных этапах в ходе аудита

Помимо обсуждений по вопросам планирования аудита в начале выполнения задания может быть целесообразно (но не обязательно) для аудиторской группы, какой бы малой она ни была, провести совещание (или организовать конференцию) и обсудить итоги аудита после выполнения следующих фаз аудита.

Осуществление процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур

Такие совещания по результатам работы не обязательно должны быть формальными или продолжительными. Они позволяют членам аудиторской группы в устной форме проинформировать о результатах работы, выявленных расхождениях, и вопросах, на которые необходимо обратить внимание. Они также могут сообщить о любых вопросах (даже незначительных), которые показались им странными или не имеющими смысла. Зачастую это незначительные вопросы, которые в совокупности с информацией, полученной другими членами группы, указывают на возможный фактор риска (такой как недобросовестные действия), который может потребовать от аудиторской группы выполнения дальнейшей работы. Даже если аудиторская группа состоит только из двух человек, проведение таких совещаний может дать значительные результаты.

Завершение аудита

По завершении предыдущего аудита аудиторская группа всегда стремится перейти к выполнению следующего задания. В результате большинство данных, которые могут быть полезны для проведения аудита в следующем периоде, могут быть утеряны. Короткое совещание или конференция по телефону после проведения каждого аудита может проводиться с целью получения обратной связи от аудиторской группы и определения того, что можно улучшить. Это может включать выявление:

- Областей аудита, которые могут потребовать дополнительного или меньшего внимания в будущем;
- Любых других неожиданных результатов, необычных операций или случаев финансового давления на персонал, которые могут быть показателем недобросовестных действий или стимулом для совершения таковых;
- Любых запланированных изменений, которые повлияют на аудиторские задания будущих периодов, в частности, изменения в структуре ключевого персонала, новое финансирование, приобретение, внедрение новых видов продукции или услуг, новой системы бухгалтерского учета или прочих изменений в системе внутреннего контроля;
- Области, в которых сама организация может оказать дополнительную помощь, например, провести анализ определенных областей финансовой отчетности; а также
- При наличии значительных факторов риска на совещании по подведению итогов аудита также может быть рассмотрен вопрос о том, намерена ли аудиторская организация продолжать отношения с клиентом в последующем периоде. Если о своем отказе от продолжения сотрудничества аудиторская организация заявит сразу по завершении аудита, причины отказа будут понятны всем, и это даст организации больше времени для поиска другого аудитора.

В ходе проведения первого совещания по планированию аудита можно запланировать время и дату проведения подобных совещаний.

7.4 Наглядные примеры из практики — Обсуждения в аудиторской группе

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

До проведения совещания можно направить членам аудиторской группы для ознакомления финансовую отчетность за самый ближайший период, список оцененных рисков за предыдущие периоды (или текущий период, если они обновлены) с указанием ответных действий на оцененные риски. На совещании обязательно подчеркивается необходимость применения профессионального скептицизма и необходимость немедленно сообщать о любых подозрительных ситуациях или о возможных предупреждающих сигналах о недобросовестных действиях.

Документация может быть оформлена в форме стандартной повестки дня или в форме меморандума к аудиторскому файлу.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Дата проведения совещания: 8 декабря 20X2 г.

Пункт повестки дня	Протокол заседания
1. Существенность и значительные остатки по счетам.	<i>Повысить уровень общей существенности до 10 000 евро с учетом роста рентабельности и выручки, а также уровень существенности для выполнения аудиторских процедур до 7 500 евро.</i>
2. Сроки выполнения, ключевые даты, и доступность персонала клиента.	<i>Подтверждено, что сроки проведения аудита за прошедший период являются подходящими и наши запросы руководству о содействии в подготовке определенных графиков разумны.</i>
3. Что мы можем вынести из прошлого опыта, такого как проблемы/события, которые вызвали задержки и обусловили наличие областей для избыточного / недостаточного аудита?	<i>В прошлом году внутренний контроль над проведением инвентаризации был недостаточно эффективным, что привело к необходимости проведения дополнительной работы. Клиент указал, что этот вопрос будет решен до конца этого периода.</i>
4. Есть ли какие-либо новые проблемы, связанные с честностью руководства организации, допущением о непрерывности деятельности, судебными разбирательствами, и т.д.?	<i>Просмотрите газетную статью по поводу Парвин. Это может быть единственным случаем, но мы должны проявлять осторожность.</i>
5. Изменения, произошедшие в этом году в бизнес-операциях и/или финансовых условиях, нормативном регулировании отрасли, применяемой учетной политике, и составе сотрудников.	<i>Объем продаж через сеть Интернет сейчас составляет 12% от общего объема продаж. Имеются планы по значительному росту. Это создаст дополнительную нагрузку на объем денежных средств, средства внутреннего контроля и системы управления операционной деятельностью. Нынешний экономический спад оказывает дополнительное давление на организацию, поскольку необходимо поддерживать продажи на прежнем уровне, несмотря на падение спроса и продажных цен.</i>
6. Восприимчивость финансовой отчетности к недобросовестным действиям. Какими возможными способами можно было бы совершить недобросовестные действия в организации? Разработайте несколько возможных сценариев, а затем спланируйте процедуры, которые подтвердят или развеют любые подозрения.	<i>Весьма возможны предвзятость руководства и способность обойти систему контроля во избежание возникновения налогового обязательства. Оценки руководства организации, бухгалтерские записи в журнале и операции со связанными сторонами подвержены различного рода манипуляциям. Кроме того, Арьян (старший продавец) живет на широкую ногу. Мы должны ознакомиться с расчетами вознаграждений и выручки от продаж.</i>
7. Значительные риски, требующие особого внимания.	<i>Вероятность неисполнения обязательств по соглашениям с банком. Сурадж утверждает, что собирается обсудить с банком условия, чтобы сделать их более гибкими.</i>
8. Надлежащие ответные действия аудитора на выявленные риски.	<i>Детальный план аудита был довольно подробно рассмотрен с ответственным персоналом, и был определен ряд факторов, способствующих эффективности проведения аудита.</i>
9. Раскрытие финансовой отчетности.	<i>Мы провели обзорную проверку раскрытия информации, представленной в ФО, и рассмотрели необходимость в дополнительном раскрытии или в пересмотре раскрытия. Мы также рассмотрели вопрос, может ли информация быть раскрыта таким образом, что она внесет путаницу в ее правильное понимание. Таких случаев раскрытия информации выявлено не было.</i>
10. Рассмотрение необходимости в специализированных навыках или консультантах, тестировании средств внутреннего контроля по сравнению с аудиторскими процедурами по существу, необходимость внедрения элемента непредсказуемости в некоторые аудиторские тесты, и объем работ, который мог бы быть выполнен клиентом.	<i>Специалист по ИТ должен ознакомиться с продажами через сеть Интернет и общими средствами контроля в ИТ-системе. Посещение запланировано на декабрь этого периода.</i>
11. Определение функций членов аудиторской группы, сроков выполнения и обзорных проверок аудиторского файла.	<i>В общий и детальный планы аудита были внесены изменения.</i>

Подготовлено: JF **Дата:** 8 декабря 20X2 г.
Утверждено: LF **Дата:** 5 января 20X3 г.

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Меморандум к аудиторскому файлу: «Kumar & Co.»

8 декабря 20X2 года аудиторская группа (руководитель задания и старший персонал) встретились, чтобы спланировать порядок выполнения аудиторского задания Kumar & Co.

Мы обсудили следующие вопросы:

- Уровень общей существенности был снижен до 2 500 евро по причине снижения рентабельности и объема продаж. Существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на отметке 1 800 евро.
- В последнее время внимание Раджа было сосредоточено на решении личных проблем в семье. В связи с чем деятельность бухгалтера находится под недостаточным контролем. В итоге это дает Руби шанс держать под собственным контролем числовые показатели, отражаемые в отчетности. Любые непреднамеренные или преднамеренные ошибки Руби могут остаться незамеченными. Это следует рассматривать как значительный риск недобросовестных действий при проведении аудита.
- Возможны предвзятость руководства организации и способность обойти систему контроля, чтобы избежать возникновения налогового обязательства или избежать факта неисполнения обязательств по соглашениям с банком. Оценки, выполненные руководством, были традиционно консервативными. Членам аудиторской группы мы напомнили, что нужно быть внимательными и бдительными ко всему, что им кажется необычным.
- Мы будем уделять пристальное внимание операциям и определению стоимости на продукцию для связанной стороны Dephta.

План аудита:

- Подтверждено, что сроки выполнения аудита прошедшего отчетного периода являются подходящими и мы будем вновь просить руководство организации содействовать нам в подготовке определенных графиков. Однако, поскольку в прошлом периоде от Kumar & Co. было затруднительно получить запрошенные нами графики вовремя, мы потратим немного времени в текущем периоде на работу с Руби заранее и предоставим ей шаблоны графиков, чтобы обеспечить ее понимание того, что нам необходимо и что требуется от нее в установленные сроки.
- План аудита был рассмотрен достаточно подробно. Процедуры в некоторых областях были расширены на основе оцененного риска, в то время, как ряд других процедур был исключен для тех областей, где оцениваемый уровень риска был низким.
- Мы решили, что будет более эффективно выполнять процедуры по существу, чем проводить тестирование средств контроля, поскольку нет таких предпосылок, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Подготовлено: JF

Дата: 8 декабря 20X2 г.

Утверждено: LF

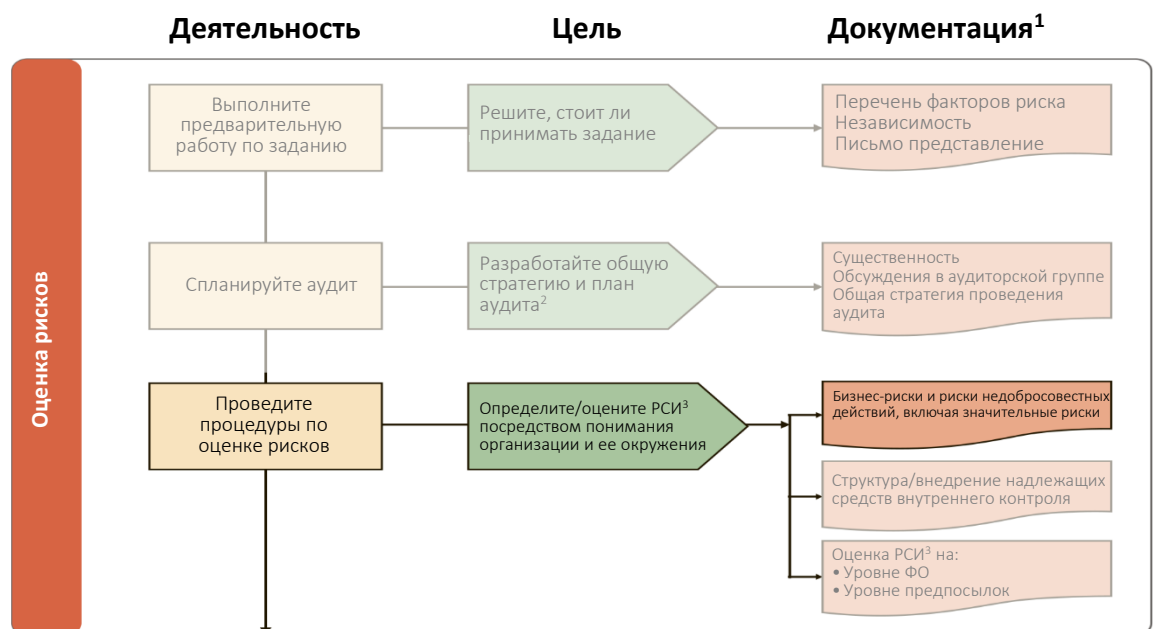
Дата: 5 января 20X3 г.

8

НЕОТЪЕМЛЕМЫЕ РИСКИ — ВЫЯВЛЕНИЕ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Порядок выявления рисков существенных искажений в финансовой отчетности.	240, 315 (Пересмотренный)

Схема 8.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения

Параграф №	Цель/цели ISA
240.10	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) Выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий; (б) Получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий путем разработки и проведения соответствующих процедур; и (с) Надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.
315.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Параграф №	Цель/цели ISA
200.13	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Риск существенного искажения - риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом: (i) Неотъемлемый риск - установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля подверженность предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями. (ii) Риск средств контроля – риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.
240.11	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Недобросовестные действия - умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ. (б) Факторы риска недобросовестных действий - события или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения.
240.12	В соответствии с ISA 200 аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита, осознавая возможность существенного искажения вследствие недобросовестных действий, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты А7–А8)
240.13	За исключением случаев, когда у него есть основания для уверенности в обратном, аудитор может принимать записи и документы за подлинные. Если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, заставляют аудитора думать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что условия того или иного документа были изменены и это изменение не было раскрыто аудитору, аудитор должен провести дополнительные исследования (см. пункт А9).
240.15	ISA 315 (пересмотренный) требует проведения обсуждения между членами аудиторской группы, а также определения руководителем задания круга вопросов, которые необходимо довести до сведения тех членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении. В ходе этого обсуждения особое внимание должно быть уделено тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения должно игнорироваться возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях (см. пункты А10 - А11).

Параграф №	Цель/цели ISA
240.17	<p>Аудитор должен запросить информацию у руководства организации по следующим вопросам:</p> <p>(a) Оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок (см. пункты A12–A13)</p> <p>(b) Процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий (см. пункт A14)</p> <p>(c) Информирование руководством, если такое информирование имело место, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски; и</p> <p>(d) Информирование руководством, если такое информирование имело место, работников организации о взглядах руководства на деловую практику и этическое поведение.</p>
240.18	<p>Аудитор должен запросить информацию у руководства и, в случае необходимости, у иных лиц внутри организации, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было случаях реальных недобросовестных действий, а также подозрений или обвинений в недобросовестных действиях в организации (см. пункты A15 - A17).</p>
240.22	<p>Аудитор должен оценить, не могут ли необычные или неожиданные соотношения, выявленные при выполнении аналитических процедур, в том числе связанных со счетами учета выручки, указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.</p>
240.23	<p>Аудитор должен проанализировать прочую полученную им информацию на предмет того, указывает ли она на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункт A22).</p>
240.24	<p>Аудитор должен оценить информацию, полученную в результате применения прочих процедур оценки рисков и связанных с ними действий, на предмет того, не указывает ли она на наличие одного или более факторов риска недобросовестных действий. Хотя факторы риска недобросовестных действий не обязательно указывают на наличие недобросовестных действий, они во многих случаях присутствуют в обстоятельствах, когда такие действия имеют место, и поэтому могут указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты A23 - A27).</p>
240.44	<p>Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом ISA 315 (пересмотренным):</p> <p>(a) Значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий; и</p> <p>(b) Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.</p>
315.11	<p>Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:</p> <p>(a) Соответствующие отраслевые и регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты A25–A30)</p> <p>(b) Характер организации, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) ее операционную деятельность; (ii) ее структуру собственности и корпоративного управления; (iii) виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в организации специального назначения; и (iv) структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты A31–A35) <p>(c) Выбор и применение организацией учетной политики, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли (см. пункт A36)</p> <p>(d) Цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты A37 - A43)</p> <p>(e) Оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты A44 - A49)</p>

8.1 Обзор

Выявление рисков является основой аудита. Оно основано на аудиторских процедурах и является их неотъемлемой частью для понимания аудитором организации и ее окружения. Без четкого понимания организации, аудитор может упустить определенные факторы риска. Например, если объем продаж клиента увеличивается, аудитору важно знать, что продажи в отрасли в целом резко снижаются.

Целью этапа оценки риска является выявление источников риска с последующей оценкой того, могут ли они привести к существенным искажениям в финансовой отчетности. Это предоставляет аудитору информацию, необходимую для ориентирования стратегии аудита на те области, где риск существенных искажений наиболее высок, без необходимости уделять внимание областям с меньшим уровнем риска.

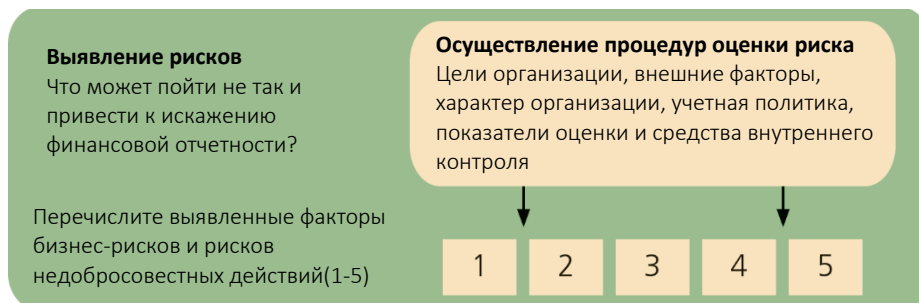
Оценка риска состоит из двух отдельных частей:

- Выявления риска (вопрос: «что может пойти не так»); а также
- Собственно оценки риска (определение значимости каждого риска).

Оценка рисков подробно рассматривается в Главе 9 Тома 2.

Процедура выявления риска наглядно показана на схеме ниже.

Схема 8.1-1



ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

На первом этапе выявите риски

Вы не можете оценить риск, который не был изначально выявлен. Старайтесь исключить предположение о том, что соответствующие риски отсутствуют или что риски существенного искажения будут идентичны рискам, выявленным в предыдущем периоде, только потому, что проверяемая организация является малой. Поскольку в текущем периоде могут существовать новые риски, а характер/значение некоторых ранее выявленных рисков может измениться.

После выполнения первого задания уделите внимание тем изменениям, которые произошли с момента окончания предыдущего периода.

После выполнения первого задания уделите внимание тому, какие изменения произошли применительно к каждому из шести источников риска (см. Схему 8.7-1), а не тому, чтобы начинать все сначала. Это позволит сэкономить время и сосредоточить внимание на характере и последствиях новых рисков, которые могут выявляться в текущем периоде, а также на пересмотре ранее выявленных рисков.

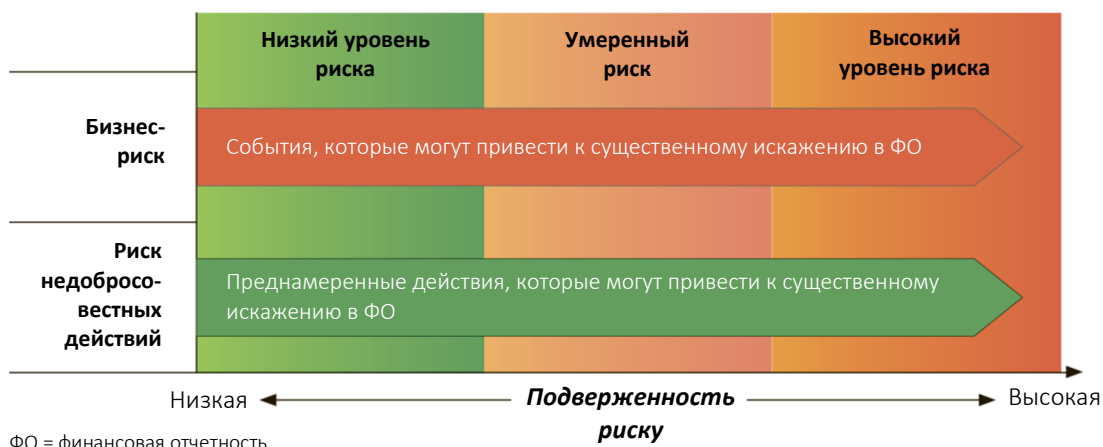
8.2 Типы риска

Существует две основные классификации риска:

- Бизнес-риск; и
- Риск недобросовестных действий.

Разница между бизнес-риском и риском недобросовестных действий заключается в том, что риск недобросовестных действий является результатом преднамеренных действий человека. Это наглядно показано на приведенной ниже схеме.

Схема 8.2-1



Примечание: Во многих случаях риск может быть как бизнес-риском, так и риском, связанным с недобросовестными действиями. Например, внедрение новой системы бухгалтерского учета создает неопределенность (ошибки могут быть допущены по мере того, как персонал осваивает новую систему учета) и будет классифицироваться как бизнес-риск. Однако его также можно классифицировать как риск недобросовестных действий, поскольку кто-то может воспользоваться неопределенностью для незаконного присвоения активов или манипулирования финансовой отчетностью.

Бизнес-риск

Термин «бизнес-риск» охватывает не только риски существенных искажений в финансовой отчетности. Бизнес-риски – это риски, возникающие в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию. Это может также включать постановку несоответствующих целей и определение ненадлежащих стратегий.

Бизнес-риск включает в себя события, которые могут возникать вследствие изменений или сложности. Неспособность признать необходимость изменений также может привести к возникновению бизнес-риска. Изменения могут возникать по следующим причинам:

- Разработки новой продукции, которая может оказаться неудачной;
- Несоответствия рынка даже при условии, что новая продукция активно внедряется; или же
- Недостатков продукции, которые могут привести к возникновению определенных обязательств и нанести ущерб репутации организации.

Риск недобросовестных действий

Риск недобросовестных действий связан с событиями или условиями, которые указывают на побуждение или давление для совершения заведомо недобросовестных действий или предоставляют возможность совершения недобросовестных действий.

Понимание аудитором факторов бизнес-риска и риска недобросовестных действий повышает вероятность выявления рисков существенного искажения. Тем не менее, аудитор не несет ответственности за выявление или оценку всех возможных бизнес-рисков.

8.3 Источники информации об организации

Первым этапом в процессе оценки риска является сбор (или пересмотр) как можно большего количества соответствующих сведений и информации об организации. Эти сведения определяют важные критерии для выявления и оценки возможных факторов риска.

Информация об организации и ее окружении может быть получена как из внутренних, так и из внешних источников. Во многих случаях аудитор начинает сбор информации из внутренних источников информации. Затем эту информацию можно проверить на соответствие информации, полученной из таких внешних источников, как данные торговых ассоциаций и данные об общей экономической ситуации, которые зачастую имеются в открытом доступе в сети Интернет. В приведенной ниже схеме отражены некоторые из потенциальных источников информации.

	Внутренние источники	Внешние источники
Сведения о финансовом положении	<ul style="list-style-type: none"> Финансовая отчетность Бюджеты Отчеты Показатели оценки результатов деятельности Налоговые декларации Учетная политика Суждения и оценки 	<ul style="list-style-type: none"> Сведения из источников сети Интернет Отраслевые сведения Сведения о конкурентах Кредитные рейтинговые агентства Кредиторы Государственные органы Средства массовой информации и другие внешние стороны
Информация нефинансового характера	<ul style="list-style-type: none"> Видение, ценности, цели и стратегии Организационная структура Должностные инструкции Кадровый потенциал Показатели оценки результатов деятельности Руководства по политике и процедурам 	<ul style="list-style-type: none"> Сведения из источников сети Интернет Данные торговых ассоциаций Отраслевые прогнозы Государственные органы Статьи из СМИ

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Основным источником информации, который зачастую упускается из виду, является рабочая документация аудитора за предыдущие периоды. Подшивки такой документации зачастую содержат ценную информацию по таким вопросам, как:

- Соображения или вопросы, которые необходимо учитывать при планировании аудита на текущий период;
- Оценка и источник возможных исправлений и неисправленных ошибок;
- Области, в которых периодически возникают разногласия, такие как допущения, используемые для оценочных значений;
- Области, которые кажутся подверженными ошибкам; а также
- Вопросы, поднятые в ходе общения аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Информация, полученная в результате процедур оценки рисков, проведенных до принятия решения о принятии задания или продолжения отношений с клиентом, может быть использована в качестве понимания организации аудиторской группой.

8.4 Процедуры оценки рисков

На основе полученной информации об организации аудитор может разработать процедуры оценки рисков, рассмотренные в Главе 8 Тома 1. Эти процедуры оценки риска будут разработаны для получения и документирования понимания аудитором организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля.

Объем понимания организации, необходимый аудитору для выявления рисков, содержится в шести ключевых областях, а именно:

Схема 8.4-1

А. Внешние факторы	Характер отрасли Нормативно-правовая среда Концепция подготовки финансовой отчетности
В. Характер организации	Операционная деятельность и ключевой персонал Структура собственности и управление Инвестиции, структура и финансирование
С. Учетная политика	Выбор и применение Причина изменений Адекватность организации
Д. Цели и стратегии организации	Бизнес-планы и стратегии Финансовые последствия и принимаемые риски
Е. Оценка / обзорная проверка финансовых результатов	Что оценивается Кто проводит проверку финансовых результатов
Ф. Система внутреннего контроля, значимая для аудита	Процессы и соответствующие средства контроля, позволяющие снизить риски на уровне организации и на уровне операций

Достаточность информации, полученной для понимания организации (глубина понимания), необходимая аудитору, является предметом профессионального суждения. При этом аудитор обладает пониманием организации в меньшей степени, чем ее руководство при осуществлении управления организацией. Последний раздел («F» в приведенной выше схеме), который касается системы внутреннего контроля, значимой для аудита, обсуждается в Главе 5 Тома 1 и Главах 4, 11 и 12 Тома 2.

Получение понимания характера организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, имеет ряд преимуществ, как указано в таблице ниже.

Таблица 8.4-2

Обеспечивает важные критерии	
Преимущества, полученные от понимания организации	<p>Выявление рисков и разработка ответных действий на них</p> <ul style="list-style-type: none"> • Вынесение суждений относительно оценки рисков. • Разработка соответствующих ответных действий на выявленные риски существенного искажения в финансовой отчетности. • Установление уровня существенности (см. Главу 6, Тома 2). • Разработка планов, необходимых для выполнения аналитических процедур. • Разработка / выполнение дальнейших аудиторских процедур для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. • Оценка достаточности / уместности полученных аудиторских доказательств (например, правильности использованных предпосылок и устных и письменных заявлений руководства). <p>Обзорная проверка финансовой отчетности</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценка выбора и применения учетной политики руководством. • Рассмотрение достаточности и достоверности (в соответствующих случаях) раскрытия информации, представленной в финансовой отчетности. • Определение областей аудита для особого рассмотрения (например, операции со связанными сторонами, необычные или сложные договорные обязательства, непрерывность деятельности или необычные операции).

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Получение понимания аудитором организации не является дискретной фазой, которую можно выполнить на раннем этапе проведения аудита, а затем отложить в сторону. Важно постоянно узнавать информацию об организации в ходе проведения аудита и сохранять бдительность в отношении факторов риска, ранее не выявленных или в отношении которых необходимо пересмотреть первоначальный уровень оценки риска.

8.5 Источники риска

Ошибки и недобросовестные действия в финансовой отчетности возникают из-за факторов риска, которые берут свое начало в одной или нескольких из шести обязательных областей понимания организации (см. Схему 8.5-1).

Примером может служить введение нового сложного налога, взимаемого с организации. Это будет внешний фактор риска. Риск искажения в финансовой отчетности может быть обусловлен неверным толкованием нового закона, что приведет к неправильному расчету подлежащего уплате налога и причитающейся к уплате суммы. Обратите внимание, что источником (или причиной) риска является новый налог, который влияет на организацию, а не ошибка в расчете, которая является влиянием фактора риска. В результате введения нового налога возрастает риск ошибки в расчетах.

На следующей схеме показаны шесть обязательных областей понимания в качестве потенциальных источников риска.

Обратите внимание, что источники риска, как правило, не связаны с какой-то определенной областью финансовой отчетности. Например, экономический спад может привести к искажению во многих областях финансовой отчетности, таких как товарные запасы, дебиторская задолженность, продажи и т. д. Поэтому сначала выявите источник риска, а затем определите, где в финансовой отчетности могут возникнуть искажения.

Схема 8.5-1



* РСИ = риски существенного искажения

Ниже приводятся примеры источников риска (но не их влияния на специфические области финансовой отчетности).

Таблица 8.5-2

Источники бизнес-риска и риска недобросовестных действий	
Цели и стратегии организации	<ul style="list-style-type: none"> • Неподходящие, нереалистичные или чрезмерно агрессивные цели и стратегии. • Разработка новой продукции или услуг, или переход на новые направления деятельности. • Внедрение новых направлений бизнеса / заключение сделок, в которых у организации мало опыта. • Несоответствие между ИТ-стратегией и бизнес-стратегиями организации. • Ответные действия на быстрые темпы роста или падение продаж, которые могут оказывать давление на системы внутреннего контроля и навыки персонала. • Применение сложных механизмов финансирования. • Корпоративные реструктуризации. • Крупные сделки со связанными сторонами.

Источники бизнес-риска и риска недобросовестных действий	
Внешние факторы	<ul style="list-style-type: none"> • Состояние экономики и изменения в государственном регулировании. • Снижение спроса на продукцию или услуги организации. • Высокая степень сложного регулирования. • Отраслевые изменения. • Невозможность получить необходимые ресурсы (материалы или квалифицированный персонал). • Намеренный саботаж в отношении продукции или услуг организации. • Ограничения в доступности привлечения капитала и кредита.
Характер организации	<ul style="list-style-type: none"> • Плохая корпоративная культура и управление. • Некомпетентный персонал на ключевых должностях. • Изменения в составе ключевого персонала, в том числе уход ключевых руководителей. • Сложность с точки зрения операционной деятельности, организационной структуры или продукции. • Недостатки в продукции или услугах, которые могут привести к возникновению долговых обязательств и риску подрыва репутации. • Неспособность осознать необходимость изменения (требуется определенные навыки или технологии). • Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно не устраненные руководством. • Плохие отношения со спонсорами, привлекаемыми извне, такими как банки. • Постоянная обеспокоенность и проблемы с ликвидностью, включая потерю значимых клиентов. • Внедрение новых систем, связанных с финансовой отчетностью.
Индикаторы оценки результатов деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • Руководство не использует оценку результатов деятельности для целей оценки того, соответствуют ли результаты деятельности целям, установленным руководством организации. • Манипулирование данными отчетности для достижения целевых показателей. • Меры, не используемые для улучшения операционной деятельности или выполнения корректирующих действий.
Принципы учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> • Непоследовательное применение учетной политики. • Ненадлежащее применение учетной политики.
Система внутреннего контроля	<ul style="list-style-type: none"> • Недостаточный уровень контроля руководства над повседневной операционной деятельностью. • Недостаточный уровень всеобъемлющих средств контроля или отсутствие таковых над деятельностью, в том числе над кадровым потенциалом, совершением недобросовестных действий и подготовкой данных отчетности, в частности, оценок и финансовых отчетов. • Недостаточный или отсутствие всеобъемлющего контроля над такими операциями, как выручка, закупки, расходы и начисление заработной платы. • Недостаточная защита активов.

8.6 Риск недобросовестных действий

Термин «недобросовестные действия» относится к умышленным действиям одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенным при помощи обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ.

Недобросовестные действия с участием одного или нескольких членов руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, называется «недобросовестными действиями руководства».

Недобросовестные действия, в которых участвуют только сотрудники организации, называется «недобросовестными действиями сотрудников». В любом случае может иметь место сговор внутри организации или с третьими лицами за пределами организации.

На схеме ниже приведены виды и характеристики недобросовестных действий.

Схема 8.6-1

	Манипуляции данными финансовой отчетности (завышение или занижение уровня доходов по сравнению с фактическими)		Незаконное присвоение активов (перевод активов в личное пользование)	
Кто?	Собственники и Руководство	Сотрудники	Собственники и Руководство	Сотрудники
Почему?	Личная выгода (экономия налогов, продажа бизнеса по завышенной цене или выплата вознаграждения) Обосновать намерение (остаться в бизнесе, сохранять рабочие места, поддерживать финансирование, служить интересам общества)	Личная выгода (получить вознаграждение за результат, скрыть убытки или скрыть факт присвоения активов)	Личная выгода или содействие тому, кто нуждается в активах	Личная выгода или содействие тому, кто нуждается в активах
Как?	Обход системы внутреннего контроля, неправильные/неверные операции, сговор, манипулирование учетными политиками, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Неверно или неправильно зарегистрированные операции, сговор, манипуляции в учетной политике, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Обход систем внутреннего контроля, хищение товарных запасов/активов, сговор, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Хищение товарных запасов или активов, сговор, использование слабых мест в системе внутреннего контроля
Сколько?	Зачастую в больших размерах по причине положения руководства в организации и объема имеющихся у руководства знаний систем внутреннего контроля	Зачастую в меньших размерах, но могут со временем накапливаться в большом объеме, если не выявлены своевременно	Зачастую основывается на конкретной потребности. Даже если начинаются с малого, скорее всего, со временем только увеличатся, если не будут выявлены своевременно	Зачастую основывается на конкретной потребности. Могут быть незначительными, но со временем только увеличатся, если не будут выявлены своевременно

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Для каждого выявленного фактора риска определите, является ли этот риск бизнес-риском или риском недобросовестных действий, или же и тем и другим. Большинство источников риска могут привести к бизнес-рискам и рискам недобросовестных действий. Например, смена сотрудников, ответственных за составление финансовой отчетности, может привести к ошибкам (бизнес-риск), но может также предоставить возможность кому-то совершить недобросовестные действия.

8.7 Типы и характеристики недобросовестных действий

Несмотря на то, что совершение недобросовестных действий может происходить на любом уровне организации, оно имеет тенденцию быть более серьезным (и связано с большими денежными суммами), когда в совершение таких действий вовлечено высшее руководство.

К числу основных условий, создающих условия для совершения недобросовестных действий, относятся:

- Неэффективное корпоративное управление;
- Недостаток лидерства со стороны руководства и плохой «тон, заданный высшим руководством»;
- Высокая степень побуждения для искажения финансовых результатов деятельности;
- Налоги или другие расходы, которые считаются очень завышенными или обременительными;
- Сложность правил, положений и политик организации;
- Нереалистичные ожидания от банкиров, инвесторов или других заинтересованных сторон;
- Понижение и неожиданные смещения в сторону понижения показателей рентабельности;
- Нереалистичные бюджетные цели для сотрудников; а также
- Несоответствующая система внутреннего контроля, особенно при наличии изменений в структуре организации.

Исходя из вышеизложенного, можно определить, что наиболее эффективным средством внутреннего контроля предотвращения недобросовестных действий является сильная приверженности лиц, отвечающих за корпоративное управление и лиц, занимающих высшие руководящие должности, поступать правильно и честно. Об этом свидетельствуют четко сформулированные ценности организации и приверженность этическим требованиям, которые формируются в ходе ежедневной деятельности. Это утверждение верно для организаций любого размера.

8.8 Треугольник недобросовестных действий

При проведении процедур оценки риска члены аудиторской группы должны учитывать наличие трех условий, которые зачастую позволяют установить факт совершения недобросовестных действий. Специалисты по судебно-бухгалтерской экспертизе зачастую называют эти три условия «треугольником недобросовестных действий» (см. ниже), потому что, когда присутствуют все три условия, повышается вероятность совершения недобросовестных действий.

Условия следующие:

- **Давление**

Зачастую оно возникает по причине наличия насущных потребностей (таких как наличие значительных личных долгов или удовлетворение ожиданий аналитика или банка в отношении прибыли), которые затруднительно разделить с другими.

- **Возможность**

Плохая корпоративная культура и отсутствие надлежащих процедур внутреннего контроля зачастую могут создавать уверенность в том, что совершение недобросовестных действий может остаться незамеченным.

- **Оправдание**

Оправдание - это уверенность в том, что недобросовестные действия на самом деле не совершались. Например, лицо, причастное к совершению таких действий, обосновывает свой поступок, утверждая, что «это не имеет большого значения» или «я беру только то, что заслуживаю».

Схема 8.8-1



К примеру, руководителю-собственнику организации в сфере строительства может быть предложена работа по строительству пристройки в доме друга, при условии, что такая сделка предполагает исключительно наличный расчет без необходимости получения подтверждающих документов и соответствующих разрешений. Рассмотрим три условия:

- «**Давление**» на руководителя-собственника может заключаться в снижении налогов, которые в противном случае подлежали бы уплате.
- «**Возможность**» заключается в том, что руководитель-собственник может обойти систему внутреннего контроля в отношении признания выручки, а не отражать выручку от продажи.
- «**Оправдание**» может заключаться в том, что руководитель-собственник уже платит очень большие налоги.

Примечание: если какое-либо одно из трех условий отсутствует, продажа за наличный расчет вряд ли состоится. Рассмотрим три источника риска недобросовестных действий, изложенные ниже.

Таблица 8.8-2

Источники риска недобросовестных действий	
Мотивирующие факторы и давление	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовой стабильности или прибыльности организации угрожают внешние общие экономические, отраслевые факторы или внутренние факторы, оказывающие влияние на операционную деятельность организации. • На руководство оказывается повышенное давление с целью удовлетворения требований или ожиданий третьих лиц или лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, целевые показатели прибыли организации или соблюдение обременительных законов природоохранительного законодательства). • Наличие личных финансовых обязательств может оказать давление на руководство аудируемого лица или его рядовых сотрудников, имеющих доступ к денежным средствам и другим активам, подверженным хищениям с целью неправомерного присвоения таких активов. • Плохие отношения между администрацией аудируемого лица и его сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам и другим активам. Например: <ul style="list-style-type: none"> – Фактически происходящие или планируемые сокращения штата; – Недавно внесенные или планируемые изменения в порядке оплаты труда, планах выплаты премий, компенсаций; и – Повышение по службе, выплата компенсаций и другие формы поощрения, не отвечающие ожиданиям сотрудников. • Личное финансовое положение руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, финансовые интересы, компенсация, гарантии и т. д.), может быть поставлено под угрозу в случае недостижения целевых финансовых показателей организации.

Источники риска недобросовестных действий	
Отношение и оправдание	<p>Признаки оправдания</p> <ul style="list-style-type: none"> • Руководство заинтересовано в использовании несоответствующих средств для целей: <ul style="list-style-type: none"> – Минимизации прибыли, отраженной в финансовой отчетности по налоговым соображениям; а также – Увеличения объема заявленной прибыли, чтобы избежать нарушения условий кредитования, установленных банком, увеличения продажной цены организации или чтобы достичь целей, определенных третьими лицами. • Поведение сотрудника, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность организацией. • Среди высшего руководства преобладает низкий моральный дух. • Руководство терпимо относится к хищениям среди некоторых сотрудников. К примеру, если сотрудник уличен в хищении, в отношении него не принимаются никакие дисциплинарные меры. • Руководство не обеспечивает внедрение системы ценностей или этических норм для организации. • Руководство не уделяет достаточного внимания вопросам текущего контроля или снижения рисков, связанных с незаконным присвоением активов. <p>Признаки отношения к работе</p> <ul style="list-style-type: none"> • Известны случаи нарушения руководством законов и нормативных актов или случаи выдвижения обвинений против руководства в совершении недобросовестных действий. • Руководство демонстрирует изменения в поведении или образе жизни, которые могут свидетельствовать о незаконном присвоении активов. • Высшее руководство подает плохой пример с точки зрения этики (например, показатели расходов искусственно завышаются, совершаются мелкие кражи и т. д.). • Руководство стремится обойти имеющуюся систему внутреннего контроля. • Руководство не принимает надлежащих мер по устранению выявленных недостатков в системе внутреннего контроля. • Руководитель-собственник организации не разграничивает операции личного характера и деловые операции. • Имеют место разногласия между акционерами в субъектах с закрытой структурой собственности. • Постоянные попытки руководства организации обосновать крайне ограниченный или ненадлежащий учет применением принципов существенности. • Натянутые отношения между руководством организации и текущим или предшествующим аудитором.
Возможности для совершения недобросовестных действий	<p>Активы, подверженные незаконному присвоению</p> <ul style="list-style-type: none"> • Значительные суммы наличных в кассе или в обработке. • Небольшие по размеру единицы запасов, которые обладают высокой стоимостью или пользуются большим спросом. • Легко конвертируемые активы, такие как облигации на предъявителя, алмазы или компьютерные микросхемы. • Имущество, механизмы и оборудование небольших размеров, обладающие рыночной привлекательностью и у которых отсутствуют признаки, идентифицирующие собственника. <p>Недостаточные средства внутреннего контроля</p> <ul style="list-style-type: none"> • Недостаточный контроль со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, за действиями руководства в отношении выявления и совершения ответных действий на риски недобросовестных действий. • Недостаточное разделение обязанностей или недостаточное внимание к проведению проверок. • Недостаточный контроль над расходами высшего руководства. • Недостаточный контроль со стороны руководства за сотрудниками, ответственными за активы. • Низкий уровень отбора соискателей на должности, имеющие доступ к активам. • Недостатки в системе учета активов. • Неэффективная система авторизации и утверждения операций. • Недостаточная физическая безопасность наличности, инвестиций, товарных запасов или основных средств. • Отсутствие полной и своевременной выверки состояния активов. • Отсутствие своевременной и надлежащей документации по проводимым операциям (например, по кредитам на возврат проданных товаров). • Отсутствие обязательных вакансий сотрудников, ответственных за выполнение основных контрольных функций. • Недостаточное понимание руководством информационных технологий, которые могут быть использованы сотрудниками подразделения информационных технологий в целях незаконного присвоения активов. • Недостаточный уровень контроля за доступом к автоматизированным учетным записям, включая контроль за доступом и проверку состояния журнала регистрации событий в компьютеризированных системах. • Недостаточный контроль над участием руководства в подготовке раскрытия информации. <p>Специфические области уязвимости</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценочные значения руководства, признание выручки, использование бухгалтерских записей в журнале, операции со связанными сторонами и т. д.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Недобросовестные действия всегда носят преднамеренный характер. Это включает сокрытие информации от аудитора и намеренное искажение фактов. Следовательно, недобросовестные действия обнаруживаются путем поиска закономерностей, странностей и расхождений, зачастую в тех денежных суммах, которые можно считать незначительными.

Недобросовестные действия вряд ли будут выявляться только по результатам выполнения процедур по существу. Например, аудитор вряд ли выявит отсутствующую операцию или определит, что операция недействительна, если у аудитора нет дополнительного «понимания организации», которое можно использовать в качестве основы.

Аудиторы, в зависимости от их роли и занимаемой позиции в аудиторской группе, отвечающей за выполнение задания, могут определить фактор риска недобросовестных действий, связанный с одним или несколькими элементами треугольника. Однако, вероятность того, что аудитор выявит все три условия (возможность, давление, оправдание) одновременно, минимальна. Поэтому для аудиторской группы очень важно постоянно обсуждать результаты своей работы в ходе выполнения задания.

Преимущества обсуждений членами группы, отвечающей за выполнение задания, описаны ниже.

Схема 8.8-3



В случае отсутствия информационного взаимодействия между членами аудиторской группы любому члену вышеупомянутой аудиторской группы было бы затруднительно увидеть общую картину. Тогда как постоянное информационное взаимодействие с членами аудиторской группы позволяет им соединять воедино разрозненные фрагменты информации таким образом, что они могут увидеть общую картину.

8.9 Профессиональный скептицизм

Аудитор обязан проявлять профессиональный скептицизм на всем протяжении работы над выполнением задания. Проявление профессионального скептицизма включает в себя сведения, изложенные в таблице ниже.

Таблица 8.9-1

Профессиональный скептицизм подразумевает:	
Признание того факта, что руководство всегда имеет возможность совершить недобросовестные действия	Признание того факта, что руководство всегда имеет возможность обойти систему внутреннего контроля. Члены аудиторской группы должны отбросить любые убеждения в том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и добропорядочными, несмотря на прошлый опыт аудитора, подтверждающий их честность и добропорядочность.
Применение критических оценок	Критическую оценку надежности полученных аудиторских доказательств.
Проявление бдительности	Противоречит ли аудиторское доказательство или ставит под сомнение достоверность: <ul style="list-style-type: none"> • Документов и ответных действий на запросы? • Прочей информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление?

Профессиональный скептицизм подразумевает:**Проявление осторожности**

Следует избегать:

- Непринятия во внимание необычных обстоятельств.
- Чрезмерного обобщения при формировании выводов на основе наблюдений аудитора.
- Использования ошибочных допущений при определении характера, сроков выполнения, и объема аудиторских процедур, а также оценки результатов их выполнения.
- Принятия менее чем убедительного аудиторского доказательства, исходя из убеждения в том, что руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и порядочными.
- Принятия заявлений руководства организации вместо получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Применение профессионального скептицизма к аудиту клиента, которого вы знаете и которому доверяете, может быть затруднено. Людям свойственно доверять другим людям, при условии отсутствия информации о том, что человек не заслуживает доверия. Следовательно, руководителям задания и сотрудникам необходимо регулярно напоминать о профессиональном скептицизме. Некоторые практические предложения по применению этой концепции включают в себя:

- Создание вымышленного персонажа (с указанием его имени) кого-то, кто отрицательно относится к средствам контроля и в недостаточной мере соблюдает этические требования. Когда состоится обсуждение возможных сценариев недобросовестных действий и подверженности финансовой отчетности риску недобросовестных действий, представьте, что этот человек (а не ваш клиент) является клиентом или ответственным руководителем.
- Приглашение кого-то (в идеале кого-то, имеющего опыт в сфере судебной экспертизы), кто не знает специфику деятельности организации, принять участие в обсуждениях вопросов планирования сценариев недобросовестных действий.

8.9 Порядок определения факторов неотъемлемого риска

Наиболее эффективный способ избежать пропуска соответствующего фактора риска - сделать процедуру выявления риска неотъемлемой частью процесса понимания организации. Чем больше аудитор знает о шести областях понимания организации, тем больше вероятность того, что аудитор сможет определить факторы риска. Понимание характера организации также важно при выявлении и принятии последующих ответных действий на возможные сценарии недобросовестных действий. Помните, что обход руководством системы контроля всегда возможен, за счет чего и скрывается факт совершения недобросовестных действий (особенно от аудитора).

По мере сбора (и пересмотра) информации касательно каждой из необходимых областей понимания организации, будет учитываться наличие соответствующих факторов бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий. Для многих выявленных бизнес-рисков также может учитываться риск недобросовестных действий. По этой причине предлагается, по возможности, риски недобросовестных действий указывать отдельно от бизнес-рисков и производить их оценку в отдельности. Например, если прогноз продаж продукции организации был неблагоприятным (внешний источник риска), рассмотрите, что может пойти не так (последствия для) при отражении в финансовой отчетности. Недостаточный объем продаж может привести к избыточным запасам, которые, возможно, придется списать, но это также может привести к риску недобросовестных действий, если у продавца появится мотив зависить объем своих продаж, чтобы достичь порогового значения для получения премии.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Бизнес-риски и риски недобросовестных действий (неотъемлемые риски) выявляются до рассмотрения любых средств внутреннего контроля, которые могут снизить такие риски. Средства внутреннего контроля для снижения рисков рассматриваются в Главах 11 и 12 Тома 2. Это также важно для выявления любых значительных рисков, которые могут существовать (см. Главу 10 Тома 2).

Влияние некоторых из выявленных факторов риска будет касаться конкретной области финансовой отчетности, другие факторы риска будут распространяться на и касаться большинства областей финансовой отчетности. Например, если старший бухгалтер некомпетентен, ошибки, скорее всего, не будут ограничиваться одной областью финансовой отчетности. Кроме того, если кто-то воспользовался ситуацией для совершения недобросовестных действий, искажения могут возникнуть в любом количестве активов или пассивов и могут скрываться за счет дополнительных искажений в операциях с доходами и расходами.

Всеобъемлющие риски зачастую происходят по причине недостаточных средств контроля и потенциально влияют на большинство областей финансовой отчетности, раскрытие информации и предпосылки. Всеобъемлющие риски, скорее всего, повлияют на оценку риска на уровне финансовой отчетности. Риски на уровне финансовой отчетности будут устраняться посредством совершения аудитором общих ответных действий на риски (в частности, выполнения большого объема аудиторской работы, назначения более опытных сотрудников и т. д.).

В ходе проведения аудита могут быть выявлены дополнительные факторы риска. Они должны быть добавлены в список выявленных рисков и надлежащим образом оценены до принятия решения относительно влияния на стратегию аудита и план аудита, в частности, характер и объем проведения необходимых аудиторских процедур. Это позволит гарантировать, чтобы при планировании на следующий период этапы выявления и оценки рисков были завершены.

Ниже описана трехступенчатая процедура идентификации рисков, включающая в себя 3 шага.

Таблица 8.10-1

Выявление рисков	
Шаг 1 Сбор основных сведений об организации	Отправной точкой является получение базового понимания или основы для разработки процедур оценки риска, которые необходимо выполнить. Без этого понимания было бы крайне трудно, если не сказать невозможно, выявить, какие ошибки и недобросовестные действия могут иметь место в финансовой отчетности. <ul style="list-style-type: none"> Сбор (или пересмотр имеющихся) соответствующих основных сведений об организации, ее целях, культуре, операционной деятельности, составе ключевого персонала, а также внутренней организационной структуре и системе контроля.
Шаг 2 Разработка, выполнение и документирование процедуры оценки рисков	<ul style="list-style-type: none"> Процедуры/мероприятия по оценке рисков (см. Главу 8 Тома 1) должны осуществляться таким образом, чтобы: <ul style="list-style-type: none"> Были выявлены источники рисков существенного искажения, Получить соответствующее понимание организации и Были получены необходимые подтверждающие аудиторские доказательства. Используя основное понимание организации, полученное на шаге 1 выше, разработайте и выполните процедуры оценки риска и связанные с ними действия. Проведите обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям, вызванным ошибкой или недобросовестными действиями (см. Том 2, Глава 7). Распросите руководство о том, как они выявляют и управляют факторами риска (в частности, риском недобросовестных действий), и какие факторы риска фактически были выявлены и устранены. Также уточните у руководства, действительно ли произошли ошибки или недобросовестные действия. Задокументируйте все выявленные факторы риска.
Шаг 3 Соотнесение или сопоставление выявленных рисков со значимыми областями финансовой отчетности	Для каждого выявленного фактора риска (причины риска) определите его результирующее влияние (специфические искажения, такие как причина недобросовестных действий или ошибки), на финансовую отчетность. Обратите внимание, что один фактор риска может привести к нескольким искажениям разного типа, которые могут повлиять более чем на одну область финансовой отчетности. (См. некоторые примеры таких искажений в разделе «Вопросы на которые необходимо обратить внимание» ниже.) <ul style="list-style-type: none"> Определите существенные остатки по счетам, виды операций и раскрытие информации в финансовой отчетности. Соотнесите или сопоставьте выявленные риски с определенными областями финансовой отчетности, раскрытиями информации и затронутыми предпосылками. Если выявленный риск является всеобъемлющим, то соотнесите его с финансовой отчетностью в целом. Определение влияния рисков с учетом области финансовой отчетности содействует оценке рисков на уровне предпосылок. Выявление влияния всеобъемлющих рисков содействует оценке рисков на уровне финансовой отчетности.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Закономерной тенденцией для аудиторов является использование финансовой отчетности в качестве отправной точки для выявления рисков. Например, показатель запасов может быть рассмотрен как подверженный риску высокого уровня по причине ошибок, выявленных в предыдущих периодах. Однако это эквивалентно идентификации влияния риска, но не его основной причины.

Важно знать, что запасы сопряжены с высоким риском; однако еще лучше знать причину этого или иного риска. Если причина риска не определена, возможно, что некоторые факторы риска будут полностью пропущены. Учите следующее:

Недостающие остатки или операции

В финансовой отчетности суммируются только результаты бизнес-решений и операций, которые были задокументированы. Если операции не были задокументированы, либо имело место незаконное присвоение активов или не были раскрыты условные обязательства, вполне возможно, что факторы риска, связанные с такими недостающими суммами или раскрытиями информации, не будут выявлены или оценены.

Сбор фактических данных, а не процедура идентификации рисков

Процесс понимания организации может быть легко сфокусирован на сборе фактических данных, а не на идентификации источников риска. Если это имеет место, новые факторы риска, события, операции и риски недобросовестных действий могут быть упущены из виду.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Причина и следствие искажений**

Значение определенных источников риска может быть упущено, если внимание уделяется, прежде всего, влиянию или следствию фактора риска (например, внимание аудитора в первую очередь сосредоточено на ошибках в остатках запасов, а не на причинах их возникновения). Источником риска являются события, которые могут привести к возникновению ошибок. Источником ошибок в остатках запасов может быть нехватка кадров или плохо подготовленный персонал, устаревшая система внутреннего контроля, ненадлежащее применение принципов учетной политики, в частности, признание выручки, отсутствие защиты товарных запасов или выявленные случаи совершения недобросовестных действий со стороны сотрудников и т. д.

Причина влияния множественных искажений

Отдельный источник риска может зачастую оказывать влияние на большую часть остатков в финансовой отчетности. Например, спад в экономике может повлиять на оценку запасов, возможность истребования дебиторской задолженности, соблюдение условий банковских соглашений, манипулирование операциями продаж для достижения пороговых значений для начисления премий и, возможно, приведет к проблемам, влияющим на непрерывность деятельности.

Всеобъемлющие риски

При сосредоточении внимания на одной области финансовой отчетности в указанный момент времени, некоторые всеобъемлющие риски и риски недобросовестных действий могут быть не определены. Например, введение новой системы бухгалтерского учета может привести к ошибкам в большинстве остатков финансовой отчетности. Кроме того, кто-то может воспользоваться неопределенностью, возникшей по причине внедрения новой системы учета, для совершения недобросовестных действий.

8.11 Документирование процесса выявления рисков

Аудитор должен основываться на профессиональном суждении относительно того, как такие сведения должны быть задокументированы. Например, документация, касающаяся процесса идентификации рисков, включающего три описанных выше шага, будет содержать:

- Информацию об организации;
- Процедуры оценки рисков; и
- Процедуры соотнесения выявленных рисков с возможными ошибками и недобросовестными действиями в финансовой отчетности.

Таблица 8.11-1

Подлежит документированию	Описание
Информация об организации	Документирование информации, полученной в соответствующей области понимания, такой как цели организации, внешние факторы, характер организации и т.д. Структура документации может варьироваться от очень простой до сложной, в зависимости от размера организации, и может включать: <ul style="list-style-type: none"> • Подготовленную клиентом информацию (например, бизнес-планы и анализ); • Внешние данные (отраслевые отчеты, результаты информационного взаимодействия с персоналом внутри организации, задокументированные принципы действующей политики и соответствующие процедуры); • Соответствующую корреспонденцию (с юридическими, государственными органами и т. д.), электронные письма, отчеты консультантов, меморандумы; а также • Контрольные списки организации.
Процедуры оценки рисков	Задокументируйте детали выполненных процедур оценки риска. Это будет включать в себя: <ul style="list-style-type: none"> • Обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям, вызванным ошибкой или недобросовестными действиями; • Ключевые составляющие понимания организации, которые включают: <ul style="list-style-type: none"> – Каждый из аспектов организации и ее окружения, изложенные выше, – Каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля, как указано в Главе 5 Тома 1, и – Источники информации, из которых было получено понимание организации аудитором; а также • Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.
Соотнесение выявленных рисков с возможными ошибками и недобросовестными действиями в финансовой отчетности	Задокументируйте существенные остатки по счетам, виды операций и раскрытие информации в финансовой отчетности, а затем для каждого выявленного источника риска укажите, является ли он: <ul style="list-style-type: none"> • Всеобъемлющим применительно к финансовой отчетности в целом; или же • Ограничивается специфическими областями финансовой отчетности, раскрытиями информации и предпосылками.

Предусмотрено несколько способов документирования выявленных рисков. Один из способов документирования выявленных рисков изложен в таблице ниже. В таблице указан источник риска с учетом областей понимания (внешние факторы, характер организации и т. д.), влияние или возможные последствия риска и затронутые таким влиянием области финансовой отчетности.

Таблица 8.11-2

Источник риска	Влияние риска на финансовую отчетность (ошибки или недобросовестные действия)	Затрагиваемая область финансовой отчетности или всеобъемлющий риск
Цели организации		
Внедрение новой продукции в течение года	Ошибки в распределении затрат и оценке запасов.	Оценка запасов
	Методики/системы расчета себестоимости и ценообразования для новой продукции могут создать возможности для совершения недобросовестных действий.	Точность инвентаризации запасов
	Необходимые новые источники финансирования создадут затруднения для соблюдения существующих соглашений с банками. Если организация нарушает условия соглашений, выплата кредита может осуществляться по требованию одной из сторон.	Примечание о раскрытии информации о финансировании, долговых обязательствах и классификации кредитов
	Руководство может быть подвержено соблазну манипулировать финансовой отчетностью для обеспечения соблюдения требований соглашений с банком.	Всеобъемлющий риск
Характер организации		
Старший бухгалтер недостаточно квалифицирован	Ошибки в финансовой отчетности.	Всеобъемлющий риск
	Возможность совершения недобросовестных действий.	Всеобъемлющий риск

Примечание: Источники риска, определенные в этом примере, оказывают влияние на несколько областей одновременно, каждая из которых была рассмотрена в отдельности. Если различные воздействия источников риска не будут разделены на отдельные компоненты, процесс оценки риска не только усложнится, но и аудитор может легко пропустить некоторые последствия риска (например, недобросовестные действия).

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Все риски в одном месте

Рассмотрите ведение записей всех выявленных факторов риска, в одном документе, хранящемся в одном месте или в рабочем документе под общим ссылочным номером. Это имеет ряд преимуществ:

- Удобство просмотра документа. Все выявленные факторы риска можно найти в одном месте.
- Проведение последовательной оценки. Когда риски рассматриваются в совокупности, специфический риск, который был оценен иначе, чем другие, будет более очевидным.
- Риски могут быть классифицированы (с использованием электронной таблицы рисков), что позволяет отображать наиболее значительные риски в верхней части страницы. Таким образом, лицо, отвечающее за проведение проверки документа, может убедиться, что все основные выявленные риски были устранены с помощью соответствующих ответных действий по результатам аудита.

Отдельные списки факторов рисков недобросовестных действий и бизнес-рисков

Перечислите и оцените риски недобросовестных действий отдельно от факторов бизнес-рисков. Большинство бизнес-рисков также создают возможности или мотивы для совершения недобросовестных действий. Если недобросовестные действия не рассматриваются в отдельности, некоторые факторы риска недобросовестных действий могут быть упущены. Например, внедрение новой системы бухгалтерского учета может создать возможность для совершения ошибок (бизнес-риск), но может также предоставить возможность кому-то манипулировать финансовыми результатами или возможность неправомерного использования активов (риск недобросовестных действий). Еще одна причина, по которой они должны рассматриваться отдельно друг от друга, заключается в том, что ответные действия на риск недобросовестных действий по результатам аудита (выявление возможных моделей, расхождений или странностей) может сильно отличаться от ответных действий на связанный с ними бизнес-риск.

Отложить оценку риска на потом

Старайтесь включать в перечень факторов рисков все факторы, а не только те факторы риска, которые могут быть значительными или представлять важность. Ключевой составляющей процедуры выявления риска или события является составление максимально полного списка факторов риска. Незначительные факторы риска всегда могут быть устранены позже после соответствующей оценки каждого риска. Это поможет убедиться, что все существенные риски действительно выявлены.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Повторное использование имеющейся документации насколько это возможно**

Избегайте повторного документирования выявленных факторов риска и понимания организации, полученного в каждом периоде. Если информацию о проведенных процедурах оценки рисков и выявленных рисках структурировать должным образом (см. «Все риски в одном месте»), то каждый последующий период ее можно просто актуализировать. На начальном этапе это может потребовать больше времени (в первом периоде) с точки зрения подготовки, но сэкономит время в последующих периодах. Однако убедитесь, что соответствующие процедуры оценки риска выполняются и документируются в каждом периоде и что любые внесенные изменения могут быть выявлены. Также убедитесь, что в каждом документе отражен тот факт, что соответствующие сведения пересмотрены.

Влияние рисков

Самая важная колонка, которую необходимо заполнить, и заполнение которой сопряжено с некоторыми сложностями, - это «влияние риска на финансовую отчетность» (см. таблицу выше). Именно в этой колонке аудитор определяет последствия выявленного риска. Снижение объема продаж является фактором риска, но, если организация будет точно его учитывать, оно не приведет к риску существенного искажения. Однако снижение объема продаж может привести к устареванию или переоценке запасов, а дебиторскую задолженность станет практически невозможно получить. Это значение каждого фактора риска, которое аудитор должен определить, чтобы можно было впоследствии выработать соответствующие ответные действия аудитора на такие риски.

8.12 Наглядный пример из практики — Неотъемлемые риски — Выявление

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Процедура идентификации риска включает в себя:

- Осуществление процедур оценки риска для понимания организации и выявления возможных источников (причин) бизнес-риска и риска недобросовестных действий. Это включает в себя: осуществление определенных процедур оценки риска, изложенных в таких ISA, как ISA 240 о недобросовестных действиях, ISA 540 в отношении оценочных значений, ISA 550 в отношении связанных сторон и ISA 570 (пересмотренный) в отношении непрерывности деятельности;
- Документирование выявленных рисков. Распространенной формой документации является перечисление и оценка всех рисков, изложенных в одном месте; а также
- Рассмотрение в отношении каждого источника риска, который определен, того, какие искажения (ошибки и недобросовестные действия) могут в результате возникнуть (определение «влияния» каждого риска) в финансовой отчетности.

Требуемая документация:

- **Понимание организации**

Оно может быть задокументировано в меморандуме, аналогичном тому, который содержится в Главе 2 Тома 2, в котором изложены подробности двух наглядных примеров из практики.

- **Факторы риска**

Одним из способов документирования причин и следствий выявленных рисков (как бизнес-рисков, так и рисков недобросовестных действий) является их перечисление в формате, имеющем определенную структуру, например, в формате реестра рисков, изложенном ниже. Это гарантирует, что все риски будут отражены в одном месте и что оценка рисков будет последовательной. Альтернативный подход заключается в перечислении выявленных рисков в формате меморандума. Старайтесь избегать сочетания бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий в одной форме. Оценка бизнес-риска и ответные действия на него в сравнении с риском недобросовестных действий могут быть совершенно разными.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Плановые процедуры оценки рисков

1. Задокументируйте потенциальные факторы риска, выявленные в ходе:
 - (a) Процедуры принятия клиента на обслуживание/продолжения отношений с клиентом;
 - (b) Выполнения других видов заданий для организации; а также
 - (c) Выполнения предыдущих аудиторских заданий.
2. Выполните обзорную проверку последнего предварительного бухгалтерского баланса по показателям:
 - (a) Тенденций изменения доходов и расходов; и
 - (b) Изменений в активах и пассивах.

Направьте запрос в отношении причин значительных изменений или выявленных тенденций.

3. Определите потенциальные факторы риска, ознакомившись с документацией организации по основной деятельности: бизнес-планами, бюджетами, протоколами и последние данными по финансовым результатам.

4. Направьте запросы руководству и ключевому персоналу, отвечающему за финансирование касательно:
 - (a) Бизнес-целей, тенденций отрасли, оценки руководством текущих и потенциальных факторов риска и планируемых ответных действий на риски.
 - (b) Основных событий или изменений, которые произошли в течение периода.
 - (c) Любых случаев предполагаемых, подразумеваемых или фактически совершенных недобросовестных действий.
 - (d) Любых вознаграждениях за выполнение или планах поощрения.
 - (e) Сути и характера / суммы операций со связанными сторонами в течение периода.
 - (f) Любых событий или условий, имеющих отношение к оценке непрерывности деятельности.
 - (g) Информации, необходимой для раскрытия финансовой отчетности.
 - (h) Операций, событий и условий, которые приводят к оценочным значениям в отчетности.
 - (i) Характера, объема и статуса судебных разбирательств / претензий к организации или ее ключевым сотрудникам.
5. Направьте запросы членам правления организации касательно:
 - (a) Состава, полномочий и проведения заседаний коллегиального органа управления.
 - (b) Любых сведений об обходе руководством средств контроля, совершении или предполагаемом совершении недобросовестных действий.
 - (c) Их заключения касательно:
 - Эффективности надзора со стороны руководства; а также
 - Контрольной среды (культура, компетентность, отношения и т. д.).
 - (d) Какие области финансовой отчетности подвержены рискам недобросовестных действий.
6. Определите других лиц (при наличии) в организации, которые могли бы предоставить информацию о потенциальных факторах риска и изменениях, произошедших с предыдущего периода.

Ниже представлен структурированный формат для документирования результатов осуществления процедур оценки риска для Dephta Furniture, Inc.

Бизнес-риски		
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П ТО С
<i>Спад в экономике</i>	<i>Взыскание дебиторской задолженности может быть затруднено</i>	<i>ТО</i>
<i>Спад в экономике</i>	<i>Может потребоваться списание запасов</i>	<i>ТО</i>
<i>Известно, что ошибки допускает лицо, отвечающее за проведение инвентаризации</i>	<i>Остатки запасов могут быть завышены/занижены и могут повлиять на оценку</i>	<i>П ТО С</i>
<i>Продолжающийся рост (несмотря на спад в экономике) и слабый контроль над запасами</i>	<i>Нарушение долговых обязательств</i>	<i>В</i>
<i>Общие средства контроля ИТ-систем в ряде областей реализованы слабо</i>	<i>Целостность данных может быть нарушена, или данные могут быть утеряны</i>	<i>В</i>
<i>Новые объемы продаж в других странах</i>	<i>Валютные риски в дебиторской задолженности</i>	<i>ТО</i>
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) П = Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление		

Риски недобросовестных действий		
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П ТО С
Факторы давления		
Минимизация налоговой нагрузки	Предвзятость руководства в оценочных значениях (таких как оценка запасов) в целях уменьшения прибыли.	П ТО
Минимизация налоговой нагрузки	Несанкционированные бухгалтерские записи или манипулирование финансовой отчетностью.	В
Быстрый рост оказывает давление на финансирование	Манипулирование финансовой отчетностью во избежание нарушения условий банковского соглашения.	В
Вознаграждение продавца зависит от достижения установленного порогового значения продаж	Завышенные объемы продаж в целях достижения порогового значения.	С
Дача взяток для заключения соглашений	Ущерб репутации, завышение расходов, невостребованные штрафы.	П ТО С
Возможности		
Высокая стоимость, легко транспортируемые единицы запасов	Товары из запасов, в отношении которых совершено хищение.	С
Высокий объем продаж за наличный расчет	Товар/наличные средства, в отношении которых совершено хищение.	С
Операции со связанными сторонами	Продажи / покупки могут не быть полными, должным образом оцененными или раскрытыми в финансовой отчетности.	В
Значительное расширение использования операций со связанными сторонами	Продажи / покупки могут быть недооценены / переоценены. Дебиторская задолженность связанных сторон может быть не взыскана. Манипулирование финансовой отчетностью может быть достигнуто путем передачи «подверженных риску» остатков связанной стороне. Это заменит остаток, подверженный риску, остатком связанной стороны.	ТО
Оправдание		
Низкий моральный дух среди временных работников	Товар или наличные средства, в отношении которых совершено хищение	С
<p>Условные обозначения:</p> <p>В = Всеобъемлющие (все предпосылки)</p> <p>П = Полнота</p> <p>ТО = Точность и оценка</p> <p>С = Существование</p> <p>П = Представление</p>		

Плановые процедуры оценки рисков

1. Узнайте о состоянии отрасли и пересмотрите понимание организации аудитором (РД х.х и соответствующие меморандумы, касающиеся оценки риска). Это будет включать в себя:
 - (а) Обсуждения с Раджем и Руби (бухгалтером) изменений, произошедших в этом году. В частности, учитывайте любые кадровые перестановки или организационные изменения, операции со связанными сторонами, оценочные значения руководства, факторы неопределенности в отношении непрерывности деятельности и соблюдение руководством соответствующих законов и нормативных актов;
 - (б) Запросы касательно любых изменений в деятельности в течение года, новых законов и нормативных актов и любых изменений, планируемых на будущее;
 - (с) Запросы о влиянии и рисках, связанных с Раджем, который не уделяет должного внимания деятельности компании. Спросите, будет ли Радж брать на себя ответственность за выполнение возложенных на него обязанностей в следующем году или все его внимание будет сосредоточено на решении семейных проблем;
 - (d) Фактические результаты прошлогодних оценочных значений руководства;
 - (е) Знание о совершении любых недобросовестных действий, имевших место в течение года, и любых областях, подверженных риску недобросовестных действий;
 - (f) Любые изменения в типе и характере операций с Dephta; а также
 - (g) Документирование источника и последствий любых новых, выявленных рисков и указание того, были ли они снижены за счет внедрения любых новых средств внутреннего контроля.
2. Выполните обзорную проверку последнего предварительного бухгалтерского баланса по показателям:
 - (а) Тенденций доходов и расходов; и
 - (b) Изменений в активах и пассивах.

Направьте запрос в отношении причин значительных изменений или выявленных тенденций.

Меморандум к аудиторскому файлу — Kumar & Co.

Процедура идентификации неотъемлемого риска

В результате выполнения процедур оценки риска, изложенных в рабочем документе Х.Х, который включал потенциальные источники риска, возникающие из шести областей, требующих понимания, мы выявили следующие факторы риска:

Бизнес-риски

Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск

- Качество и точность отражения данных в бухгалтерской отчетности могут оказаться под угрозой по причине того, что Радж уделяет пристальное внимание решению личных семейных проблем. Финансовая отчетность может быть существенно искажена.

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

- Радж проверял товар на соответствие качеству перед отправкой. Качество продаваемой продукции может оказаться под угрозой, что приведет к увеличению количества возвратов и / или нереализованных товарных запасов (Оценка).

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Спад в экономике и экономическая зависимость

- Kumar & Co. зависит от своего основного клиента - Dephta Furniture, Inc., который обеспечивает объем продаж в размере 90%. В условиях экономического спада Dephta может отменить заказы. Это может привести к нарушениям условий соглашения с банком и к завышению активов.
- Снижение объема продаж и давление ликвидности может привести к манипулированию финансовой отчетностью во избежание нарушений условий банковского соглашения.
- Если банк потребует уплаты суммы кредита в полном объеме, организация больше не сможет иметь возможность продолжать свою деятельность непрерывно. Это может привести к значительной неопределенности, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности, а также к оценке возможности применения принципа (т. е. принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете), с учетом которого подготовлена финансовая отчетность. Это повлияет на все предпосылки.

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Риски недобросовестных действий

Снижение налоговой нагрузки

- У руководства появилось желание снизить налоговую нагрузку. В оценочных значениях руководства может наблюдаться предвзятость суждений или могут использоваться несанкционированные бухгалтерские записи в журнале.

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск

- Постоянное отсутствие Раджа на рабочем месте сводит к минимуму контроль над выполнением Руби ее должностных обязанностей. Кроме того, у Руби, похоже, низкий моральный дух (потенциальное оправдание; испытывает давление в связи с личными финансовыми проблемами (возможный мотив). В результате у Руби (которая работает в условиях с минимальным надзором со стороны руководства) есть мотив, возможность и оправдание для незаконного присвоения денежных средств / товарных запасов. Это следует рассматривать как риск недобросовестных действий.

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Связанные стороны

- Операциями со связанными сторонами можно манипулировать, что приводит к переоценке объемов продаж. (Оценка) Следует также обратить внимание на возможное существование других связанных сторон и оценку / точность остатков по операциям со связанными сторонами на конец периода.

Оценка риска: *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Подготовлено: FJ

Дата: 8 декабря 20X2 г.

Утверждено: LF

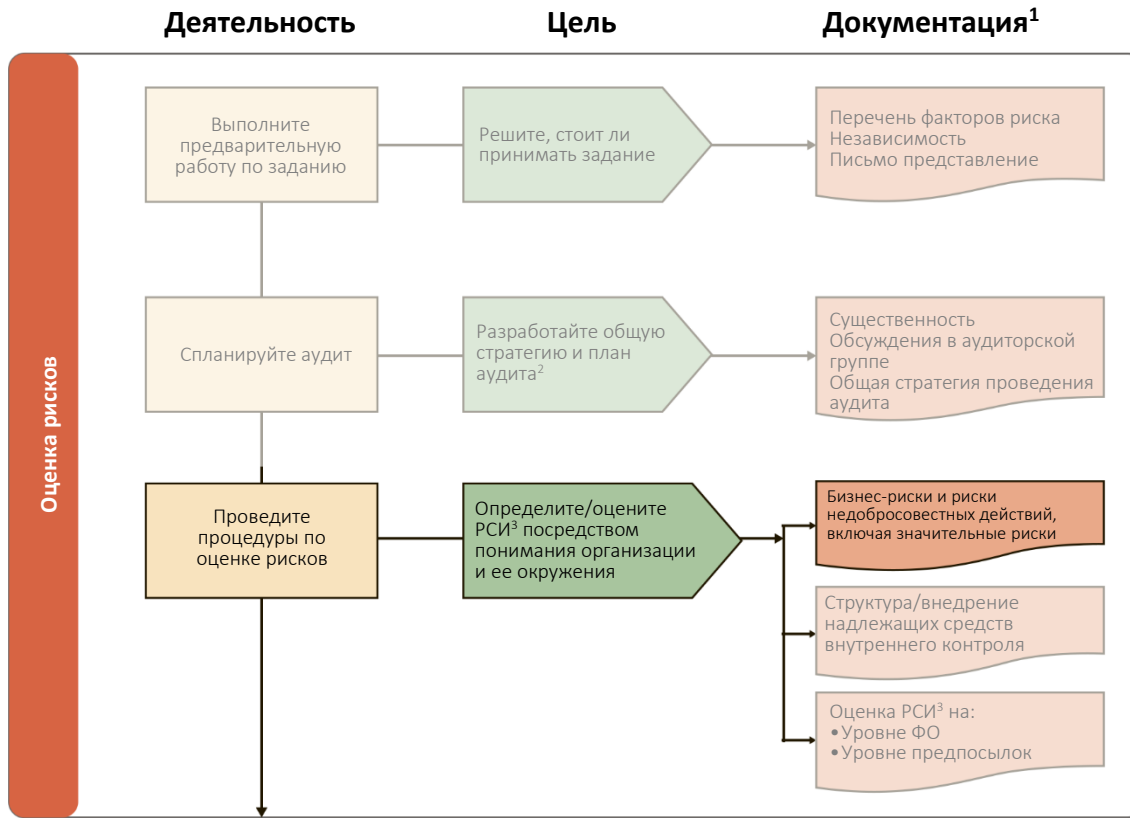
Дата: 5 января 20X3 г.

9

НЕОТЪЕМЛЕМЫЕ РИСКИ — ОЦЕНКА

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Процедура идентификации рисков существенных искажений в финансовой отчетности.	240, 315 (Пересмотренный)

Схема 9.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
240.25	В соответствии с ISA 315 (пересмотренным) аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.
240.26	При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски. Пункт 47 определяет необходимую документацию для тех случаев, когда аудитор пришел к выводу, что такое допущение неприменимо в обстоятельствах данного задания и, следовательно, не определил признание выручки в качестве риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты A28 - A30).
240.27	Аудитор должен отнести оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий к значительным и, следовательно, в той степени, до которой он еще этого не сделал, должен добиться понимания системы внутреннего контроля аудируемой организации, включая контрольные действия, относящиеся к таким рискам (см. пункты A31 - A32).
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты A122–A125) (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты A126–A131), чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.26	<p>Для этого аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (включая количественные и качественные аспекты раскрытия информации) в финансовой отчетности (см. пункты A132 - A136) (b) Оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки (c) Установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать (см. пункты A137 - A139)) (d) Проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, может ли потенциальное искажение быть настолько важным, что может привести к существенному искажению (см. пункт A140)

9.1 Обзор

Процедура идентификации риска, о которой говорилось в предыдущей главе, включает в себя:

- Осуществление процедур оценки риска для выявления источников (причин) риска посредством понимания организации;
- Определение возможных последствий выявленных источников риска (возможные искажения в финансовой отчетности), включая возможность совершения недобросовестных действий; а также
- Соотнесение последствий рисков с областью финансовой отчетности и затрагиваемыми предпосылками или определение того, что риски являются всеобъемлющими для финансовой отчетности в целом и потенциально влияют на большинство предпосылок.

Следующим шагом является оценка выявленных рисков и определение их значимости для аудита финансовой отчетности. Опять же, предпочтительно сначала оценить неотъемлемые риски, прежде чем рассматривать любое из средств внутреннего контроля, способного снизить влияние такого риска.

Оценка риска включает рассмотрение двух свойств, присущих риску:

- Какова вероятность того, что в результате этого риска произойдет искажение?
- Какова будет величина (денежный эквивалент влияния), если риск все же произойдет?

Вероятность возникновения искажения

Какова вероятность того, что риск произойдет? Аудитор может оценить эту вероятность как высокую, среднюю, или низкую, или же просто, присвоив числовое значение, такое как, например, от 1 до 5. Оценка в числовом выражении оказывается намного точнее. Чем выше такое значение, тем больше вероятность возникновения риска.

Влияние возникновения риска в денежном выражении

Если бы риск произошел, каково бы было его влияние в денежном выражении? Это суждение должно быть оценено по отношению к определенной денежной величине, такой, как уровень существенности для выполнения аудиторских процедур. В противном случае, разные лица (использующие разные уровни существенности) могли бы прийти к различным выводам. В целях аудита определенная величина отражала бы то, что представляет существенное искажение финансовой отчетности в целом. Влияние также может быть оценено как высокое, среднее, или низкое или с присвоением числового значения от 1 до 5. Чем выше оценка, тем выше величина риска.

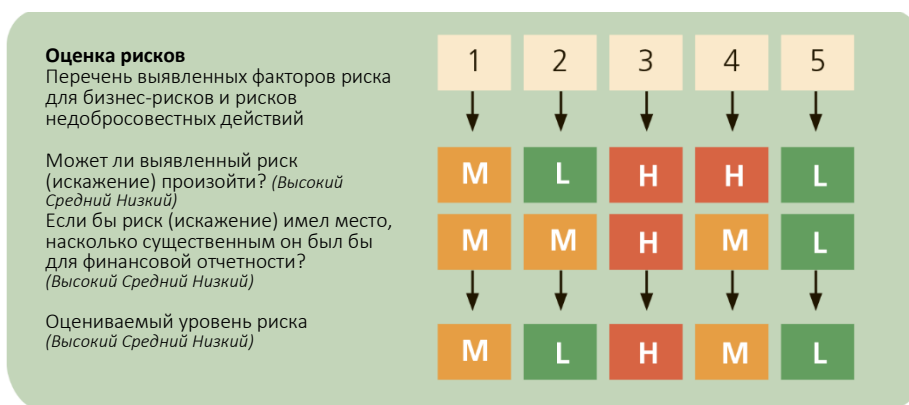
ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если числовые значения используются для оценки вероятности и величины, числовые значения могут быть перемножены с целью получения объединенного или совокупного значения оценки риска. Оно может оказаться полезным при рассмотрении существенных рисков. Кроме того, если используется электронная балансовая таблица, список рисков можно ранжировать и классифицировать таким образом, чтобы наиболее существенные выявленные риски всегда были в верхней части списка. Это может быть полезной информацией при проведении обзорной проверки документа и обеспечении разработки соответствующего ответного действия на оцененные риски.

В малых организациях, где число факторов риска невелико и ответные действия по результатам проведенной проверки уже определены, эти две оценки (вероятность и величина) могут по-прежнему рассматриваться отдельно, но документироваться как одна объединенная оценка.

Этапы оценки риска (с использованием критериев оценки высокого, среднего или низкого уровня) показаны на схеме ниже.

Схема 9.1-1



Результаты процедуры оценки риска также могут быть представлены в виде графика, как показано ниже. Некоторые коммерческие бухгалтерские программные продукты предоставляют возможность построения графиков.

Схема 9.1-2



Риски, попадающие в область «высокое (сильное) влияние (величина), высокая вероятность», предполагают совершение очевидных действий со стороны руководства по их снижению. Кроме того, эти риски, скорее всего, будут определены как значительные, что потребует специального рассмотрения (см. Главу 10 Тома 2).

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Обсуждения с руководством

Когда факторы риска документируются и оцениваются аудитором, важно, чтобы результаты обсуждались с руководством организации. Это обсуждение поможет убедиться, что фактор риска не был упущен из виду и что аудиторская оценка рисков (степени вероятности и влияния) является оправданной. Тем не менее, всегда важно придерживаться профессионального скептицизма при оценке вклада и ответных действий руководства на риски.

9.2 Оценка рисков, выполняемая организацией

Оценка риска является одним из пяти компонентов системы внутреннего контроля (см. Главу 5 Тома 1), которые должно учитывать руководство организации.

В малых организациях процедура оценки риска, вероятно, будет носить неформальный и неструктурированный характер. Риск в малых организациях зачастую признается не явно, а косвенно. Руководство может быть осведомлено о рисках, связанных с финансовой отчетностью за счет непосредственного личного участия совместно с сотрудниками и сторонними лицами.

В результате аудитор будет проводить опрос руководства в отношении того, как оно проводит процедуру идентификации рисков и управления ими, а затем в отношении того, какие риски были фактически выявлены и какими из них управляют. Аудитор документирует результаты.

Поскольку руководство понимает преимущества более формального процесса оценки рисков, оно может принять решение о разработке, внедрении и документировании собственных утвержденных процедур. Когда это происходит, аудитор должен оценить:

- Доступность средств контроля над процессами управления;
- Полноту выявленных бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий. Это зачастую отражается в так называемом «реестре рисков»;
- Оценку руководством масштабов рисков и вероятности их возникновения; а также
- Ответные действия руководства для снижения оцененных рисков.

Если руководству не удалось выявить ключевые риски, следует рассмотреть вопрос о том, имеются ли существенные недостатки в процессе оценки рисков, применяемом в организации.

9.3 Документирование оцененных рисков

Аудитору следует использовать профессиональное суждение относительно того, каким образом оцениваются факторы риска. Оценка рисков существенного искажения производится на:

- Уровне финансовой отчетности; а также
- На уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Документация может быть оформлена в виде меморандумов или реестра рисков (для рисков недобросовестных действий), как описано в Схеме 9.3-1. Обратите внимание особо на следующее:

- Первые две колонки в таблице ниже будут заполнены в рамках процедуры идентификации рисков, как это обсуждается в Главе 8 Тома 2.
- Колонка «Предпосылки» представляет собой оценку:
 - Конкретных предпосылок, которые относятся к области финансовой отчетности или раскрытию информации, на которые оказывает влияние выявленный риск. Это целесообразно при оценке рисков на уровне предпосылок, и
 - Оценку всеобъемлющих рисков, которые влияют на многие предпосылки и могут повлиять на оценку риска на уровне финансовой отчетности.
- Оцениваемые риски являются неотъемлемыми рисками. Риск средств контроля рассматривается в Главах 11 и 12 Тома 2.
- При оценке вероятности и величины (влияния) использовалась числовая шкала, где 1 = низкая вероятность / величина и 5 = высокая вероятность / величина. Эти числовые значения могут быть перемножены с целью получения объединенного общего значения. Тем не менее, эти риски можно так же с легкостью оценить как высокий, средний или низкий.

Таблица 9.3-1

Период, закончившийся: <u>31 декабря 20X2 года</u> Существенность: <u>50 000 евро</u>					
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки В П Т О С П	Оценка неотъемлемого риска		
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Совокупно е значение
Компенсации продавцам на основе комиссионных за продажу	Продажи могут быть фиктивными, зафиксированными в некорректный период, завышенными или осуществляться на условиях, отличных от стандартных условий, для достижения целей получения вознаграждения	С Т О	4	4	16
Невыполнение долговых обязательств перед банком скрывается, чтобы избежать требований банка	Несанкционированные бухгалтерские записи в журнале для отсрочки расходов, систематическая ошибка в оценках руководства и т. д.	В	2	5	10
Фиктивные поставщики, введенные сотрудниками	Асте оплачивает расходы по завышенным ценам или заказы, по которым не было оказано никаких услуг / поставлено товаров	С Т О	2	4	8
Операции со связанными сторонами не выявлены. Акционеры, не участвующие в деятельности организации, могут оказаться в невыгодном положении	Выручка и расходы, не отраженные по справедливой рыночной стоимости при продаже (ЧСП)	В	3	5	15
Продажа за наличный расчет запчастей или услуг может не учитываться и не документироваться	Показатели по выручке и активам занижены	П Т О С	4	1	4

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При документировании факторов риска учитывайте порядок их пересмотра и применения в последующие периоды. Документирование информации в одном месте и в структурированной форме (например, как указано выше) может занять несколько больше времени с точки зрения первоначальной подготовки, но в будущем пересмотр такой информации будет намного упрощен. Структурированная форма также позволяет гарантировать:

- Что риски не снижаются более одного раза (что может произойти при их распространении в аудиторском файле);
- Последовательную оценку каждого риска;
- Что существенные риски определены;
- Простоту проведения обзорной проверки. Электронная балансовая таблица позволяет классифицировать риски (с количественной точки зрения) по их суммарному значению или по вероятности или влиянию; а также
- Перечень рисков может быть передан клиенту (чтобы определить степень его вклада) или потребовать, чтобы клиент подготовил список факторов риска для проверки аудитором.

9.4 Наглядный пример из практики — Неотъемлемые риски — Оценка

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Если для документирования оценки используется структурированная форма, то можно использовать ту же форму, что приведена в Главе 8 Тома 2. Колонка с указанием ответных действий аудитора может использоваться для обеспечения перекрестной ссылки факторов риска на конкретные аудиторские процедуры или программы аудита, направленные на снижение выявленных рисков.

Если необходимо использовать меморандум, оценка риска и ответные действия на риск могут быть добавлены к меморандуму, начало которого изложено в Главе 8 Тома 2.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Бизнес-риски						
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки	Оценка неотъемлемого риска			Значительный риск? Да/Нет
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Совокупный показатель	
	Какие области финансовой отчетности могут быть искажены и каким образом	В П ТО	Вероятность возникновения	Влияние в евро	Совокупный показатель	
<i>Продолжающийся рост (несмотря на спад) и слабый контроль над товарными запасами</i>	<i>Нарушение долговых обязательств</i>	<i>ТО С Р</i>	4	5	20	Да
<i>Известно, что ошибки допускает лицо, ответственное за проведение инвентаризации</i>	<i>Остатки запасов могут быть завышены/занижены и могут повлиять на оценку</i>	<i>П ТО С</i>	5	3	15	Нет
<i>Общие средства контроля ИТ-систем реализованы слабо</i>	<i>Целостность данных может быть нарушена, или данные могут быть утеряны</i>	<i>В</i>	3	5	15	Нет
<i>Спад в экономике</i>	<i>Может потребоваться списание товарных запасов</i>	<i>ТО</i>	3	3	9	Нет
<i>Новые объемы продаж в других странах</i>	<i>Валютные риски в дебиторской задолженности</i>	<i>ТО</i>	2	2	4	Нет
<i>Спад в экономике.</i>	<i>Взыскание дебиторской задолженности может быть затруднена (то есть ее показатели сильно завышены)</i>	<i>ТО</i>	1	3	3	Нет
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) П = Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление		Оценка вероятности (возможности) возникновения по шкале от 1 до 5 1 = Маловероятно 2 = Весьма маловероятно 3 = Вероятно 4 = Вероятность велика 5 = Почти наверняка произойдет	Оценка величины (в денежном выражении) по отношению к существенности по шкале от 1 до 5 1 = Несущественно 2 = Незначительно 3 = Умеренно 4 = Значительно 5 = Существенно			
(В качестве руководства, факторы риска с совокупным показателем оценки риска (Вероятность x Влияние) со значением, равным 20 или более следует рассматривать как «существенные» риски недобросовестных действий).						

Примечание: Возможное нарушение условий соглашений с банком имеет совокупный показатель оценки риска, равный 20, и поэтому считается значительным риском. Значительные риски требуют особого рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками.

Риски недобросовестных действий						
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки	Оценка неотъемлемого риска			Значительный риск? Да/Нет
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Совокупный показатель	
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П ТО С П				
Факторы давления						
Минимизация налоговой нагрузки	Несанкционированные бухгалтерские записи в журнале / манипулирование финансовой отчетностью	В	4	5	20	Да
Быстрый рост оказывает давление на финансирование	Манипулирование финансовой отчетностью во избежание нарушения условий банковского соглашения	В	4	5	20	Да
Минимизация налоговой нагрузки	Предвзятость руководства в оценках для снижения прибыли	П ТО	4	4	16	Да
Вознаграждение продавца рассчитывается на основе объема продаж выше определенных пороговых уровней	Завышенные объемы продажи соответствуют пороговым значениям. Однако суммы вознаграждения небольшие.	С	3	2	6	Нет
Дача взяток для заключения соглашений	Ущерб репутации, завышение расходов, неустраиваемые штрафы.	П ТО С	2	2	4	Нет
Возможности						
Признание выручки	Непоследовательное применение принципов учетной политики	П ТО С П	3	4	12	Да
Значительное расширение использования операций со связанными сторонами	Продажи / покупки могут быть недооценены / переоценены.	ТО	4	5	20	Да
Высокая стоимость, легко транспортируемые единицы запасов	Товары из запасов, в отношении которых совершено хищение	С	4	3	12	Нет
Высокий объем продаж за наличный расчет	Товар/наличные средства, в отношении которых совершено хищение.	С	4	3	12	Нет
Операции со связанными сторонами	Продажи / покупки могут не быть полными, должным образом оцененными или раскрытыми в финансовой отчетности	В П	3	4	12	Нет
Оправдание						
Низкий моральный дух среди временных работников	Товар или наличные средства, в отношении которых совершено хищение	С	3	2	6	нет
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) П = Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление		Оценка вероятности (возможности) возникновения по шкале от 1 до 5 1 = Маловероятно 2 = Весьма маловероятно 3 = Вероятно 4 = Вероятность велика 5 = Почти наверняка произойдет	Оценка величины (в денежном выражении) по отношению к существенности по шкале от 1 до 5 1 = Несущественно 2 = Незначительно 3 = Умеренно 4 = Значительно 5 = Существенно			
(В качестве руководства, факторы риска с совокупным показателем оценки риска (Вероятность x Влияние) со значением, равным 20 или более следует рассматривать как «существенные» риски недобросовестных действий).						

Примечание: Возможная предвзятость руководства в оценочных значениях, несанкционированные бухгалтерские записи в журналах, давление для повышения финансирования для целей быстрого роста и операции со связанными сторонами были оценены как значительные риски (где значение совокупного показателя превысило отметку в 20). Значительные риски требуют особого рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками. Если контроль отсутствует, то, скорее всего, имеется значительный недостаток. Обратите внимание, что значение совокупного показателя признания выручки составляет менее 16, но считается значительным риском. (См. ISA 240.26.)

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Меморандум к аудиторскому файлу — Kumar & Co.

Идентификация неотъемлемого риска

Существенность = 3 000 евро

В результате осуществления процедур оценки риска, изложенных в рабочем документе X.X, который включал потенциальные источники риска, возникающие из шести областей, требующих понимания, мы выявили следующие факторы риска:

Бизнес-риски

Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск

- Качество и точность отражения данных в бухгалтерских записях могут оказаться под угрозой по причине того, что Радж уделяет пристальное внимание решению личных семейных проблем. Финансовая отчетность может быть существенно искажена.

Оценка риска: Высокая вероятность возникновения / Высокая величина (по отношению к уровню существенности)
= Высокий риск, а также значительный риск. См. РД № X.X.

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

- Радж проверял товар на соответствие качества перед отправкой. Качество продаваемой продукции может оказаться под угрозой, что приведет к увеличению количества возвратов и / или нереализованных товарных запасов (Оценка).

Оценка риска: Низкая вероятность / низкая величина = низкий уровень риска

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

Спад в экономике и экономическая зависимость - всеобъемлющий риск

- Kumar & Co. зависит от своего основного клиента, Dephta Furniture, Inc., который обеспечивает объем продаж в размере 90%. В условиях экономического спада Dephta может отменить заказы. Это может привести к нарушениям условий соглашения с банком и активы могут быть завышены. Если банк потребует уплаты всей суммы кредита, организация не сможет продолжить работать. (Оценка)

Оценка риска: Умеренная вероятность / Умеренная величина = Умеренный

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

Риски недобросовестных действий

Признание выручки

- Возможность последовательного применения принципов учетной политики.

Оценка риска: Умеренная вероятность / Умеренная величина = Умеренный риск, но ISA 240.26 предполагает, что это значительный риск, и, следовательно, он будет рассматриваться как таковой.

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

Уменьшение налоговой нагрузки — Всеобъемлющий риск

- Может существовать предвзятость руководства для уменьшения налоговой нагрузки. В оценках руководства может наблюдаться предвзятость суждений или могут использоваться несанкционированные бухгалтерские записи в журнале.

Оценка риска: Высокая вероятность / умеренная величина = риск от умеренного до высокого и должен рассматриваться как значительный риск.

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

Спад в экономике и экономическая зависимость — Всеобъемлющий риск

- Снижение объема продаж и давления ликвидности может привести к манипулированию финансовой отчетностью во избежание нарушений условий соглашения с банком. (Все предпосылки)

Оценка риска: Умеренная вероятность / высокая величина = риск от умеренного до высокого, и должен рассматриваться как значительный риск.

Ответные действия на риск: (рассматриваются в Главе 16 Тома 2)

Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - Всеобъемлющий риск

- Постоянное отсутствие Раджа на рабочем месте сводит к минимуму контроль над выполнением Руби ее должностных обязанностей. Кроме того, у Руби, похоже, низкий моральный дух и давление в связи с личными финансовыми проблемами. Это создает мотив, возможность и оправдывает хищение наличных средств / запасов (Существование) и / или условия для манипулирования финансовой отчетностью.

Оценка риска: Умеренная вероятность / умеренная величина = умеренный риск

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

Связанные стороны

- Манипуляции могут осуществляться в связи с операциями со связанными сторонами, что приведет к завышению стоимости продаж. (Оценка)

Оценка риска: Умеренная вероятность/умеренная величина = умеренный риск и должен рассматриваться как значительный риск

Ответные действия на риск: *(рассматриваются в Главе 16 Тома 2)*

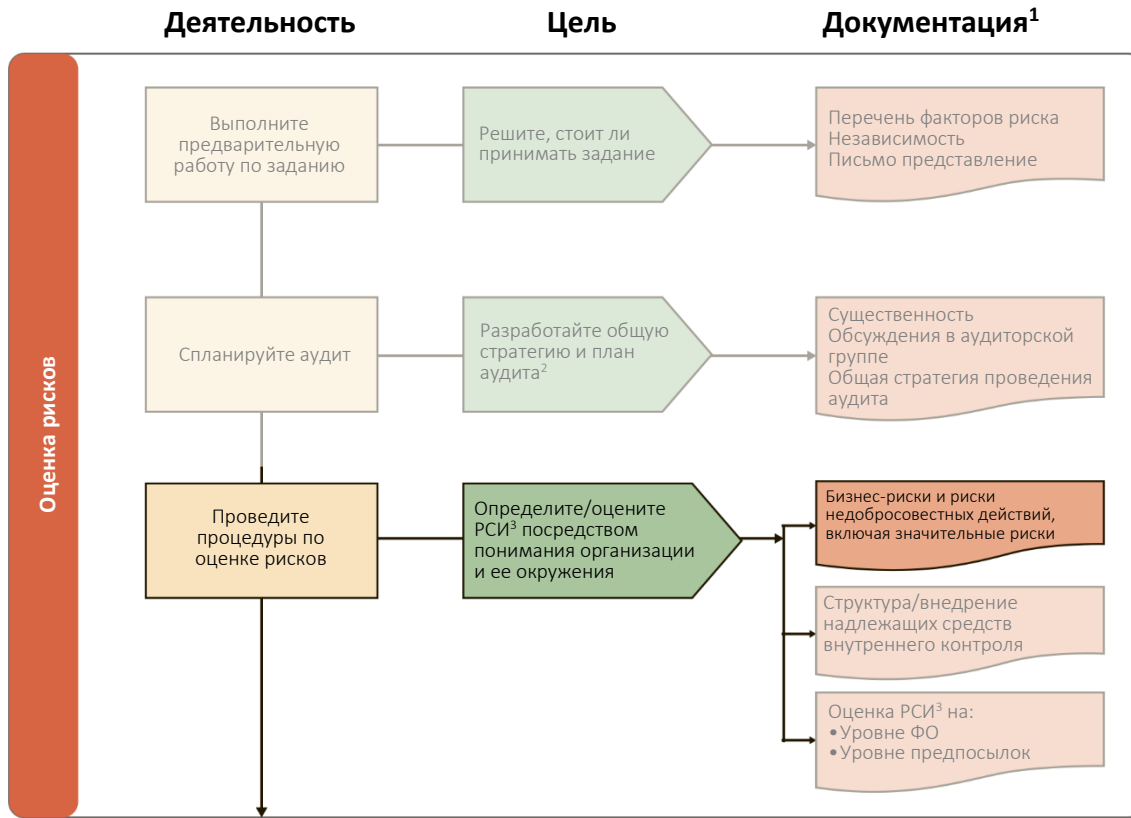
Примечание: Значительные риски требуют особого рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками. Если контроль отсутствует, то, скорее всего, имеется значительный недостаток.

10

ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ РИСКИ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство по характеру и определению значительных рисков, их особому рассмотрению с точки зрения необходимых аудиторских процедур и информированию лиц, отвечающих за корпоративное управление.	240, 260 (пересмотренный) 315 (Пересмотренный), 330

Схема 10.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
240.26	При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски. Пункт 47 определяет необходимую документацию для тех случаев, когда аудитор пришел к выводу, что такое допущение неприменимо в обстоятельствах данного задания и, следовательно, не определил признание выручки в качестве риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты A28 - A30).
315.4	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) значительный риск - выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения при аудите.
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты A122–A125) (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты A126–A131), чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
315.27	При оценке рисков в соответствии с пунктом 25, аудитор должен определить, является ли какой-либо из выявленных рисков, по его мнению, значительным риском. При формировании такого суждения аудитор должен исключить влияние выявленных средств контроля, относящихся к данному риску.

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.28	<p>При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Является ли данный риск риском недобросовестных действий; (b) Связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания; (c) Насколько сложны операции; (d) Относится ли риск к значительным операциям со связанными сторонами; (e) Какова степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность; (f) Связан ли данный риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации, или операциями, которые представляются необычными по иным основаниям (см. пункты A141 - A145)
315.29	Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску (см. пункты A146 - A148).
330.21	<p>Если аудитор определил, что тот или иной оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным, он должен провести процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск.</p> <p>Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты (см. пункт A53).</p>
550.18	При выполнении требования ISA 315 (пересмотренного) по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности аудитор обязан выявить и оценить риски существенного искажения, связанные с наличием взаимоотношений и операций между связанными сторонами, и принять решение о том, являются ли такие риски значительными. При принятии такого решения аудитор должен расценивать выявленные операции со связанными сторонами за рамками обычной деятельности как приводящие к возникновению значительных рисков.
550.19	Если аудитор обнаруживает факторы риска недобросовестных действий (в том числе обстоятельства, обусловленные наличием связанной стороны, оказывающей решающее влияние) при проведении процедур оценки рисков и совершении сопутствующих действий в связи со связанными сторонами, то аудитор должен учитывать такую информацию при выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой информации вследствие недобросовестных действий в соответствии с ISA 240 (см. пункты A6, A29 - A30).

10.1 Обзор

После того, как бизнес-риски и риски недобросовестных действий были идентифицированы и оценены, можно рассмотреть вопрос о существовании значительных рисков. Значительный риск возникает в тех случаях, когда оцениваемый риск существенного искажения настолько высок, что, по мнению аудитора, он требует особого рассмотрения аудитором.

Значительные риски оцениваются до рассмотрения любых средств контроля по снижению рисков. Значительный риск основан на неотъемлемом риске (до рассмотрения соответствующего средства внутреннего контроля), а не на совокупном риске (с учетом как неотъемлемого риска, так и риска внутреннего контроля). К примеру, у организации с большим запасом алмазов высок риск совершения хищения. Ответные действия руководства на такой риск заключаются в обеспечении безопасности объектов. Таким образом, совокупные риски существенного искажения данных минимальны. Однако, поскольку весьма вероятен риск потери (до рассмотрения внутреннего контроля), и ее размер окажет существенное влияние на финансовую отчетность, такой риск будет определен как «значительный».

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При рассмотрении вопроса о наличии значительных рисков может быть крайне сложно игнорировать влияние снижения риска от применения соответствующих средств внутреннего контроля. Это особенно верно, когда лица, осуществляющие контроль, хорошо известны аудитору и, скорее всего, очень компетентны в том, что они делают.

Требуется именно то, чтобы отделить неотъемлемый риск от имеющихся средств контроля. Например, взрослый, собирающийся перейти оживленную улицу, вряд ли посчитает это действие очень рискованным. Это происходит потому, что предполагается, что взрослые пользуются возможностями своего зрения, слуха вкупе с предыдущим опытом (при переходе улиц) для безопасного пересечения улицы. Но такая оценка риска объединяет неотъемлемый риск, связанный с переходом улицы, с рядом контрольных действий (использование зрения, слуха и предыдущего опыта). Чтобы оценить, является ли переход через улицу значительным риском (т. е. до применения какого-либо средства контроля), человеку нужно будет завязать глаза, дать ему затычки для ушей, а затем попросить перейти через улицу.

10.2 Примеры

Примеры значительных рисков приведены в таблице ниже.

Таблица 10.2-1

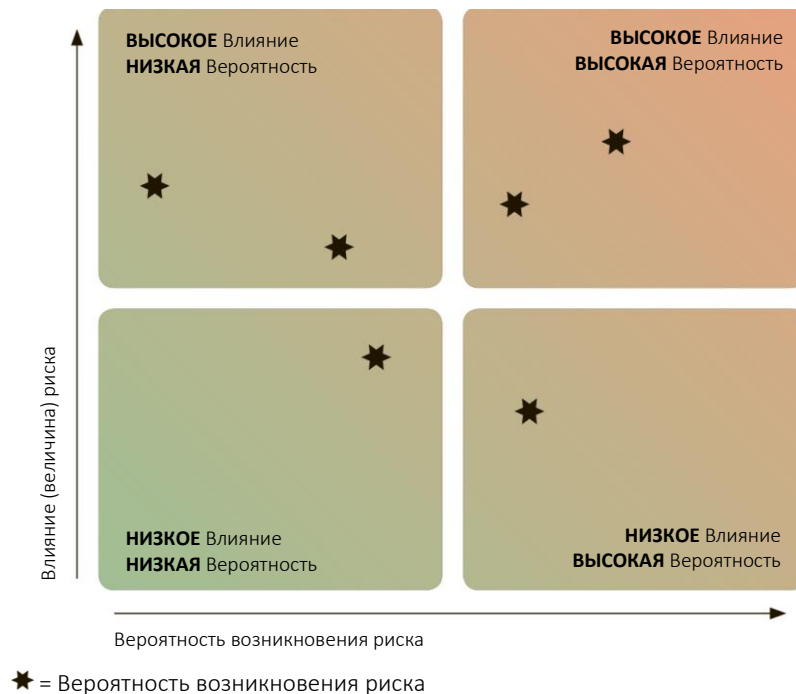
Источники	Примеры
Деятельность с повышенным риском	Включает операции или события, в которых может легко произойти существенное искажение. Например, остатки ценных алмазов или золотых слитков, хранящиеся у ювелира, или внедрение новой / сложной системы бухгалтерского учета.
Крупные нестандартные сделки (Размер или характер)	Выявленные крупные сделки со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности организации, должны рассматриваться как создающие значительные риски. Включают нечасто проводимые и крупные сделки. Например: <ul style="list-style-type: none"> • Необычный объем операций со связанной стороной, выполняемых на регулярной основе; • Значимый договор купли-продажи или поставки; • Покупка или продажа основных бизнес-активов или бизнес-сегментов; и • Продажа бизнеса третьей стороне. Обычные несложные операции, подлежащие систематической обработке, с меньшей вероятностью могут привести к возникновению значительных рисков.
Вопросы, требующие вынесения суждения или вмешательства со стороны руководства	Примеры будут включать: <ul style="list-style-type: none"> • Допущения и расчеты, используемые руководством при разработке основных оценочных значений; • Сложные расчеты или принципы бухгалтерского учета; • Принципы признания выручки (предположительно, значительный риск), которые допускают различные толкования; • Сбор и обработка значительного объема данных вручную; а также • В тех ситуациях, когда требуется вмешательство руководства для выбора принципа учета, который будет применяться.
Раскрытие данных, представленных в финансовой отчетности	Примеры могут включать такие количественные или качественные аспекты раскрытия информации, как: <ul style="list-style-type: none"> • Раскрытие новой или пересмотренной информации, требуемой в результате таких изменений в окружении, финансовом состоянии или деятельности организации, как значительное объединение бизнеса или реорганизация ее финансирования. • Изменения в применяемой концепции финансовой отчетности, которые оказывают существенное влияние на организацию . • Раскрытие информации о пенсионных планах или иных обязательствах при увольнении. • Значительные допущения руководства, используемые для подготовки оценочных значений. • Факторы, приводящие к значительному обесценению актива.

Источники	Примеры
<p>Потенциал для совершения недобросовестных действий</p>	<p>Риск необнаружения существенного искажения в результате совершения недобросовестных действий (которые являются преднамеренными или намеренно скрываются) выше, чем риск необнаружения такого искажения в результате ошибки. При оценке того, могут ли значительные риски возникнуть в результате выявленных факторов риска недобросовестных действий и возможных сценариев и схем, определенных в ходе обсуждений группы (см. Том 2, Глава 7), учитывайте следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Компетентность лица, причастного к совершению потенциальных недобросовестных действий; • Соответствующий размер отдельных сумм, в отношении которых производятся манипуляции; • Уровень полномочий руководства или сотрудника: <ul style="list-style-type: none"> – Прямо или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета и – Обход контрольных процедур; • Частота и масштабы соответствующих манипуляций; • Возможная степень сговора; • Преднамеренное введение в заблуждение аудитора; а также • Предыдущий опыт проведения аудита или опасения, высказанные другими лицами. Значительные риски недобросовестных действий могут быть выявлены на любом этапе проведения аудита в результате получения новой информации.

10.3 Процедура идентификации значительных рисков

Если риски существенного искажения уже были идентифицированы и оценены, все, что требуется, - это проанализировать полученные данные, а затем выбрать (на основе профессионального суждения) те риски, которые действительно являются значительными. Например, если оценка рисков была составлена, как показано ниже (звездочки обозначают оцененные риски), то в качестве значительных рисков в первую очередь будут рассматриваться два риска, попадающие в затененную область (риски с высоким влиянием и высокой вероятностью).

Схема 10.3-1



При рассмотрении вопроса о значительных рисках аудитор должен принять во внимание вопросы, изложенные ниже.

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание	
Факторы, которые могут указывать на возможные «значительные риски»	Риск недобросовестных действий.
	Риски, связанные с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами, которые требуют особого внимания.
	Сложность операций.
	Крупные сделки со связанными сторонами.
	Степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность значений.
Крупные сделки, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности организации, или операции, которые представляются необычными по иным основаниям.	

В малых организациях значительные риски зачастую могут быть связаны с вопросами, описанными в таблице ниже.

Таблица 10.3-2

Изучаемый вопрос / Информация	Характеристики
Крупные нестандартные сделки	<ul style="list-style-type: none"> Высокий уровень неотъемлемого риска (вероятность и влияние). Операции, которые происходят нечасто и не подлежат систематической обработке. Необычные операции по причине их размера или характера (например, приобретение другой организации). Требуют вмешательства руководства: <ul style="list-style-type: none"> Чтобы определить порядок их учета, и Для сбора и обработки данных. Предполагают применение сложных расчетов или принципов бухгалтерского учета. Характер операций затрудняет для организации внедрение эффективного внутреннего контроля над рисками.
Значимые вопросы, которые являются предметом суждения	<ul style="list-style-type: none"> Высокий уровень неотъемлемого риска. Сопряжен со значительной неопределенностью измерений (например, при разработке оценочных значений). Используемые принципы бухгалтерского учета могут иметь различную интерпретацию (например, подготовка бухгалтерских оценочных значений или применение принципов подтверждения выручки). Требуемое суждение руководства может быть субъективным, сложным или требовать применения допущений о влиянии будущих событий (таких как суждения о справедливой стоимости, оценке товарных запасов, подверженных быстрому устареванию и т. д.).
Значительные операционные риски	<ul style="list-style-type: none"> Может быть небольшое количество операционных рисков, связанных с основными бизнес-процессами (такими как товары, отгружаемые, но не учитываемые в процессе продажи), которые могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности, если их не снизить. В тех случаях, когда эти риски требуют особого внимания со стороны аудиторов, они будут рассматриваться в качестве значительных рисков. Если в компании отсутствуют средства внутреннего контроля для снижения таких рисков, об этом факте необходимо сообщить руководству как о значительном недостатке системы внутреннего контроля.
Совершение недобросовестных действий	<ul style="list-style-type: none"> Признание выручки. Это предполагаемый значительный риск. Обход средств контроля или предвзятость руководства в отношении оценочных значений и т. д. Крупные сделки со связанными сторонами, используемые для увеличения объема продаж или покупок. Сговор с поставщиками или клиентами, например, манипулирование ценами или заявками. Неотраженные или фиктивные операции.

10.4 Ответные действия на значительные риски

Когда риск классифицируется как «значительный», аудитор должен среагировать на него, как указано ниже.

Таблица 10.4-1

Этапы выполнения аудита	Описание
Оценка разработки и внедрения системы внутреннего контроля по каждому значительному риску	<p>Разработало ли руководство и внедрило ли оно систему внутреннего контроля для целей снижения значительных рисков? Рассмотрите возможность наличия прямого контроля, такого как контрольные действия и косвенный (всеобъемлющий) контроль, который может быть включен в состав контрольной среды, оценку риска, информационные системы и элементы мониторинга. Эта информация будет полезна при разработке эффективных ответных действий аудитора на выявленные риски.</p> <p>В тех случаях, когда значительные нестандартные или субъективные вопросы не подлежат рассмотрению с применением стандартных средств внутреннего контроля (например, разовое или ежегодное событие), аудитор выполняет оценку осведомленности руководства о рисках и уместность применения им ответных действий на них. Например, если организация приобрела активы другой организации, ответные действия организации могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Найм независимого оценщика для оценки приобретенных активов; • Применение соответствующих принципов бухгалтерского учета; и • Надлежащее раскрытие информации о проведенной сделке в финансовой отчетности. <p>В тех случаях, когда аудитор определяет, что руководство должным образом не отреагировало (путем применения средств внутреннего контроля в отношении значительных рисков), в системе внутреннего контроля организации может возникнуть значительный недостаток, о наличии которого будет сообщено (в максимально короткие сроки) лицам, отвечающим за корпоративное управление.</p>
Разработка ответных действий аудитора на выявленные значительные риски	<p>Будут ли запланированные дальнейшие аудиторские процедуры ориентированы на значительный риск? Эти процедуры будут разработаны для получения аудиторских доказательств с высокой степенью надежности и могут включать в себя тесты средств контроля и процедуры проверки по существу.</p> <p>Во многих случаях аудиторские процедуры могут логически продолжать выполнение процедур, которые будут выполняться в любом случае. Например, если значительный риск связан с потенциальной предвзятостью руководства, например, при подготовке оценочных значений, расширенные процедуры проверки по существу будут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оценку обоснованности использованных предпосылок; • Выявление источников и надежности используемой информации (как внешней, так и внутренней); • Учет наличия предвзятости в оценочных значениях предыдущего периода по сравнению с фактическими; а также • Обзор используемых методов (включая формулы в электронных таблицах) при расчете оценочных значений.
Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ)	<p>Сообщение информации о значительных рисках поможет лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять эти вопросы и понять, почему они требуют проведение специального рассмотрения аудитором. Это также может помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Рассматриваемые вопросы могут включать в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Планы по устранению значительных рисков существенного искажения, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой. • Планы по устранению рисков в областях с более высокой оценкой рисков существенного искажения. • В случае применения требований ISA 701, предварительное мнение аудитора по вопросам, которые могут попадать в области значительного внимания аудитора в ходе аудита и, следовательно, могут быть ключевыми вопросами аудита. • Запланированный подход к рассмотрению последствий для отдельных заявлений и раскрытия любых значимых изменений: <ul style="list-style-type: none"> – В применимой концепции финансовой отчетности или – В окружении организации, ее финансовом состоянии или деятельности.
Одних лишь аналитических процедур проверки по существу недостаточно	<p>Использование значимых аналитических процедур само по себе не считается подходящим ответным действием для целей снижения значительного риска. Когда подход к значительным рискам состоит только из процедур проверки по существу, аудиторские процедуры должны включать в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Детальные тесты; или же • Сочетание детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу.

Примечание: Если для средства контроля, которое снижает значительный риск, планируется проверка его операционной эффективности, аудитор не может полагаться на доказательства, полученные в ходе предшествующего аудита, в отношении операционной эффективности средства контроля.

10.5 Документирование значительных рисков

Идентификация значительных рисков и предлагаемые ответные действия аудитора должны быть задокументированы. Если все риски задокументированы в одном месте, документация о значительных рисках может использоваться в качестве дополнения к ранее задокументированным сведениям.

Аудиторская документация также будет включать в себя информацию о значительных рисках, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- Если такие вопросы сообщаются в письменном виде, то аудитор должен хранить у себя копию такого сообщения.
- Если аудитор сообщает об этом в устной форме, то ему необходимо подготовить меморандум с изложением обсуждаемых вопросов, а также указанием того, когда и кому они были сообщены.

Примечание: Признание выручки является предполагаемым значительным риском

Если аудитор приходит к выводу, что признание выручки не является значительным риском существенного искажения вследствие совершения недобросовестных действий, то основания для такого вывода должны быть включены в аудиторскую документацию.

10.6 Наглядный пример из практики — Значительные риски

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Значительные риски могут быть определены из списка факторов риска и их оценки. См. формы, приведенные в разделе обсуждения наглядных примеров из практики в Главах 8 и 9 Тома 2. Такая форма также может использоваться для перекрестных ссылок между каждым значительным риском и соответствующим детальным планом аудита.

Для каждого выявленного значительного риска должно быть задокументировано ответное действие руководства на такой риск и разработаны соответствующие аудиторские процедуры в качестве ответных действий на специфический риск.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

(Фрагмент)

Значительный риск	Ответные действия руководства	Ответные действия аудитора	Ссылка на РД
Нарушала ли организация условия банковского финансирования?	Подготовка и мониторинг прогнозов движения денежных средств. Пересмотреть сумму и условия финансирования.	Просмотрите планы роста организации и реалистичны ли прогнозируемые денежные потоки. Просмотрите и сравните фактические результаты и денежные потоки. Убедитесь, что оценки дебиторской задолженности и товарных запасов (обеспечение для ссуд) являются разумными. Просмотрите заявку на рефинансирование, предоставленную организацией банку. Просмотрите любой ответ / корреспонденцию из банка.	(Не включена)
Манипуляции с финансовой отчетностью, чтобы избежать нарушения условий банковских соглашений.	Отсутствуют. Руководство не видит в этом никакого риска.	Внимательно изучите предпосылки, использованные в прогнозах движения денежных средств, и основания, на которых составляются фактические отчеты о движении денежных средств. Убедитесь, что основание для оценки дебиторской задолженности и запасов является действительным и правильным. Тщательно проверьте предпосылки наличия и точности продаж, так как есть давление для целей поддержания и роста уровня продаж, несмотря на сложные экономические условия.	
Непоследовательный порядок признания выручки (предполагаемый риск недобросовестных действий).	Договоры купли-продажи на сумму, превышающую 500 евро, рассматриваются менеджером по продажам.	Обзорная проверка крупных контрактов (и примера меньших контрактов) и обсуждение с менеджером по продажам, чтобы убедиться, что доход был признан надлежащим образом в соответствующем периоде.	

<i>Несанкционированные бухгалтерские записи в журнале.</i>	<i>Руководство согласилось ввести политику, требующую утверждения всех бухгалтерских записей в журнале, но она еще не была внедрена.</i>	<i>Выявите и выполните обзорную проверку всех бухгалтерских записей журнала на сумму, превышающую 1 500 евро и все бухгалтерские записи за месяц до и после окончания соответствующего периода.</i>	
<i>Значительное расширение использования операций со связанными сторонами.</i>	<i>Политика компании заключается в том, что все операции со связанными сторонами идентифицируются как таковые и проводятся на обычных условиях реализации. Это включает в себя любые корпоративные активы или услуги, предоставляемые для личного использования руководством или сотрудниками.</i>	<i>Проанализируйте понимание сотрудниками политики посредством направления соответствующего запроса и инспектирования. Постарайтесь убедиться, что все операции со связанными сторонами были выявлены и что операции, условия продаж, характер операции, и даты действительно являются надлежащими.</i>	

Все выявленные нами значительные риски сообщались лицам, отвечающим за корпоративное управление, в письме от 5 декабря 20X2 года. Это письмо можно найти в п. 300-2 файла.

Подготовлено: FJ **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

Утверждено: LF **Дата:** 5 января 20X3 г.

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Меморандум к аудиторскому файлу: «Kumar & Co.»

Идентификация значительных рисков

Ниже перечислены следующие основные области значительных рисков, включая ответные действия руководства и аудитора.

Спад в экономике

Компания не сильно пострадала в условиях кризиса. Однако Радж должен периодически рассматривать расчеты по условиям соглашения с банком, но он не уделял этому особого внимания в текущем аудитуемом периоде. Мы пересчитаем все коэффициенты, чтобы понять статус по сравнению с условиями соглашений с банком. Мы также проведем больше аудиторских процедур для тех областей аудита, которые участвуют в расчете коэффициентов. Степень риска повышается по мере того, как компания все ближе подходит к нарушению условий соглашений с банком из-за возможности манипулирования финансовой отчетностью.

Снижение налоговой нагрузки

Не предусмотрено средств контроля со стороны руководства, специально предназначенных для решения этой проблемы. Ответным действием на этот риск будет тщательный анализ оценок руководства и бухгалтерских записей (см. ниже).

Несанкционированные бухгалтерские записи в журнале

Радж должен утвердить все бухгалтерские записи, но это происходит непоследовательно. Мы выявим и просмотрим все бухгалтерские записи на сумму, превышающую 500 евро, в том числе все записи за месяц до и после окончания соответствующего периода.

Операции со связанными сторонами

Политика компании заключается в том, что все операции со связанными сторонами определяются как таковые и проводятся на обычных условиях реализации. Мы проверим понимание Раджем и Руби применяемой политики в ходе направления соответствующих запросов и инспектирования. Мы будем проверять, чтобы для всех операций со связанными сторонами, условия продажи, характер операций и сроки их проведения являются действительно надлежащими. Мы также будем уделять повышенное внимание в ходе проведения аудита операциям, выходящим за рамки обычной хозяйственной деятельности компании, и тому, что все операции со связанными сторонами на самом деле были выявлены.

Признание выручки

Политика компании в отношении признания выручки от продажи довольно проста, и в основном практически весь объем продаж компании Kumar приходится на Dephta Furniture, Inc. Работа аудитора, проведенная в отношении проверки закрытия периода и операций со связанными сторонами, рассматривает любые потенциальные возможности совершения недобросовестных действий в отношении ненадлежащего признания выручки.

Информационное взаимодействие

Мы обсудили значительные риски, описанные выше, и предложенные нами ответные действия аудитора с руководством (которое также отвечает за корпоративное управление) 7 декабря 20X2 года. Руководство не ставило перед нами никаких вопросов.

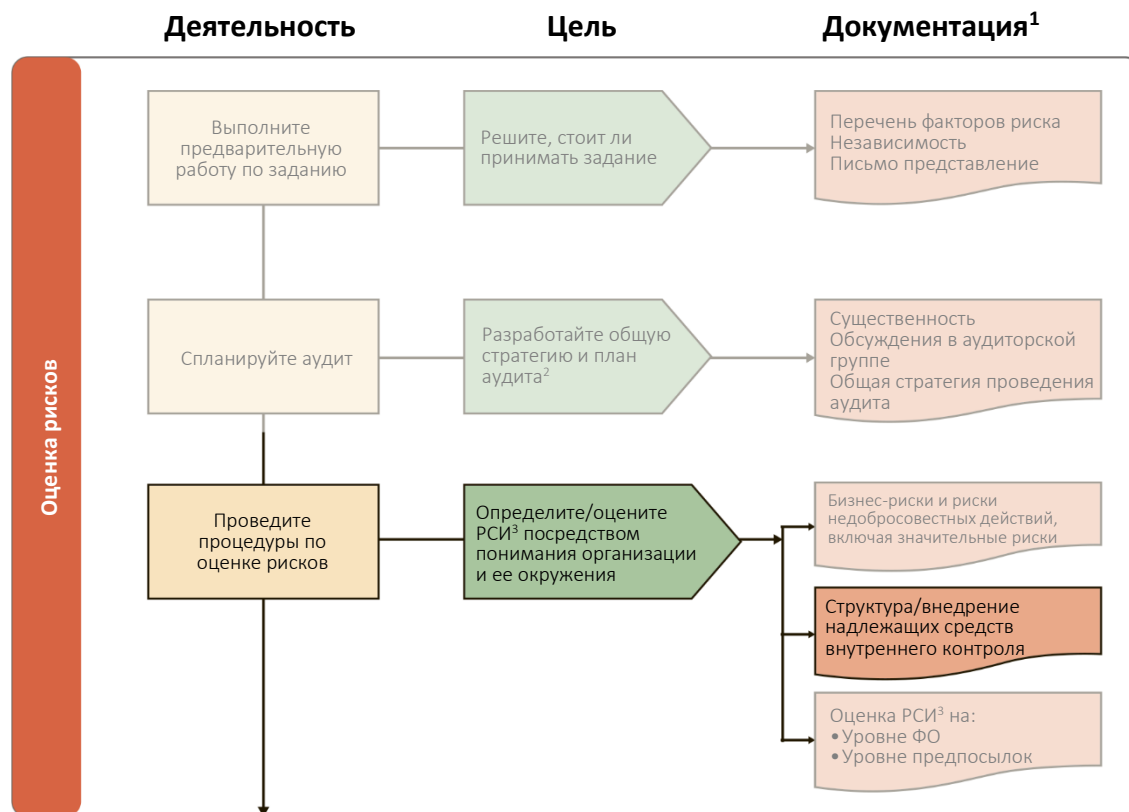
Подготовлено: FJ **Дата:** 9 декабря 20X2 года

Утверждено: LF **Дата:** 5 января 20X3 г.

11

ПОНИМАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство по этапам понимания внутреннего контроля, значимого для аудита: <ul style="list-style-type: none">• Оценка структуры и внедрения средств внутреннего контроля; а также• Документирование с применением двух возможных подходов.	315 (Пересмотренный)

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.4	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) Предпосылки — заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.</p> <p>(б) Бизнес-риск - риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии.</p> <p>(с) Система внутреннего контроля - процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля.</p>
315.12	<p>Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита. Несмотря на то, что большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, как правило, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, связанные с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Вопрос о том, является ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими значимым для проводимого аудита, представляет собой предмет применения профессионального суждения аудитора (см. пункты A50 - A73).</p>
315.14	<p>Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить:</p> <p>(а) Была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения; и</p> <p>(б) Обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля (см. пункты A77 - A87)</p>

Параграф №	Соответствующие выдержки из ISA
315.15	<p>Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:</p> <p>(a) Выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;</p> <p>(b) Оценка значительности рисков;</p> <p>(c) Оценка вероятности возникновения рисков; и</p> <p>(d) Принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт A88)</p>
315.18	<p>Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов (см. пункты A90 - A92 и A95 - A96)</p> <p>(a) Виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;</p> <p>(b) Процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции инициируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;</p> <p>(c) Соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;</p> <p>(d) То, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;</p> <p>(e) Процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации; и</p> <p>(f) Средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок (см. пункты A93 - A94).</p> <p>Это понимание информационной системы, относящейся к подготовке финансовой отчетности, должно включать соответствующие аспекты, связанные с раскрываемой в финансовой отчетности информацией, которая получена из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей.</p>
315.19	<p>Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью, включая следующие (см. пункты A97 - A98):</p> <p>(a) Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление; и</p> <p>(b) Сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам.</p>
315.20	<p>Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудитора, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий, связанных с каждым значительным видом операций, остатком по счету и раскрытием в финансовой отчетности или с каждой соответствующей предпосылкой (см. пункты A99 - A106)</p>
315.21	<p>При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты A107 - A109)</p>
315.22	<p>Аудитор должен получить понимание основных действий, которые используются организацией для мониторинга внутреннего контроля за финансовой отчетностью, включая те действия, которые относятся к контрольным, значимым для аудита, а также понимания порядка инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля организации (см. пункты A110 - A112)</p>

11.1 Обзор

В этой главе рассматривается объем работ, необходимых для понимания средств внутреннего контроля, значимых для аудита. В Главе 5 Тома 1 рассматривается характер системы внутреннего контроля и содержится подробное описание пяти компонентов внутреннего контроля. Глава 12 Том 2 определяет четырехступенчатый подход к оценке системы внутреннего контроля.

Напоминаем, что под внутренним контролем понимаются процессы, политики и процедуры, разработанные руководством для обеспечения надежности финансовой отчетности и подготовки финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами бухгалтерского учета. Система внутреннего контроля решает такие вопросы, как:

Контрольная среда

Включает в себя приверженность руководства принципам честности и внутреннего контроля в целом, компетентности, развитию и удержанию ключевого персонала, а также любые корпоративные действия, включая те, которые установлены лицами отвечающими за корпоративное управление.

Оценка рисков

Включает в себя выявление и устранение руководством (и лицами, отвечающими за корпоративное управление) бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, которые могут повлиять на достижение целей финансовой отчетности.

Информационные системы и информационное взаимодействие

Включает в себя выявление значительных видов операций в операционной деятельности компании, информацию, собранную и обработанную в данных бухгалтерского учета (включая информацию, полученную за пределами основных регистров и вспомогательных ведомостей), действия по контролю над подготовкой финансовых отчетов и финансовой отчетности, подготовленной для руководства и третьих лиц, а также контроль над использованием технологий, таких как применение приложений для бухгалтерского учета, хранение и защита данных.

Контрольные действия

Контрольные действия, разработанные руководством для надлежащей регистрации и авторизации операций и обеспечения безопасности активов.

Контрольные действия, представляющие значимость для аудита, могут включать в себя средства контроля, определенные руководством, которые учитывают риски существенных искажений, связанных с раскрытием информации, которое готовится не в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такие контрольные действия могут касаться информации, представленной в финансовой отчетности, которая получена не из основных регистров и вспомогательных ведомостей.

К контрольным действиям, представляющим значимость для аудита, относятся:

- действия, которые должны рассматриваться как таковые, будучи сами по себе действиями, которые связаны со значительными рисками;
- действия, которые относятся к рискам, в отношении которых применение только аудиторских процедур по существу не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств; или же
- считаются актуальными согласно суждению аудитора.

Мониторинг

Включает непрерывные оценки и / или отдельные оценки со стороны руководства наличия и надлежащего функционирования компонентов системы внутреннего контроля. Кроме того, мониторинг подразумевает оценку результатов и план действий для обеспечения своевременного устранения выявленных недостатков средств контроля.

Аудитор должен получить понимание об элементах системы внутреннего контроля, изложенных выше (при их наличии) при выполнении всех аудиторских заданий. Это касается организаций любого размера. Это помогает аудитору определить, существуют ли какие-либо другие риски, которые следует учитывать в связи с возможными недостатками системы внутреннего контроля. Такое понимание требуется, даже когда аудитор намерен применять подход по существу к проведению проверки.

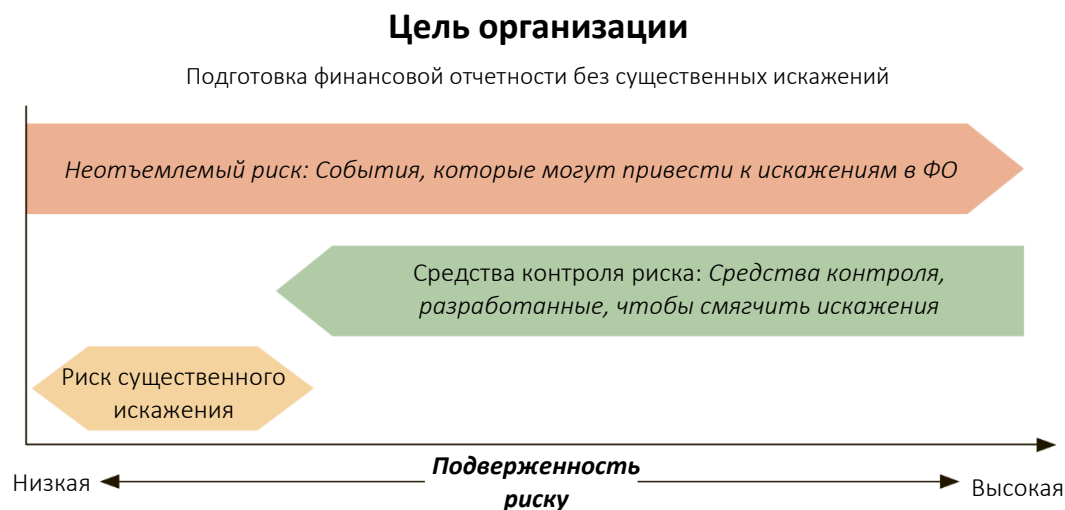
Примечание: Не все контрольные действия имеют отношение к аудиту. Аудитор занимается оценкой исключительно средств контроля, которые снижают риск существенного искажения (вызванного совершением недобросовестных действий или ошибкой) в финансовой отчетности. Контрольные действия, которые не имеют отношения к аудиту, могут быть полностью исключены из аудита.

11.2 Риски и средства контроля

Связь между риском и средством контроля может быть проиллюстрирована следующим образом.

Схема 11.2-1

Стрелка неотъемлемого риска представляет факторы бизнес-риска и риска недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности (до рассмотрения вопроса о внутреннем контроле). Стрелка риска средств контроля отражает контрольные процедуры, применяемые руководством для снижения неотъемлемых рисков. Степень, в которой контрольный риск не полностью снижает неотъемлемые риски, часто называют остаточным риском руководства.



Неотъемлемые бизнес-риски и риски недобросовестных действий выявляются на этапе выявления и оценки рисков. Руководство снижает такие риски, разрабатывая и внедряя систему внутреннего контроля и процедуры, которые позволят снизить такие риски до приемлемо низкого уровня. Величина риска, оставшегося после разработки структуры и внедрения системы внутреннего контроля, представляет собой риск существенного искажения (иногда его еще называют остаточным риском).

В идеале, руководство должно разработать структуру достаточных средств контроля, чтобы обеспечить снижение остаточного риска до приемлемо низкого уровня, как для целей внутреннего управления, так и для внешнего аудита. На практике некоторые руководители склонны иметь высокую терпимость к риску (т. е. средства контроля минимальны, что приводит к более высокому остаточному риску), а некоторые руководители (зачастую на предприятиях государственного сектора) склонны быть консервативными и разрабатывать структуру средств контроля для того, чтобы снизить риск практически до нуля.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Единственной целью контроля является снижение риска. Контроль без снижения риска, очевидно, значения не имеет. Таким образом, риск должен обнаруживаться или существовать до того, как будет снижен с применением средств контроля со стороны руководства. Однако некоторые аудиторы игнорируют этот факт. Они начинают свою оценку внутреннего контроля с документирования имеющейся системы и средств внутреннего контроля до выявления рисков, требующих снижения. Такой подход может привести к ненужному увеличению объемов работ по документированию процессов и средств контроля, которые впоследствии могут оказаться не имеющими никакого отношения к целям проведения аудиторской проверки.

11.3 Всеобъемлющие и специфические средства внутреннего контроля

Внутренние средства контроля можно в целом классифицировать как всеобъемлющие средства контроля, которые уделяют внимание всеобъемлющим рискам на уровне финансовой отчетности и специфические (операционные) средства контроля, которые касаются специфических рисков на уровне предпосылок. Различия между этими средствами контроля показаны ниже.

Схема 11.3-1



Таблица 11.3-2

Описание	
Всеобъемлющие средства контроля	<p>Всеобъемлющие средства контроля касаются вопросов руководства и общего управления и служат для создания общей контрольной среды или «тона, заданного высшим руководством». Типовые контрольные процессы включают кадровый потенциал, недобросовестные действия, оценку рисков (обход системы руководством), общие средства контроля ИТ-систем, подготовку финансовой информации (включая финансовую отчетность и базовые оценочные значения и т. д.) и текущий мониторинг операционной деятельности. В малых организациях эти средства контроля будут в первую очередь касаться отношения руководства к честности и средствам контроля.</p> <p>Четкое понимание всеобъемлющих элементов внутреннего контроля обеспечивает важную основу для оценки соответствующих средств контроля над финансовой отчетностью на уровне операций (бизнес-процессов). Например, если контроль над целостностью данных будет недостаточным, это повлияет на точность всей предоставляемой информации, генерируемой такими системами, как продажи, покупки и начисление заработной платы.</p>
Специфические (операционные) средства контроля на уровне предпосылок	<p>Операционные (бизнес-процессы) средства контроля - это специфические процессы / средства контроля, предназначенные для гарантии того, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Операции надлежащим образом документируются для целей подготовки финансовой отчетности; • Бухгалтерский учет ведется достаточно подробно, чтобы можно было точно и справедливо отражать все операции и условия распоряжения активами; • Поступления и расходы производятся только с разрешения руководства; и • Несанкционированное приобретение, использование или реализация активов будут предотвращены или выявлены своевременно. <p>Процессы применения операционных средств контроля включают в себя проведение обычных операций (такие как выручка, закупки и начисление заработной платы) и нестандартных операций (такие как покупка оборудования или затраты, связанные с открытием нового направления бизнеса).</p>

11.4 Пять компонентов системы внутреннего контроля

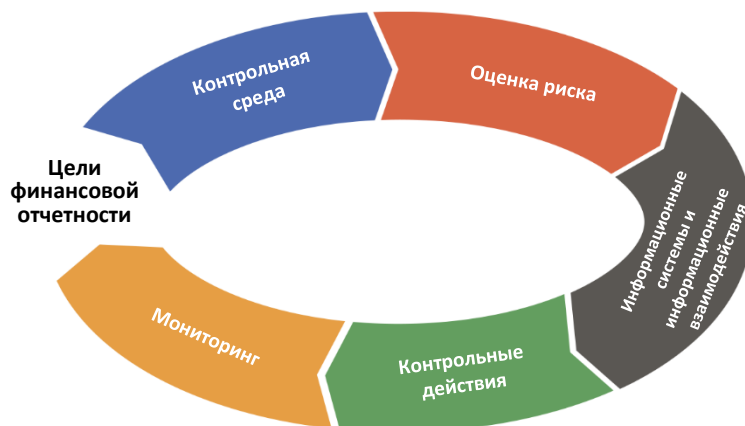
Различные типы внутреннего контроля, которые существуют внутри организации, были разделены на пять ключевых компонентов, как показано ниже.

Каждый из этих компонентов должен рассматриваться аудитором как:

- Часть понимания системы внутреннего контроля (над финансовой отчетностью); а также
- Информацию для рассмотрения того, как различные аспекты системы внутреннего контроля могут повлиять на аудит.

На Схеме 11.4-1 ниже представлены пять компонентов системы внутреннего контроля, которые могут быть использованы руководством для снижения рисков существенных искажений в финансовой отчетности. Круг указывает на постоянный характер различных компонентов в достижении целей финансовой отчетности организации.

Схема 11.4-1



Взаимосвязь пяти компонентов между всеобъемлющими и специфическими (операционными) средствами контроля (бизнес-процессами) показаны ниже.

Схема 11.4-1



Всеобъемлющие средства контроля в совокупности обеспечивают соответствующую основу для всех прочих компонентов системы внутреннего контроля, поскольку плохая организация всеобъемлющих средств контроля может даже самые эффективные средства контроля над бизнес-процессами сделать неэффективными. Например, у организации может быть эффективная система закупок, но, если сотрудник, отвечающий за учет/бухгалтер некомпетентен (т. е. недоработанная контрольная среда), может возникнуть целый ряд ошибок, а некоторые из них могут привести к существенному искажению в финансовой отчетности. Кроме того, обход руководством системы внутреннего контроля и неприемлемый «тон, заданный высшим руководством» (который, как правило, имеет место на уровне финансовой отчетности) – это обычные явления при ненадлежащем корпоративном поведении.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

То, как организация на самом деле разрабатывает и внедряет систему внутреннего контроля, зависит от размера и сложности организации в целом. В малых организациях руководитель-собственник может выполнять функции, которые имеют отношение к нескольким компонентам системы внутреннего контроля.

11.5 Система внутреннего контроля малых организаций

В малых организациях зачастую работает небольшой штат сотрудников, что может ограничивать степень, в которой:

- Распределение обязанностей осуществимо с практической точки зрения; и
- Имеются соответствующие задокументированные протоколы.

Внутренний контроль в таких организациях зачастую основан на контрольной среде (приверженность руководства этическим ценностям, компетентности, отношении к контролю и повседневная операционная деятельность руководства), а не на специфических операционных средствах контроля. Оценка контрольной среды сильно отличается от традиционных контрольных действий, так как она включает в себя оценку поведения, отношений, компетентности и действий руководства. Такие оценки зачастую документируются в меморандуме или в опроснике.

Присутствие активно вовлеченного в деятельность организации руководителя-собственника зачастую является как сильной стороной системы внутреннего контроля, так и слабой стороной контроля в целом. Сильная сторона контроля заключается в том, что такое лицо (при условии его / ее компетентности) будет осведомлено обо всех аспектах операционной деятельности, и возможность пропуска или игнорирования существенных искажений очень маловероятна. Слабая сторона контроля заключается в наличии у такого лица возможности обойти систему внутреннего контроля для своей собственной выгоды.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Определите всеобъемлющие средства контроля

В ходе аудита малых организаций возникает желание предположить, что системы внутреннего контроля в них нет и, следовательно, понимания внутреннего контроля не требуется. Однако любая организация, которая хочет продолжать свою деятельность, будет иметь некое подобие системы внутреннего контроля. Например, какого руководителя не волнует, хранятся ли денежные поступления в банке или выставлены ли счета на отгруженные товары?

Подумайте, как может быть доказано наличие всеобъемлющих средств контроля

В тех случаях, когда руководитель- собственник или лицо с аналогичными должностными полномочиями утверждает проведение операций и тщательно анализирует финансовые результаты, такое средство контроля может предотвращать или обнаруживать искажения, возникающие на уровне предпосылок. Если наличие такого средства контроля уменьшает необходимость в проведении иных аудиторских процедур по существу, подумайте, можно ли использовать в качестве доказательств наличие подписи руководителя в отчете или документ о сверке. Затем такие доказательства можно было бы использовать для тестирования операционной эффективности средства контроля.

11.6 Отсутствие системы внутреннего контроля

Практически во всех организациях в той или иной форме имеется система внутреннего контроля, например, компетенция и профессионализм руководителя-собственника (контрольная среда). Такая форма может носить несложный и неформальный характер, но при этом представлять собой некое подобие системы внутреннего контроля. Организация, которая не снижает какой-либо из основных рисков, с которыми сталкивается (посредством применения соответствующих компонентов системы контроля, таких как контрольная среда, оценка рисков, информационные системы, контрольные действия или мониторинг), вряд ли останется в бизнесе надолго.

В тех случаях, когда контрольных действий, которые могут быть определены, не так много, аудитор должен рассмотреть вопрос о том:

- Можно ли рассмотреть соответствующие предпосылки путем проведения дальнейших аудиторских процедур, которые являются в первую очередь процедурами по существу; или
- Отсутствие контрольных действий или других компонентов контроля (в редких случаях) делает невозможным получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Прочие сведения, которые могут вызвать вопросы о том, следует ли проводить аудит, включают:

- Опасения по поводу честности руководства, неэтичного поведения или плохого отношения к внутреннему контролю. Недостатки в контрольной среде, как правило, подрывают средства контроля, существующие в других компонентах системы внутреннего контроля. Это также повышает риск искажения информации руководством и совершения недобросовестных действий; а также
- Обеспокоенность по поводу состояния и надежности данных бухгалтерского учета организации, которые делают маловероятным наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств для целей выражения немодифицированного мнения.

При наличии этих или аналогичных проблем аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости модификации аудиторского заключения или вообще отказаться от выполнения задания.

В случае отказа от задания аудитор будет учитывать свои профессиональные и юридические обязанности, включая любые требования о представлении отчетов лицам, которые назначили аудитора, и регулирующим органам. Аудитор также должен обсудить отказ от задания и причины такого отказа с соответствующим уровнем руководства и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

11.7 Средства контроля для предотвращения недобросовестных действий (средства контроля на случай совершения недобросовестных действий)

Степень обхода руководством средств контроля может быть снижена или замедлена в малых организациях путем установления, а затем документирования основных политик и процедур. Например, задокументированная политика, в которой говорится, что все нестандартные бухгалтерские записи требуют утверждения, даст бухгалтеру возможность направить руководству запрос на утверждение предлагаемых записей в журнале. Это не предотвратит обход руководством имеющейся системы, но послужит сдерживающим фактором. Если политики и процедуры по предотвращению недобросовестных действий не действуют, аудитор необходимо снизить риск обхода системы внутреннего контроля путем выполнения других аудиторских процедур.

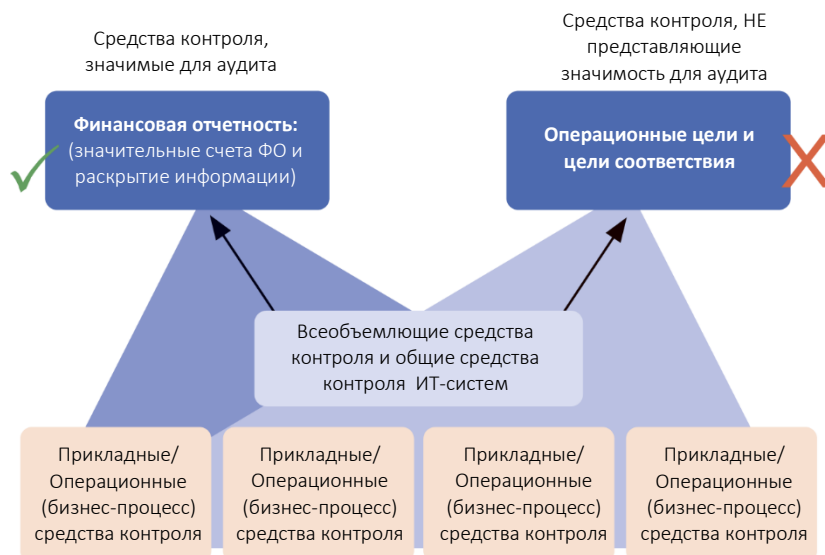
Примечание: Средства контроля, которые учитывают соответствие правилам, не относящимся к аудиту (если их несоблюдение не приведет к существенным искажениям в финансовой отчетности), не должны рассматриваться в ходе проведения аудита.

11.8 Система внутреннего контроля, значимая для аудита (область понимания)

Не все средства контроля имеют отношение к аудиту. Аудитор занимается пониманием и оценкой исключительно средств контроля, которые снижают риск существенного искажения (вызванного совершением недобросовестных действий или ошибкой) в финансовой отчетности. Это означает, что определенные виды средств контроля могут быть полностью исключены из аудита, как показано на схеме ниже. Это средства контроля, которые:

- Не управляют процессом подготовки финансовой отчетности (например, операционные средства контроля и средства контроля в отношении соблюдения нормативных требований); и
- Которые вряд ли приведут к существенному искажению в финансовой отчетности, даже если их не будет.

Схема 11.8-1



В некоторых случаях средства контроля финансовой отчетности и операционные средства контроля и целями соблюдения нормативных требований могут быть схожи между собой. К примерам таких средств контроля можно отнести средства контроля в отношении данных, которые аудитор оценивает или использует при применении других аудиторских процедур, таких как:

- Данные, необходимые для аналитических процедур (например, статистика производства);
- Средства контроля, выявляющие несоблюдение законов и нормативных актов;
- Средства контроля сохранности активов, которые относятся к финансовой отчетности; и
- Контроль над полнотой и точностью получаемой информации, которая может служить основой для расчета ключевых показателей оценки результатов деятельности.

Средства контроля, которые всегда будут представлять значимость для аудита, включают в себя те, которые снижают следующие риски.

Таблица 11.8-2

Описание	
Значительные риски	Значительные риски - выявленные и оцененные риски существенного искажения, которые, согласно суждению аудитора, требуют особого рассмотрения при аудите.
Риски, которые не могут легко устраняться посредством применения процедур по существу	Это выявленные и оцененные риски существенного искажения, в отношении которых только процедуры по существу не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
Прочие риски существенного искажения	Это выявленные и оцененные риски существенных искажений, которые, согласно суждению аудитора, могут потенциально привести к существенным искажениям.

На суждение аудитора о том, представляет ли определенное средство контроля значимость для аудита, влияют:

- Знание о наличии / отсутствии средств контроля, выявленных в других компонентах системы внутреннего контроля. Если определенный риск уже снижен (например, контрольной средой, информационной системой и т. д.), нет необходимости определять какие-либо дополнительные средства контроля, которые могут существовать;
- Наличие нескольких контрольных действий, которые направлены на достижение одной и той же цели. Нет необходимости получать представление о каждом контрольном действии, связанном с такой целью;
- Необходимость проверки эффективности применения некоторых ключевых средств контроля. Например, если нет практического способа проверки полноты продаж (т. е. посредством выполнения процедур по существу), потребуется проверка операционной эффективности средств контроля; а также
- Влияние, которое проверка операционной эффективности средств контроля будет иметь на степень (то есть, сокращение) необходимых тестов по существу.

Профессиональное суждение необходимо для определения того, является ли средство внутреннего контроля, в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля, действительно значимым для целей аудита.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Нисходящий и риск-ориентированный подход

Подход аудитора к пониманию системы внутреннего контроля должен быть по нисходящей, то есть проводиться сверху вниз. Первым шагом является выявление соответствующих всеобъемлющих и операционных рисков, а затем определение того, являются ли ответные действия руководства надлежащими.

Четкое понимание средств контроля на уровне организации обеспечивает важную основу для оценки соответствующих средств контроля над финансовой отчетностью на уровне операций (бизнес-процессов). Например, если контроль над целостностью данных на уровне организации будет недостаточным, это повлияет на точность всей информации, генерируемой такими системами, как продажи, приобретения и начисление заработной платы.

Пример

Нисходящий и риск-ориентированный подход к пониманию системы внутреннего контроля включает: Выявление бизнес-процессов (включая бухгалтерский учет) для каждого значительного остатка по счету; Определение для каждого процесса, возможно ли существенное искажение в финансовой отчетности, или существуют ли другие факторы, которые делают его значимым для аудита; а также Определение в рамках аудита тех процессов и средств контроля, которые не представляют значимости для аудита.

Например, предприятие по производству печенья может иметь следующие процессы, которые определяют показатель выручки от продаж:

Основная система заказов на продажу фиксирует подробности и ход выполнения каждого заказа, полученного по телефону. Это составляет 70% продаж.

«Оконные продажи» происходят, когда покупатели покупают лом печенья в небольшом магазине в задней части производственного помещения. На них приходится 2% продаж.

Интернет-продажи — заказы размещаются онлайн и оплачиваются кредитной картой, на них приходится 28% продаж.

Система бухгалтерского учета отражает подробности по всем видам продаж.

В этой ситуации «оконные продажи» вряд ли приведут к существенным искажениям в финансовой отчетности и, следовательно, могут быть исключены из аудита. Однако, прежде чем принять это решение, было бы разумно либо:

Направить запрос руководству с тем, чтобы выявить наличие средств контроля над оконными продажами, чтобы гарантировать, что все такие продажи задокументированы, и что нет случаев преднамеренного лома печенья для его продажи по сниженным ценам связанным сторонам; или же Выполнить аналитический обзор разбивки по сетке продаж, чтобы убедиться, что показатель оконных продаж не отклонился от ожидаемых 2% продаж.

11.9 Наглядные примеры из практики - Выявление соответствующих средств контроля

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики». Обратите внимание, что следующий шаг зачастую выполняется на этапе планирования.

Поскольку не все бизнес-процессы и средства контроля имеют отношение к аудиту, важно понимать, какие статьи финансовой отчетности и средства контроля могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Определение статей финансовой отчетности и связанных с ними бизнес-процессов предполагает использование уровня общей существенности в качестве руководства для определения того:

- Какие статьи финансовой отчетности являются или могут быть существенными; а также
- Какие всеобъемлющие средства контроля и бизнес-процессы являются надлежащими.

Несущественные остатки, операции, бизнес-процессы и средства контроля, которые не могут привести к существенным искажениям, могут быть исключены из дальнейшего рассмотрения в ходе проведения аудита. Однако прежде, чем исключить статью, рассмотрите:

- Возможное накопление несущественных искажений, которые в совокупности могут привести к существенному искажению; а также
- Является ли статья финансовой отчетности заниженной вследствие недобросовестных действий или ошибки.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Выявить любые процессы, которые снижают риски	
Всеобъемлющие риски	Ежегодный цикл планирования ведения бизнеса, ежемесячные заседания руководства/собственников, которые включают обзорные финансовой отчетности, правила корпоративной этики для персонала, бюджеты в сфере ИТ, ежедневное участие руководства в операционной деятельности, политики управления персоналом и общие средства контроля ИТ-систем
Денежные средства и их эквиваленты	Дебиторская задолженность, процесс получения, инвестирование краткосрочных (от 30 до 60 дней) депозитов в банке, выверка банковских счетов и управление денежными средствами
Торговая и прочая дебиторская задолженность	Выручка, дебиторская задолженность, обработка поступлений, оценка просроченной задолженности, продажа активов
Товарные запасы	Закупки, кредиторская задолженность, порядок оплаты, управление товарными запасами, инвентаризация, оценка устаревших товарных запасов
Основные средства	Закупки, кредиторская задолженность, процедура оплаты, расчет амортизации, капитализация активов, продажа активов
Задолженность банку	Дебиторская задолженность, процесс поступления, сверка банковских счетов и управление денежными средствами
Торговая и прочая кредиторская задолженность	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, процедура оплаты, капитализация активов
Налог на прибыль к уплате	Подготовка резерва по налогу на прибыль
Процентный заем	Финансовые расходы, процедура сверки состояния банковских счетов
Капитал и резервы	Выпуск/погашение капитала, дивиденды
Продажи	Выручка, дебиторская задолженность, процедура получения выручки (включая продажу лома наличных, продажи через Интернет, каталог и заказные заказы на продажу)
Стоимость реализованных товаров	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, процедура оплаты, корректировки ведомостей товарных запасов
Расходы на реализацию	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, оплата.
Административные расходы	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, оплата
Амортизация	Расчеты износа и амортизации
Затраты на финансирование	Финансовые расходы, процедура сверки состояния банковских счетов
Налоги на прибыль	Подготовка резерва по налогу на прибыль

Подготовлено: FJ
Утверждено: LF

Дата: 18 февраля 20X3 года
Дата: 5 марта 20X3 года

Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Меморандум к аудиторскому файлу: Обзоры областей финансовой отчетности (ОФО) и процессов

Всеоъемлющие средства контроля (уровень финансовой отчетности), включая общие средства контроля ИТ-систем

- Радж разрабатывает план бюджета предприятия на год для каждого периода для банка.
- Радж общается с менеджером банка на ежеквартальной основе, когда финансовая отчетность направляется на утверждение в банк.
- Радж, как правило, рассматривает их с Сураджем и Джавадом, поскольку Dephta является основным акционером, а также потому, что Радж ценит их вклад и знания Джавада в области бухгалтерского учета и финансов.

Никакой формальной ИТ-структуры или процесса не предусмотрено. Радж решает, какое программное и аппаратное обеспечение необходимо заменить при необходимости. Хотя Радж и обеспечивает еженедельное резервное копирование учетных данных, нет плана аварийного восстановления данных или четко задокументированного ИТ-процесса.

Существенные области финансовой отчетности

За исключением денежных средств и их эквивалентов, в которых, как представляется, наблюдаются колебания от периода к периоду, все ОФО в финансовой отчетности являются существенными, в том числе и по своему объему. Поэтому в рамках нашего аудита необходимо будет изучить следующие бизнес-процессы:

Бизнес-процесс	Затрагиваемые существенные области финансовой отчетности
Дебиторская задолженность/выручка	Выручка, торговая дебиторская задолженность и прочее, денежные средства и их эквиваленты
Оценка просроченной дебиторской задолженности	Торговая дебиторская задолженность и расходы по безнадежным долгам
Процесс продаж (продажа за наличные, заказы на продажу)	Выручка
Закупки, кредиторская задолженность, платежи	Торговая кредиторская задолженность и прочее, основные средства, товарно-материальные запасы, категории расходов отчета о прибылях и убытках
Фонд заработной платы	Расходы на выплату заработной платы
Подлежащие уплате налоги и денежные переводы	Налоги на прибыль, заработную плату и налоги с продаж
Оценка и управление товарными запасами	Закупки и товарные запасы
Сверка состояния банковских счетов	Денежные средства и их эквиваленты, процентный кредит, процентные расходы
Расчет износа и амортизации	Основные средства и расходы на износ/амортизацию

Подготовлено: FJ

Дата: 18 февраля 20X3 года

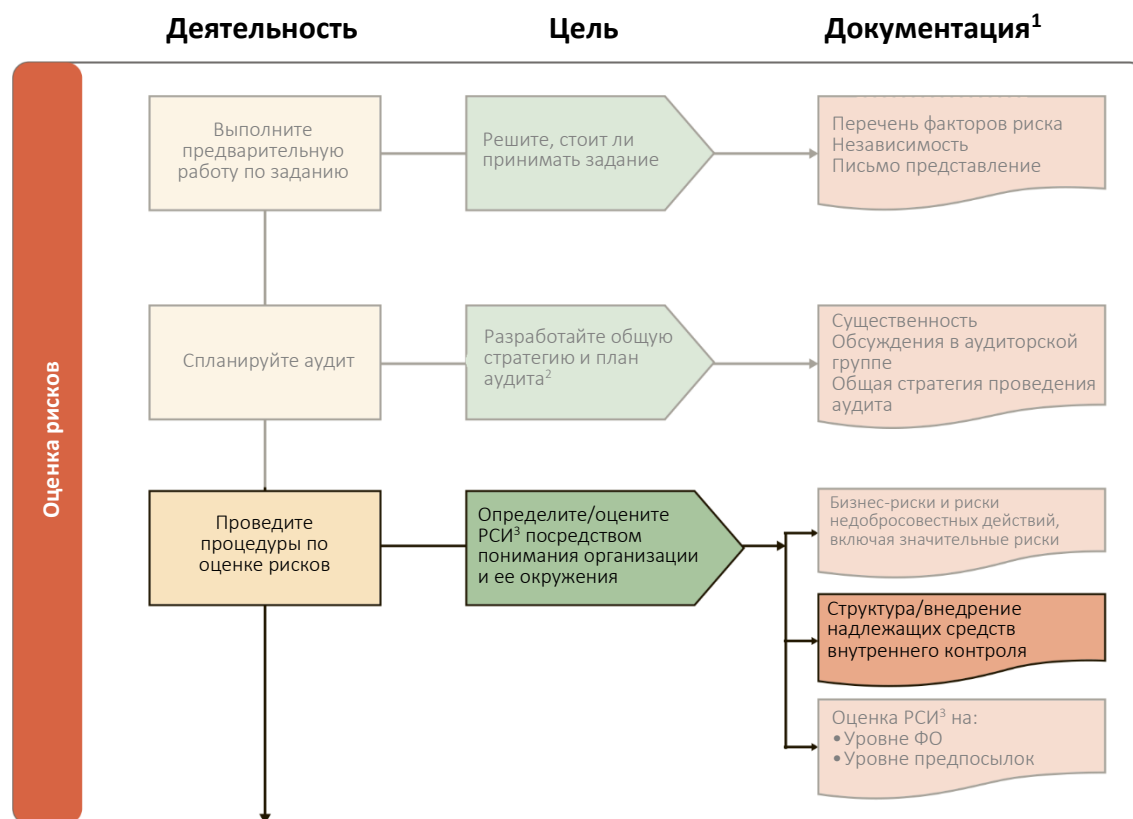
Утверждено: LF

Дата: 5 марта 20X3 года

12

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство, касающееся четырех основных этапов, связанных с оценкой структуры и внедрения системы контроля, и документирования результатов.	315 (Пересмотренный)

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
315.13	При получении понимания значимых для проводимого аудита средств контроля аудитор должен проанализировать их структуру и с помощью дополнительных процедур, помимо направления запросов персоналу организации, установить, внедрены ли они на практике (см. пункты A74–A76)
315.29	Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску (см. пункты A146–A148)
315.32	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: <ol style="list-style-type: none"> Обсуждение между членами аудиторской группы, если это требуется в соответствии с пунктом 10, и принятые значимые решения; Ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, описанные в пункте 11, и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля, указанные в пунктах 14 - 24; источники информации, из которых было получено такое понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков; Выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в соответствии с требованиями пункта 25; и Выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля, по которым у аудитора сложилось понимание в результате применения требований пунктов 27 - 30 (см. пункты A153–A156)

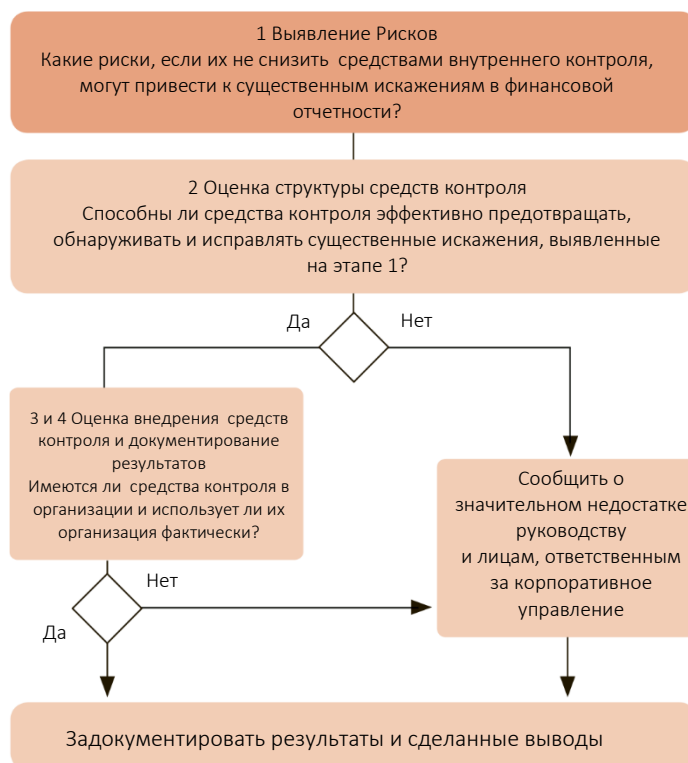
12.1 Обзор

Независимо от того, будет ли в конечном итоге проводиться тестирование средств контроля для сбора аудиторских доказательств, аудитору по-прежнему необходимо при каждом выполнении задания проводить оценку структуры и внедрения средств контроля. Этот процесс состоит из четырех этапов, которые можно кратко описать следующим образом.

Таблица 12.1-1

Описание	
Этап 1 Какие риски требуется снизить?	Идентифицируйте неотъемлемые риски существенных искажений (бизнес-риски и риски недобросовестных действий) и выясните, являются ли они всеобъемлющими рисками, влияющими на большинство предпосылок, или специфическими рисками, которые влияют на определенные области финансовой отчетности и предпосылки.
Этап 2 Снижают ли средства контроля, разработанные руководством, риск?	<p>Определите, какие имеются бизнес-процессы (при их наличии).</p> <ul style="list-style-type: none"> Проведите опрос сотрудников организации, чтобы определить, какие средства контроля снижают риски, указанные на Этапе 1 выше. Проанализируйте результаты и оцените, действительно ли средства контроля снижают риски. Сообщите обо всех значимых недостатках, выявленных в системе внутреннего контроля организации, руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление. <p>В более крупных организациях на этом этапе может быть необходимо предоставить ссылку на документацию, имеющую отношение к системе или же разработать ее (см. Этап 3 ниже), чтобы обеспечить понимание контекста, в рамках которого функционируют определенные средства контроля.</p>
Этап 3 Имеются ли средства контроля и используются ли они на регулярной основе?	Проследите и проинспектируйте действие соответствующих средств внутреннего контроля, чтобы убедиться, что они действительно были внедрены. Обратите внимание, что направления запроса руководству недостаточно для того, чтобы оценить, действительно ли было внедрено соответствующее средство контроля. Действия, выполняемые на данном этапе, зачастую можно выполнять вместе с действиями, выполняемыми в рамках второго этапа, указанными выше.
Этап 4 Было ли задокументировано действие соответствующих средств контроля?	<p>Этот этап состоит из прямого описания основных процессов (подготовленного руководством организации либо аудитором), описывающего действие соответствующих выявленных внутренних средств контроля.</p> <p>Эта документация не должна включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> Подробное описание бизнес-процесса или процедуры документооборота внутри организации; или же Внутренние средства контроля, которые, при условии их существования, не являются значимыми для аудита.

Схема 12.1-2



Примечание: Независимо от того, насколько эффективна система внутреннего контроля организации, она может обеспечить лишь разумную уверенность в достижении организацией целей финансовой отчетности. На вероятность их достижения влияют присущие системе внутреннего контроля ограничения. Они описаны ниже.

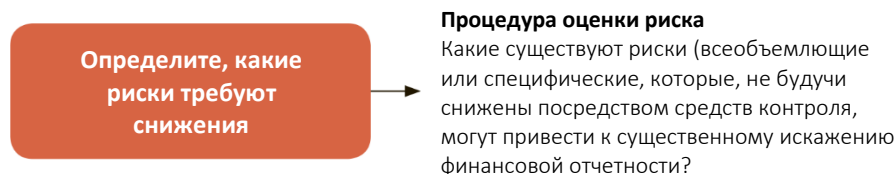
Таблица 12.1-3

Описание	
Ограничения, присущие системе внутреннего контроля	<p>Оценочные суждения человека и простые человеческие промахи, такие как ошибки или оплошности.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обход системы внутреннего контроля путем сговора двух или более лиц. • Ненадлежащие действия руководства в обход системы внутреннего контроля, например, пересмотр условий договоров купли-продажи или игнорирование фактов превышения покупателями установленных кредитных лимитов.

В Главе 11 Тома 2 рассматривается необходимое понимание системы внутреннего контроля. В Главе 5 Тома 1 рассматривается характер системы внутреннего контроля и содержится подробное описание пяти компонентов внутреннего контроля.

12.2 Этап 1 - Какие риски требуют снижения?

Схема 12.2-1



Прежде чем аудитор начнет документировать имеющиеся средства контроля, ему, в первую очередь важно выявить и оценить значительные и прочие имеющиеся факторы риска. В противном случае будет проведена оценка системы внутреннего контроля без учета понимания того, какие риски необходимо снизить с помощью средств внутреннего контроля.

Процедура идентификации рисков рассматривается в Главе 8 Тома 2. Риски, требующие снижения, могут быть всеобъемлющими, касающимися многих областей и предпосылок подготовки финансовой отчетности, или специфическими, касающимися определенных областей и предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Ниже приведены некоторые стандартные источники рисков и типы средств контроля, которые могли бы снизить такие риски.

Схема 12.2-2

Что может пойти не так?	Источники риска	Средства контроля, снижающие риски
Ненадежные финансовые отчеты	Внешние отраслевые факторы Характер организации Учетная политика Цели и задачи Показатели эффективности Недобросовестные действия	Всеобъемлющие средства контроля и процессы Общие средства контроля ИТ-систем Операционные средства контроля
Искажения, возникающие при подготовке финансовой отчетности	Оценочные значения Резервы Учетная политика Использование электронных таблиц Необычные операции, Бухгалтерские записи, сверка. Информация, необходимая для подготовки раскрытий ФО	Всеобъемлющие средства контроля Общие средства контроля ИТ-систем Операционные средства контроля
Операции, не обработанные или не отраженные / раскрытые неточно	Идентификация/регистрация утвержденных операций; Классификация операций; Измерение, отражение в надлежащем периоде; Сохранность активов	Операционные средства контроля Средства контроля ИТ-приложениями Определенные всеобъемлющие средства контроля

При подготовке перечня факторов риска в разбивке по бизнес-процессам было бы целесообразно (но не обязательно):

- Исключить любой фактор риска, который вряд ли привел бы к существенному искажению, даже если он не был бы снижен. Средства контроля, направленные на снижение таких рисков, не будут значимыми для аудита;

- Модифицировать формулировку факторов риска, чтобы она была надлежащей применительно к определенной организации;
- Убедиться, что все соответствующие предпосылки подготовки финансовой отчетности были рассмотрены; а также
- Определить, существуют ли какие-либо дополнительные всеобъемлющие риски (на уровне финансовой отчетности) и операционные риски (на уровне предпосылок), которые могут привести к существенным искажениям, если их не снизить.

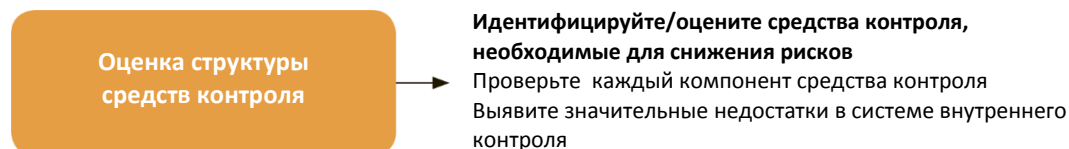
ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Некоторые организации могут использовать модель внутреннего контроля (такую, которая опубликована Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (COSO), которая обеспечивает взаимосвязь целей внутреннего контроля и процедур внутреннего контроля. Если такой инструмент используется в аудите, целесообразно было бы выполнить те же действия, изложенные выше:

- Устранить цели внутреннего контроля (или факторы риска), которые вряд ли приведут к существенному искажению, даже если для них не предусмотрено средств внутреннего контроля;
- Добавьте любые другие дополнительные цели внутреннего контроля (факторы риска), которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности, если не будут снижены; а также
- Определите те области финансовой отчетности и предпосылки, на которые влияют факторы риска.

12.3 Этап 2 - Снижают ли разработанные руководством средства контроля риск?

Схема 12.3-1



Чтобы оценить эффективность структуры средств контроля, выстроенной руководством компании, необходимо проверить способность средства контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля действительно снизить фактор риска, что включает рассмотрение того, способно ли средство(а) контроля эффективно:

- Предотвратить возникновение существенных искажений в первую очередь; или
- Выявить и скорректировать существенные искажения после их возникновения.

Рекомендуется начинать оценку структуры средств контроля с всеобъемлющих средств контроля. Эти типы средств контроля образуют важную основу для оценки структуры и функционирования операционных (на уровне предпосылок) средств контроля.

На этом этапе некоторые аудиторы (особенно при проведении аудита более крупных и сложных организаций) могут посчитать целесообразным получить некоторую информацию, подготовленную преимущественно организацией, описывающую бизнес-процессы и операционные потоки. Однако, получение такой информации не является специфическим требованием в ISA.

Идентификацию средств контроля, имеющих отношение к аудиту, можно выполнить путем опроса руководства, какие средства контроля имеются для снижения каждого выявленного риска. Не требуется документировать каждое имеющееся средство контроля, но необходимо определить средства контроля, относящиеся к факторам риска, и оценить их структуру.

Существует два распространенных способа соотнесения средств внутреннего контроля с факторами риска (или с целями внутреннего контроля), которые они призваны снижать. Для целей настоящего Руководства эти подходы носят название:

- Один риск и все средства контроля, к нему относящиеся; и
- Множество рисков и средств контроля.

Один риск и все средства контроля, к нему относящиеся

При таком подходе каждый фактор риска рассматривается по отдельности. Все средства контроля, которые касаются такого определенного фактора риска, выявлены. Этот подход особенно целесообразно использовать для установления соответствия всеобъемлющих (на уровне финансовой отчетности) факторов риска для средств контроля. Этот подход проиллюстрирован ниже.

Таблица 12.3-2

Риск/Цель средства контроля	Предпосылки	Средства контроля снижения рисков
1. Фактор риска	П	Процедура контроля А Процедура контроля В Процедура контроля С Процедура контроля D
2. Фактор риска	СТ	Процедура контроля Е Процедура контроля F Процедура контроля G Процедура контроля Н
3. Фактор риска	Т	Процедура контроля I Процедура контроля J Процедура контроля K Процедура контроля L
4. Фактор риска	ПТ	Процедура контроля М Процедура контроля N Процедура контроля O Процедура контроля Р

Подход «Один риск и все средства контроля, к нему относящиеся» зачастую используется для соотнесения всех типов средств контроля, включая всеобъемлющие средства контроля и операционные средства контроля. Тем не менее, поскольку одно операционное средство контроля зачастую может оказывать влияние на несколько рисков (и, следовательно, при таком подходе повторяется многократно), применение множества рисков и средств контроля (см. Таблицу 12.3-4), как правило, считается наиболее эффективным способом для операционных средств контроля.

В следующем примере показано, как может работать подход «Один риск и все средства контроля, к нему относящиеся». Целью контрольной среды является необходимость создания и поддержания руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культуры честного и этичного поведения. Эта цель, обозначенная в качестве фактора риска, может означать, что руководство не создало и не поддерживает культуру честности и этичного поведения.

Некоторые из средств контроля, которые руководство может разработать и внедрить для снижения этого распространенного риска, могут включать:

- Руководство постоянно демонстрирует словами и действиями приверженность высоким этическим стандартам;
- Руководство совершает действия, направленные на устранение или снижение факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных, незаконных или неэтичных поступков;
- Имеются правила корпоративной этики или аналогичные правила, которые устанавливают ожидаемые стандарты этического и морального поведения;
- Сотрудники четко понимают, какое поведение является приемлемым, а какое неприемлемым, и знают, что делать, когда сталкиваются с неэтичным поведением; и
- Сотрудники всегда подвергаются дисциплинарному взысканию за неэтичное поведение.

Аудитор сначала должен сформулировать риск или цель средства контроля, а затем определить, возможно ли из приведенного выше списка, существуют или нет средства контроля для снижения риска. Итоговая документация может быть оформлена в следующей форме.

Примечание: В столбце «структура средств контроля» описаны действия, которые аудитор может предпринять для оценки структуры средств контроля.

Таблица 12.3-3

Компонент внутреннего контроля (ВК)	Фактор риска	Выявленное средство контроля	Структура средства контроля
Контрольная среда	<i>Отсутствие акцента на честность и этическое поведение</i>	<i>Кодекс этики подписывается сотрудниками ежегодно и обеспечивается дисциплиной персонала.</i>	<i>Ознакомлены с Кодексом этики, в нем особенно подчеркивается необходимость приверженности честному и этическому поведению.</i>
	<i>Могут наниматься некомпетентные сотрудники</i>	<i>Требуемые знания и навыки указаны для каждой должности сотрудника.</i>	<i>Проанализированы должностные инструкции по ключевым должностям, включая в сфере бухгалтерского учета, и они представляются приемлемыми.</i>
Оценка рисков	<i>Руководство зачастую удивляется предсказуемости событий</i>	<i>Бизнес-риски выявляются и оцениваются ежегодно на этапе планирования коммерческой деятельности.</i>	<i>Рассмотрен бизнес-план и риски были выявлены, пересмотрены и оценены.</i>

После того, как средства контроля были определены, аудитору, используя свое профессиональное суждение, необходимо будет сделать вывод о том, является ли структура такого средства контроля достаточной для устранения фактора риска.

При формировании вывода о контрольной среде в соответствии с ISA 315.14 (пересмотренный) аудитор должен оценить:

- Была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения; и
- Обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля.

Эта формулировка может использоваться аудитором в качестве общего вывода об оценке риска средств контроля на уровне финансовой отчетности.

Множество рисков и средств контроля

Для специфических и операционных рисков наиболее распространенным подходом к оценке структуры средств контроля является использование так называемой «матрицы структуры средства контроля». Эти матрицы позволяют аудитору с первого взгляда оценить:

- множество взаимосвязей, существующих между рисками и средствами контроля;
- области, где внутренний контроль развит сильно;
- области, где внутренний контроль развит слабо;
- Ключевые средства контроля, которые снижают большинство рисков / предпосылок, и которые можно протестировать на эффективность функционирования.

Пример простой матрицы структуры средств контроля показан ниже.

Таблица 12.3-4

Процесс = Продажи						
Факторы существенного риска		Риск А	Риск В	Риск С	Риск D	Ключевые средства контроля
	Предпосылки	П	СТ	ТП	ПС	
Средства контроля	<i>Компонент внутреннего контроля</i>					
Процедура № 1	<i>Контрольная среда</i>	СКВИ				
Процедура № 2	<i>Информационные системы</i>		СКВИ			
Процедура № 3	<i>Контрольные действия</i>	СКП	СКП		СКП	Да
Процедура № 4	<i>Мониторинг</i>	СКВИ				
Процедура № 5	<i>Контрольные действия</i>		СКП		СКП	Да
Процедура № 6	<i>Контрольные действия</i>					
Процедура № 7	<i>Информационные системы</i>	СКВИ	СКВИ		СКВИ	
Структура средства контроля надлежащая? То есть, будут ли выявленные средства контроля снижать факторы риска?		Да	Да	Нет	Да	

Условные обозначения:

СКП - превентивные средства контроля (недопущение искажений),

СКВИ - выявляющие и исправляющие средства контроля.

Примечание: Приведенная выше матрица содержит следующую информацию:

- Факторы риска, которые, если их не снизить, могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности;
- Предпосылки, затрагиваемые факторами риска; а также
- Если процедура внутреннего контроля оказывает влияние (пересекается с) на конкретный риск из указанных рисков в матрице, то ей присваивается обозначение процедуры, предотвращающей (СКП) искажения или процедуры выявления и исправления произошедшего искажения (СКВИ).

Такая матрица также может быть расширена для включения в нее дополнительной информации, в том числе:

- Частоты использования средства контроля, например, непрерывно, еженедельно, или ежемесячно;
- Является ли средство контроля ручным или автоматизированным; а также
- Ожидаемая надежность внутреннего контроля в течение определенного периода времени. Это может включать, например, оценку компетентности (и независимости от других должностных функций) лица, осуществляющего контроль, своевременного выполнения контроля и любой истории возникновения ошибок.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Множественные процедуры контроля**

Обратите внимание, что любая отдельная процедура контроля сама по себе вряд ли снизит ключевой фактор риска. Зачастую для снижения фактора риска достаточно сочетания контрольных действий, применяемых совместно с другими компонентами внутреннего контроля (такими, как контрольная среда).

Необходимо начинать с рисков

Старайтесь не перечислять все известные средства контроля, а а затем соотносить их с рисками. Сначала выявляются риски, а затем определяются средства контроля для снижения рисков. Более эффективным способом считается последовательное рассмотрение каждого риска (или цели внедрения средства контроля), а затем уже можно определять, какие средства контроля существуют для снижения этого риска. После идентификации достаточного количества средств контроля для снижения риска, не целесообразно тратить еще больше времени на идентификацию каких-либо дополнительных средств контроля.

Соотнесение средств контроля с рисками не только помогает оценить структуру средства контроля, но также позволяет определить ключевые средства контроля (над соответствующими предпосылками), эффективность которых потенциально можно проверить. Это также позволит аудитору выявить недостатки в системе внутреннего контроля, которые могут потребовать:

- Своевременного информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о значительном недостатке и в системе внутреннего контроля, чтобы можно было предпринять корректирующие действия; а также
- Разработка соответствующих ответных действий аудитора.

Матрица структуры средства контроля (см. Таблицу 12.3-4) может использоваться для определения как сильных сторон, так и недостатков средств контроля. Этот процесс описан ниже.

Документ 12.3-5

Определить	Описание - Использование матрицы структуры средства контроля
Недостатки внутреннего контроля	<p>Просмотрите каждый столбец с указанием рисков (в приведенной выше матрице структуры средства контроля), чтобы понять, какие существуют процедуры внутреннего контроля для снижения рисков. Если имеются достаточные средства контроля, то недостатки в средствах контроля отсутствуют.</p> <p>Случаи, когда процедур внутреннего контроля для снижения риска недостаточно или они отсутствуют, свидетельствуют об обнаружении значительных недостатков в системе внутреннего контроля. См. Риск С в матрице выше, где, как представляется, имеется значительный недостаток. В этом случае аудитор будет:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Запрашивать информацию о любых других процедурах внутреннего контроля или компенсирующих процедурах внутреннего контроля, которые могут существовать. Если их не существует, может выявляться значительный недостаток, о котором сообщается руководству или лицам, ответственным за корпоративное управление в максимально кратчайшие сроки, чтобы можно было выполнить корректирующие действия; а также • Рассматривается вопрос о применении соответствующих дальнейших необходимых аудиторских процедур в ответ на выявленный риск. <p>Компенсирующими средствами контроля могут быть действия, которые косвенно влияют на фактор риска. Например, риск доставки товаров без выставления счетов за них, может быть выявлен менеджером по продажам, при условии ежеквартального анализа объемов выручки. Такое средство контроля, очевидно, само по себе недостаточно для снижения риска.</p>
Сильные стороны внутреннего контроля	<p>Просмотрите строки матрицы структуры средства контроля, представленной выше, чтобы определить процедуры внутреннего контроля, которые позволили бы предотвратить или выявить и исправить искажения, возникающие по причине ряда факторов риска. Обратите внимание, что Процедура контроля 3 в приведенной выше примерной матрице учитывает три риска и три предпосылки. Это пример типа средства контроля (зачастую называемого ключевым средством контроля), который, если он считается надежным, может рассматриваться для тестирования операционной эффективности, в частности, когда такое тестирование способно привести к снижению объема детальных тестов.</p>

12.4 Как определить соответствующие средства внутреннего контроля

Средства контроля обычно выявляются в ходе обсуждений (интервью) с лицом (лицами), ответственными за управление рисками или определенным бизнес-процессом. Для малых организаций это зачастую может быть интервью с собственником-руководителем или со старшим руководителем. Типичный подход к выявлению средств контроля показан ниже.

Таблица 12.4-1

Действие	Описание
Выявление неотъемлемых рисков	Выявить неотъемлемые (на уровне финансовой отчетности) риски и риски операционной деятельности (на уровне предпосылок), которые должны быть снижены посредством внутреннего контроля для целей предотвращения или выявления и исправления существенных искажений.
Провести опрос касательно процедур внутреннего контроля, которые применяются в отношении неотъемлемых рисков (рассмотрите каждый фактор риска по отдельности)	Опросить ответственное лицо или собственника-руководителя о том, какие процедуры внутреннего контроля существуют для смягчения каждого конкретного фактора риска по отдельности. Документировать выявленные в ходе опроса средства контроля со слов опрашиваемого лица. После того, как в ходе опроса будут выявлены достаточные для сокращения конкретного риска средства контроля (достаточность определяется на основе профессионального суждения), можно прекратить опрос с целью выявления дополнительных средств контроля. Нет необходимости перечислять все иные средства контроля, которые могут существовать для смягчения этого риска, если это специально не оговорено для иной цели.
Документирование результатов	Выявленные средства контроля могут документироваться несколькими способами: Они могут быть перечислены по каждому фактору риска, к которому они относятся, или перечислены в матрице средств контроля и связаны со всеми различными факторами риска, к которым они относятся. Ключевым моментом является необходимость гарантировать, чтобы выявленные процедуры контроля были связаны с тем фактором риска, который они призваны смягчать. Это позволит оценить, снижают ли выявленные средства контроля соответствующие риски. Если используется матрица средств контроля, необходимо: <ul style="list-style-type: none"> • Записывать выявленные процедуры системы внутреннего контроля прямо в матрицу и указывать, (где они пересекаются с риском), будут ли они предотвращать или позволять выявлять и исправлять потенциальные искажения для факторов риска; а также • Рассмотреть, можно ли данное средство контроля считать эффективным в плане смягчения иных факторов риска. Вполне вероятно, что некоторые процедуры системы внутреннего контроля могут применяться в отношении нескольких факторов риска. В тех случаях, когда средства контроля не были выявлены для целей устранения риска, аудитор должен немедленно проинформировать руководство о недостатке в средствах контроле (скорее всего, значительном), который может потребоваться устранить.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Избегайте использования универсальных средств контроля**

Старайтесь не использовать универсальные списки действий по внутреннему контролю, которые подходят для так называемой «типичной» организации. Списки «универсальных» или «типичных» средств контроля, как правило, требуют времени для ознакомления с ними и их понимания, и зачастую слишком сложны для понимания или просто неактуальны для малых организаций. Вместо этого используйте их как источник справочного материала только в случае необходимости. Целесообразнее задокументировать характер каждого выявленного средства контроля, используя предложенное клиентом описание своей организации.

Многозадачность

Оценка структуры средства контроля может сочетаться с документированием средств контроля (см. Этап 3 ниже) и с инспектированием /обзором документации для поддержки реализации контроля (см. Этап 4 ниже).

Например, если определена политика, согласно которой никакие нестандартные бухгалтерские записи в журнале не могут быть сделаны без авторизации, попросите просмотреть фактическую политику (оценить структуру средства контроля) и некоторые бухгалтерские записи для подтверждения (контроль внедрения).

Управление рисками

Многие организации распределяют обязанности по управлению рисками с точки зрения процессов (таких как продажи или покупки), а не в разрезе рисков. Таким образом, на стыке подразделений может возникнуть ряд важных факторов риска (например, продажи, покупки и бухгалтерский учет), и никто в итоге не будет отвечать за управление риском. Если риски выявлены нечетко, а ответственность не возложена на кого-то конкретного, зачастую приходится перекладывать ответственность, когда что-то идет не так. Сотрудники могут обвинять друг друга, утверждая что-то вроде: «Я думал, что этим риском управляет Мэри или Джек или бухгалтерии, ИТ-отдел или отдел продаж» и т. д.

Выводы в отношении структуры средств контроля

Заключительный этап оценки структуры средства контроля заключается в подготовке вывода о том, действительно ли фактически выявленные средства контроля способны снизить конкретный фактор риска.

Это требует применения аудитором профессионального суждения. Для каждой соответствующей предпосылки или фактора риска учтите, является ли ответ руководства достаточным для снижения риска существенных искажений до приемлемо низкого уровня. Когда используется подход с применением матрицы средств контроля, то нижний ряд матрицы может применяться для документирования вывода о надлежащем характере средств контроля для снижения каждого из факторов риска.

Краткое изложение общей оценки средства контроля (которая касается пяти компонентов контроля) представлено в Таблице ниже.

Таблица 12.4-2

	Процессы на уровне организации	Процесс продажи	Процесс покупки	Процесс начисления заработной платы
Выявлены основные риски финансовой отчетности	Желтый	Зеленый	Зеленый	Зеленый
Принципы учетной политики применяются последовательно	Зеленый	Красный	Желтый	Зеленый
Персонал компетентен и хорошо осведомлен	Зеленый	Зеленый	Зеленый	Зеленый
Определены четкие границы полномочий и ответственности	Зеленый	Зеленый	Зеленый	Зеленый
Мероприятия по контролю надлежащим образом разработаны и реализованы	Зеленый	Зеленый	Желтый	Зеленый
Для предотвращения рисков недобросовестных действий предусмотрены мероприятия по предотвращению недобросовестных действий	Красный	Желтый	Желтый	Зеленый
Информационные системы обеспечивают достоверность данных	Желтый	Зеленый	Зеленый	Зеленый
Проводится мониторинг средств контроля	Красный	Желтый	Желтый	Зеленый

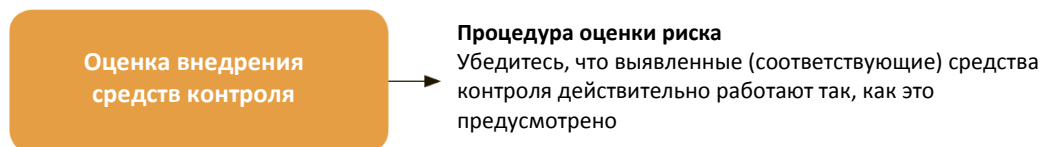
Условные обозначения:
 Зеленый = соответствующие риски были соответствующим образом снижены
 Желтый = могут существовать некоторые проблемы
 Красный = потенциально значительные недостатки

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Для малых организаций существует еще более простой способ оценки средств контроля за операционной деятельностью. Во-первых, определите факторы риска (см. Этап 1 выше) и затронутые предпосылки. Затем вместо соотнесения выявленных средств контроля для каждого отдельного фактора риска, определите средства контроля, которые затрагивают предпосылки, на которые повлиял риск. Если для конкретной предпосылки не выявлены средства контроля, необходимо будет разработать ответные действия по существу. Если ожидается, что выявленные средства контроля будут работать надежно, ответные действия могут заключаться в тестировании соответствующих ключевых средств контроля. Например, риск неучтенных продаж связан с предпосылкой полноты. Выявление соответствующих средств контроля может быть ограничено теми средствами контроля, которые касаются предпосылки полноты в целом, а не в отношении одного конкретного риска.

12.5 Этап 3 - Средства контроля, которые смягчают факторы риска в действии?

Схема 12.5-1



Одного запроса руководства недостаточно для оценки структуры процедур внутреннего контроля или для определения того, были ли они внедрены. Это потому, что ответственные лица могут искренне верить или надеяться, что определенные средства контроля существуют, хотя на самом деле их нет. Документально описанное средство контроля (каким бы эффективным оно не было), которое не применяется на практике или не работает надлежащим образом при применении, не имеет значения для аудита.

Некоторые из причин наблюдения за функционированием средств контроля:

- **Изменение процессов**

Со временем процессы меняются в результате пересмотра / появления новых продуктов или услуг, повышения эффективности работы, смены персонала и внедрения новых вспомогательных ИТ-приложений;

- **Стремление выдавать желаемое за действительное**

Персонал организации может объяснить аудитору, как должна работать система, а не как она работает на практике; а также

- **Неосведомленность**

Некоторые аспекты системы могут быть непреднамеренно упущены из виду при понимании системы внутреннего контроля.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если есть какие-либо сомнения относительно того, что некоторые средства контроля, выявленные на этапе 2 выше, действительно применяются, не оценивайте структуру средства контроля и не документируйте принцип работы средства контроля, пока не будет выполнена определенная работа, которая позволит убедиться, что эти средства контроля существуют и функционируют. Кроме того, не тратьте время на оценку средств контроля, которые вряд ли имеют прямое отношение к аудиту или же были неправильно разработаны.

Процедуры оценки риска, необходимые для получения аудиторских доказательств в отношении внедрения средств контроля, будут включать те, которые перечислены ниже.

Таблица 12.5-2

Описание	
Оценка внедрения средства контроля	<ul style="list-style-type: none"> • Опрос персонала организации; • Наблюдение или повторное применение определенных средств контроля; • Инспектирование документов и отчетов; а также • Отслеживание одной или двух операций через информационную систему, имеющую отношение к финансовой отчетности.

Примечание: Оценка внедрения средства контроля необходима только для значимых для аудита средств контроля. Оценка внедрения средства контроля не является тестом операционной эффективности средства контроля.

Внедрение средств контроля представляет доказательства того, действительно ли то или иное средство контроля было эффективным в определенный момент времени, но не предоставляет доказательства операционной эффективности в течение аудируемого периода. Доказательства операционной эффективности (если их получение является частью разрабатываемой стратегии аудита) могут быть получены посредством проведения тестов средств контроля, в ходе которых производится сбор доказательств эффективности функционирования средств контроля за определенный период времени, например за год.

Только тогда, когда будет установлено, что значимое для аудита средство контроля, было надлежащим образом разработано и внедрено, стоит рассмотреть вопрос:

- Какие тесты операционной эффективности средств контроля (при их наличии) уменьшат необходимость в проведении других тестов по существу; а также
- Какие средства контроля требуют проведения тестирования, ввиду того, что нет другого способа получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Убедитесь, что аудиторская группа имеет четкое представление относительно разницы между структурой средства контроля, внедрением средства контроля и тестированием таких средств контроля. Вкратце их можно описать следующим образом:

Структура средства контроля

Были ли разработаны средства контроля, которые позволят снизить неотъемлемые риски?

Внедрение средства контроля

Действительно ли разработанные средства контроля функционируют? Процедуры внедрения средства контроля должны выполняться в соответствующий период, чтобы можно было выявить любые изменения в системе.

Тестирование средств контроля

Эффективно ли работали средства контроля в течение определенного периода времени? Не требуется проверять операционную эффективность средств контроля, если имеется другой способ (например, в высокоавтоматизированной и безбумажной системе) получить надлежащие аудиторские доказательства. Следовательно, решение о тестировании операционной эффективности средств контроля является вопросом профессионального суждения.

Не игнорируйте связь между структурой средства контроля и способами его внедрения

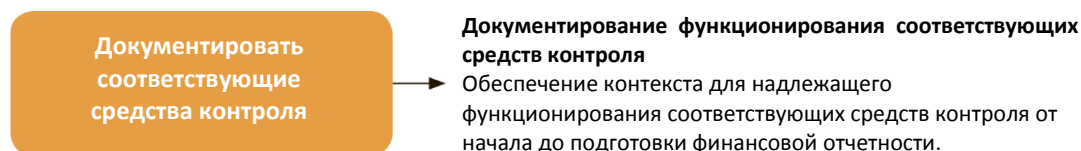
Если есть какие-либо сомнения относительно того, были ли внедрены некоторые из средств контроля, определенные на этапе 2 выше, не оценивайте структуру средства контроля, пока не будут выполнены действия, направленные на то, чтобы определить, существуют ли такие средства контроля и функционируют ли они. Кроме того, если аудитор приходит к выводу, что структура средства контроля неадекватна, бессмысленно продолжать и оценивать внедрение такого средства контроля. Вполне вероятно, что уже имеет место значительный недостаток.

Оценка внедрения в каждом периоде

После выполнения первичного аудиторского задания оцените внедрение средства контроля, чтобы определить, что изменилось. В качестве отправной точки используйте документацию по структуре средств контроля, полученную ранее в предыдущем периоде. В случае выявления изменений в системе внутреннего контроля следует рассмотреть вопрос о том, продолжают ли пересмотренные или новые средства контроля снижать фактор риска или же в настоящее время имеются новые риски, которые необходимо снизить.

12.6 Этап 4 — Было ли задокументировано функционирование соответствующих средств контроля?

Схема 12.6-1



Целью этого этапа является предоставления некоторых сведений о функционировании соответствующих средств контроля, указанных на этапе 2 выше. Объем необходимой документации определяется профессиональным суждением.

Полученная документация поможет аудитору:

- Понимать характер, принципы функционирования (иницирование, обработку, запись и т. д.) и контекст (например, кто выполняет контроль, где выполняется контроль, как часто выполняется контроль и итоговая документация) выявленных средств контроля; а также
- Определить, могут ли средства контроля быть надежными и функционировать эффективно. Если это так, они могут быть протестированы как часть ответных действий аудитора на оцененные риски. Если будет принято решение проверить операционную эффективность средств контроля, эта документация также поможет аудитору при построении структуры теста, в частности, определить, какую совокупность использовать при определении выборки, какие атрибуты средства контроля проверять, кто выполняет контроль и где искать необходимую документацию.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Документация по средствам контроля не должна быть сложной или объемной. Аудитор не обязан документировать весь бизнес-процесс или описывать функционирование каких-либо средств контроля, которые не являются значимыми для аудита.

Некоторые из вопросов, которые следует учитывать при документировании соответствующих средств внутреннего контроля, указаны в Таблице ниже.

Таблица 12.6-2

Документирование соответствующих средств внутреннего контроля
<ul style="list-style-type: none"> • Как инициируются, утверждаются, регистрируются, обрабатываются и отражаются крупные сделки; • Поток операций отражается достаточно подробно, чтобы определить аспекты, в которых могут возникнуть существенные искажения, вызванные ошибкой или в результате совершения недобросовестных действий; а также • Внутренний контроль процедуры подготовки и выпуска финансовой отчетности на конец периода, включая существенные оценочные значения и раскрытие информации.

Наиболее распространенными формами документации, подготовленной руководством или аудитором, являются:

- Подробные текстовые описания или меморандумы;
- Блок-схемы;
- Сочетание блок-схем и подробных текстовых описаний; а также
- Анкеты и контрольные списки.

Характер и объем необходимой документации является предметом профессионального суждения.

Факторы, которые следует учитывать, включают:

- Характер, размер и степень сложности структуры организации, а также внедренной в ней системы внутреннего контроля;
- Доступность информации, поступающей от организации; а также
- Методология и технология аудита, используемые в ходе проведения аудита.

Объем документации может также отражать опыт и ключевые навыки аудиторской группы. Аудит, проводимый менее опытной аудиторской группой, может предполагать предоставление более детальной документации, способствующей получению такой группой надлежащего понимания организации по сравнению с более опытной аудиторской группой.

12.7 Пересмотр документации по средствам контроля в последующие периоды

Аудитор может использовать документацию, подготовленную или полученную в предыдущем периоде проведения аудита, при планировании аудита следующего периода. Это будет включать пересмотр следующей документации.

Таблица 12.7-1

Описание	
<p>Пересмотр документации по средствам контроля, подготовленной в предыдущие периоды</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Сделайте копию рабочей документации по средствам контроля за предыдущий период, которую затем будете использовать в качестве отправной точки для целей пересмотра документации в текущем году. Если ничего не изменилось, оцените внедрение средства контроля до рассмотрения его структуры. Если средство контроля было внедрено и риск не изменился, структура такого средства контроля будет считаться приемлемой; • Обновите перечень рисков, требующих снижения путем применения соответствующего средства контроля; • Выявите изменения в системе внутреннего контроля на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Это достигается с помощью процедур, которые касаются внедрения средств контроля; • Если были выявлены изменения (риска или средства контроля), определите, были ли разработаны и внедрены новые средства внутреннего контроля; • Пересмотрите взаимосвязь внутреннего контроля с соответствующим фактором риска; а также • Пересмотрите выводы в отношении риска средств контроля.

В тех случаях, если стратегия аудита предполагает, что аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля (например, с помощью проверки таких средств контроля) и когда произошли изменения в структуре соответствующего средства контроля, необходимо будет просмотреть операции, которые были обработаны как до, так и после произошедших изменений.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Изменения во всеобъемлющих средствах контроля**

При обновлении документации по средствам контроля будьте внимательны и учитывайте изменения во всеобъемлющих средствах контроля. Эти изменения могут оказать существенное влияние на эффективность других специфических (операционных) средств контроля и могут повлиять на действия аудитора в ответ на выявленные риски. Например, решение руководства о найме квалифицированного специалиста для подготовки финансовой отчетности может значительно снизить риск ошибок в финансовой информации и повысить эффективность операционных средств контроля, которые ранее были ослаблены. И наоборот, неспособность руководства заменить некомпетентного руководителя ИТ-направления или выделить достаточные ресурсы для устранения рисков в отношении информационной безопасности может неблагоприятно сказаться на прочих имеющихся процедурах внутреннего контроля. В любом случае эти изменения могут привести к значительным изменениям в характере соответствующих ответных действий аудитора.

12.8 Письменные пояснения в отношении внутреннего контроля

Письменные пояснения должны быть предоставлены руководством, признающим свою ответственность за осуществление такого внутреннего контроля, который, по мнению руководства, необходим при подготовке финансовой отчетности без существенных искажений, будь то по причине совершения ошибок или недобросовестных действий.

12.9 Наглядный пример из практики — Оценка внутреннего контроля

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Ниже приводятся выдержки из документации о системе внутреннего контроля, которые являются примером сведений, полученных в результате использования описанного выше четырехэтапного процесса.

Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.**Этап 1 - Идентификация риска**

Первым и наиболее важным шагом при оценке системы внутреннего контроля является выявление того, какие риски необходимо снизить посредством применения средств внутреннего контроля. Это включает в себя риски, выявленные в результате процесса получения понимания организации, других всеобъемлющих факторов риска и обычных факторов операционного риска, связанных с бизнес-процессами, такими как покупка, продажа и начисление заработной платы и т.д.

Этап 2 - Структура средства контроля

Вторым этапом является запрос о средствах контроля, введенных о руководством для устранения рисков, выявленных на этапе 1 выше, и их оценка.

Средства контроля всеобъемлющих рисков

В приведенном ниже структурированном формате рассматривается каждый из четырех этапов, описанных в этой главе. Его можно использовать для документирования:

- Факторов риска, которые должны снижаться посредством применения различных компонентов внутреннего контроля (Идентификация риска — Этап 1 [выше]);
- Какие (если таковые имеются) средства контроля для снижения рисков существуют (Структура средства контроля — Этап 2 [выше]);
- Полученных доказательств того, что выявленные средства контроля действительно существуют и используются (Внедрение средств контроля - Этап 3 [ниже]); а также
- Контекста и функционирования выявленных и внедренных средств контроля (Документация по средствам контроля - Этап 4 [ниже]).

Контрольная среда	Имеется ли средство контроля?	Опишите характер подтверждающей документации или действий руководства	Опишите запросы / наблюдения, чтобы гарантировать, что выявленные средства контроля были внедрены
1. Риск: Не делается акцент на необходимости соблюдения принципов честности и этических ценностей			
<p>Возможные средства контроля (выберите те, которые применяются):</p> <p>(a) Руководство постоянно демонстрирует словами и действиями приверженность высоким этическим стандартам;</p> <p>(b) Руководство совершает действия, направленные на устранение или уменьшение факторов, которые могли бы побудить персонал к совершению нечестных, незаконных или неэтичных поступков;</p> <p>(c) Имеются правила корпоративной этики или аналогичные правила, которые устанавливают ожидаемые стандарты этического и морального поведения.</p> <p>(d) Сотрудники четко понимают, какое поведение является приемлемым, а какое неприемлемым, и знают, что делать, когда сталкиваются с неэтичным поведением.</p> <p>(e) Сотрудники всегда подвергаются дисциплинарному взысканию за неэтичное поведение.</p> <p>(f) Прочее (поясните).</p>	<p>Да</p> <p>Да</p> <p>Да</p> <p>Да</p> <p>Да</p> <p>Нет</p>	<p><i>Сурадж и руководство постоянно подчеркивают необходимость соблюдения стандартов безопасности и этических ценностей посредством ежедневного общения с сотрудниками.</i></p> <p><i>Сурадж получил наши рекомендации в прошлом году и разработал правила корпоративной этики, в которых излагаются нормы поведения, действующие для всех сотрудников.</i></p> <p><i>См. ответ в п. b) выше.</i></p> <p><i>В прошлом сотрудники подвергались дисциплинарному наказанию за ненадлежащее поведение.</i></p> <p><i>Сурадж не допустит совершения противозаконных действий или неэтичного поведения сотрудников, клиентов или поставщиков.</i></p>	<p><i>Опрошены два сотрудника, Джон и Амад, которые подтвердили это.</i></p> <p><i>Сотрудникам выдали экземпляры правил корпоративной этики, попросив ознакомиться с ними.</i></p> <p><i>Пересмотрены правила корпоративной этики.</i></p> <p><i>Сурадж увольняет сотрудников немедленно, если их поймали на воровстве или совершении не соответствующих этическим ценностям действий. Два таких случая произошли в прошлом году среди временных работников.</i></p> <p><i>Отмечено, что новый сотрудник был незамедлительно уволен после того, как его поймали на краже канцтоваров.</i></p>
2. Риск: Некомпетентные сотрудники могут наниматься или удерживаться руководством на своих рабочих местах			
<p>Возможные средства контроля (выберите те, которые применяются):</p> <p>(a) Персонал компании обладает необходимым уровнем компетенции и подготовкой, которые требуются для выполнения возложенных на него обязанностей.</p> <p>(b) Руководство определяет уровень требуемых знаний и навыков, необходимых на занимаемых сотрудниками позициях.</p> <p>(c) Имеются соответствующие должностные инструкции, которые эффективно применяются.</p> <p>(d) Руководство предоставляет персоналу доступ к программам обучения по соответствующим вопросам.</p>	<p>Да</p> <p>Да</p> <p>Нет</p> <p>Нет</p>	<p><i>Весь персонал прошел необходимую подготовку и находится по контролю ответственных лиц.</i></p> <p><i>Руководство имеет необходимый уровень компетенций в сфере производства, продаж и решении административных вопросов. Рави и Парвин осуществляют консультационную деятельность по вопросам бизнеса, маркетинга и права</i></p>	<p><i>Опрошены два сотрудника, Джон и Амад, которые:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>• Четко понимали свои функции и круг своих обязанностей при отсутствии письменного описания их должностных обязанностей.</i> <i>• Указано, что они проходят инструктаж всякий раз при внесении изменений в административный аппарат или процесс.</i> <i>• При этом им всегда выражают благодарность, когда дела идут лучше, чем ожидалось, и немедленно сообщают, когда работа была выполнена недостаточно хорошо.</i> <p><i>Опрос административного персонала (Мирелли и Клиффа) показал, что численность сотрудников в течение указанного периода оставалась постоянной.</i></p>

Контрольная среда	Существует ли средство контроля?	Опишите характер подтверждающей документации или действий руководства	Опишите запросы / наблюдения, чтобы гарантировать, что выявленные средства контроля были внедрены
(e) Компания имеет требуемую обеспеченность кадрами для эффективного выполнения требуемых задач.	Да	<i>В течение года ни одна из позиций в компании, являющаяся значимой для подготовки и выпуска финансовой отчетности, не была вакантной.</i>	
(f) Обеспечивается изначальное и постоянное соответствие навыков персонала их должностным инструкциям.	Нет		
(g) Персонал получает соответствующее вознаграждение за хорошо выполненную работу.	Нет	<i>Сотрудники поощряются руководством, когда они делают свою работу хорошо. Бонусная программа предусмотрена только для торговых агентов.</i>	
(h) Прочее (поясните).	Нет		
3. Риск: Руководство плохо относится к системе внутреннего контроля и/или управлению бизнес-рисками			
Возможные средства контроля (выберите те, которые применяются): Руководство демонстрирует позитивное отношение и действия по отношению к:			
(a) Созданию и поддержанию устойчивой системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью, (включая случаи ее игнорирования руководством и прочие случаи недобросовестных действий): – Правильному выбору / применению учетной политики, – Средствам контроля обработки информации и – Правильному отношению к бухгалтерскому персоналу.	Да	<i>Руководство очень чутко реагирует на рекомендации, которые сами по себе не являются затратными или способствующими невозможности их последующей реализации и демонстрирует хорошее отношение к системе внутреннего контроля.</i>	<i>Пересмотрен бизнес-план, в который вошли:</i> <ul style="list-style-type: none"> • Прогноз продаж и движения денежных средств. • Ожидаемые капитализируемые расходы. • Обсуждение того, как рецессия может повлиять на их бизнес с точки зрения продаж и возможности банкротства одного поставщика. <i>с точки зрения продаж и возможности банкротства одного поставщика. Наши рекомендации, содержащиеся в письме руководству, всегда принимались во внимание, если они были практически осуществимы.</i>
(b) Руководство подчеркивает необходимость надлежащего поведения для рабочего персонала.	Да	<i>Смотрите комментарии выше относительно отношения руководства и правил корпоративной этики.</i>	<i>Исходя из результатов наших опросов сотрудников (см. Этап 2), сотрудники понимают, что от них требуется, и что следует соблюдать правила.</i>
(c) Руководство определило порядок для предотвращения несанкционированного доступа или уничтожения основных средств, документов и записей.	Да		
(d) Руководство анализирует бизнес-риски и при необходимости принимает соответствующие меры.	Имеет некоторую степень	<i>Несмотря на то, что управление рисками носит неформальный характер, бизнес-риски обсуждаются на заседаниях руководства компании и отражаются в бизнес-плане.</i>	<i>Во время нашей беседы с Джавадом он указал, что Сураджд открыт для обсуждения вопросов, и что он не чувствовал давления со стороны руководства с точки зрения манипулирования финансовой отчетностью. По словам Сураджда: «Показатели такие, какие они есть, независимо от того, хорошие они в этом месяце или плохие».</i>

Матрица структуры средства контроля – Дебиторская задолженность, поступления

- Инструкции:
1. Сначала выделите соответствующие факторы риска и предпосылки.
 2. Спросите руководство, какие средства контроля (при их наличии) существуют для снижения каждого фактора риска (по одному за раз)
 3. Укажите тип контроля (П или В) в поле, в котором происходит пересечение средства контроля с риском.
 4. Оцените структуру средства контроля. Являются ли средства контроля достаточными для предотвращения или обнаружения / исправления искажений
 5. Если структура средства контроля хорошая, оцените внедрение такого средства контроля.

Предпосылки:
 П = Полнота
 С = Существование
 ТО = Точность и Оценка

Тип средства контроля
 П = Предотвращение
 В = Выявление

Факторы риска: (Какие события могут привести к существенному искажению информации в ФО?)

Предпосылка, на которую направлен фактор риска	Поступления частично депонируются или не отражаются		Продажи за наличный расчет отражаются частично или не отражаются совсем		Отражение поступлений зачисляется не на тот счет клиента (недобросовестные действия или ошибки)		Поступления отражаются в некорректном периоде		Просроченная дебиторская задолженность своевременно не отслеживается		Смысла на РД в качестве доказательства внедрения средства контроля		Указать какие средства контроля (при наличии) будут тестироваться		Смысла на РД	
	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С	П	ТО С
1 Карла осуществляет подготовку квитанций о внесении депозитов, но Джавад вносит на счет наличные, чтобы обеспечить разделение функций	П															
2 При вскрытии корреспонденции на чеках проставляется штамп «на депозит» с указанием номера счета Dephta. Банку поручено не обналичивать чеки.	П															
3 Полученные чеки перечисляются, суммируются и проверяются перед внесением денег на счет-депо.	П															
4 Счета сроком более 90 дней проверяются Сураджем и Джавадом, а предпринимаемые действия документируются.									В							
5 Имеются процедуры отражения поступлений в соответствующем периоде, обеспечивающие учет поступлений в надлежащем периоде.						П										
6 Перечень сгруппированной по сроку оплаты дебиторской задолженности регулярно составляется и ежемесячно предоставляется на рассмотрение Сураджу и Джаваду.									В							
7 Сураджем на регулярной основе производится обзорная проверка сгруппированной по сроку оплаты дебиторской задолженности и отслеживание счетов просроченной задолженности. Счета просроченной задолженности отражаются на условиях наложенного платежа.									П							
Снижают ли выявленные процедуры контроля фактор риска? Да = риск снижен, НС = незначительное снижение Нет = имеется значительный недостаток	Да		Нет		Нет		Да		Да							
Выявленные недостатки:																
1. Поскольку выписки не отправляются клиентам, имеется недостаток средства контроля того, что поступления будут отражены на некорректном счету клиента.																
2. Поскольку большинство продаж в выставочных залах осуществляется за наличный расчет, а поступления выдаются по запросу, существует риск, что не все продажи за наличный расчет отражаются.																

Средства контроля бизнес-процессов или операционные средства контроля

Вышеприведенная матрица структуры средства контроля рассчитана на два из четырех этапов. Она связывает операционные риски с определенными средствами контроля и может использоваться для перекрестной ссылки на выполненную работу в отношении внедрения таких средств контроля.

Этап 3 — Внедрение средства контроля

Третий этап заключается в определении того, существуют ли средства контроля и используются ли они организацией.

Выдержка из процедуры проверки внедрения средств контроля выручки / дебиторской задолженности
 Опросите сотрудников, отвечающих за обработку операции.

Опрошенные лица:

<u>Карла</u>	Дата	<u>16 февраля 20X3 года</u>
<u>Дамир</u>	Дата	<u>17 февраля 20X3 года</u>
<u>Мария Хо</u>	Дата	<u>17 февраля 20X3 года</u>

Опишите выполняемые процедуры в связи с проведением операции. Рассмотрите процессы подготовки, утверждения, внесения записей в бухгалтерский учет и подготовку финансовой отчетности.	<i>Система функционирует так, как описано в документации, посвященной описанию систем. См. копии документов в РД № 530. В них показано как функционирует система внутреннего контроля. Однако мы отметили, что Мария Хо - новый сотрудник и в настоящее время мало что знает о системе.</i>
Опишите процесс передачи любой информации от одного человека (субъекта деятельности) другому.	<i>Имеется передача информации от процесса продаж к бухгалтерскому учету. Исходя из сквозного контроля, такая передача осуществлялась в надлежащем порядке.</i>
Обратите внимание на частоту и время выполнения процедур внутреннего контроля.	<i>Отмечено в матрице структуры средства контроля.</i>
Определите все общие средства контроля ИТ, необходимые для защиты файлов данных операций и обеспечения надлежащего функционирования внутренних средств контроля при их применении.	<i>Общие средства контроля ИТ-систем минимальны по причине того, что организация относится к малым организациям.</i>
ЗадOCUMENTИРУЙТЕ процедуры для отражения больничных и графиков отпусков сотрудников. Если отпуск не брался сотрудником в течение последних 12 месяцев, задOCUMENTИРУЙТЕ причину.	<i>В течение четырех месяцев до того, как Мария была принята на работу, была открыта вакансия продавца-консультанта. Что фактически означало меньшее разделение обязанностей в течение этого времени.</i>
Уточните степень и характер ошибок, выявленных за прошедший период.	<i>Большинство ошибок было связано с ошибками в установлении цен, этот процесс в настоящее время в основном выполняется вручную.</i>
Спросите, требовалось ли от кого-либо отклоняться от задOCUMENTИРОВАННОГО порядка.	<i>Одна из просьб менеджера по продажам о существенном снижении цены на спальный гарнитур для его друга была отклонена.</i>

Этап 4 — Документация по средствам контроля

Выдержка из документации по бизнес-процессам с использованием описательного подхода — Dephta Furniture, Inc.

Бизнес-процесс — Выручка/Дебиторская задолженность /Поступления

Ключевые риски, которые необходимо рассмотреть, и соответствующие процедуры контроля

1. Отгруженные товары/услуги, выполненные без выставления счета

Когда заказ на продажу подписывается клиентом для утверждения, он вводится в систему учета, которая автоматически присваивает ему порядковый номер. Когда заказ готов к отгрузке, оформляется товаросопроводительный документ, который вводится в систему и сопоставляется с заказом. Затем Карла выставляет счет, выгруженный из системы учета, которая автоматически присваивает порядковый номер. Существует строгое правило, что никакие отгрузки не могут осуществляться без ввода номера товаросопроводительного документа в систему. Затем в системе отслеживается, какие заказы были заполнены, а какие все еще находятся в ожидании по состоянию на дату поставки.

2. Выручка отражена неправильно/не учтена (т. е., продажа за наличные средства) на счетах

Заказы на продажу оформляются по каждому заказу, полученному и введенному в систему учета, которая автоматически присваивает заказу порядковый номер. Единственным исключением является мебель, продаваемая непосредственно из магазина или другие мелкие предметы, имеющиеся в наличии.

3. Не выявленные операции со связанными сторонами

В настоящее время средств контроля не предусмотрено.

4. Политика признания выручки не соблюдается

Выручка отражается при выставлении счета. Все заказы на сумму, превышающую 500 евро или если цена реализации ниже минимальной цены реализации, подлежат предварительному рассмотрению и утверждению Арджаном.

5. Фиктивные продажи/кредиты на продажи, отраженные на счетах

Все заказы на сумму, превышающую 500 евро или если цена реализации ниже минимальной цены реализации, подлежат предварительному рассмотрению и утверждению Арджаном.

6. Отгруженные товары/услуги, оказанные покупателям с плохим кредитным риском

Арджан не проводит проверку кредитоспособности клиентов, если он не знает их или заказ не слишком большой. При предоставлении кредитной линии он полагается в основном на свой предыдущий опыт работы с клиентом.

7. Продажи/услуги, отраженные в неверном отчетном периоде

В конце месяца Карла готовит отчет о выручке и поступлении денежных средств за месяц. Он рассматривается Сураджем.

8. Поступления частично депонируются или не депонируются/отражаются (недобросовестные действия или ошибки)

Полученные чеки перечисляются, суммируются и проверяются перед внесением денег на депозит. Карла ежедневно осуществляет подготовку квитанций о внесении депозитов, но Джавад вносит на счет наличные, чтобы обеспечить разделение функций.

9. Поступления кредитуются на некорректный счет (недобросовестные действия или ошибки)

Это можно было заметить при анализе ежемесячных продаж и дебиторской задолженности.

10. Поступления отражаются в неправильном отчетном периоде

Карла ежемесячно проверяет корректность отсечения периода, чтобы убедиться, что поступления отражаются в правильном периоде.

11. Резерв по сомнительным или безнадёжным остаткам не учитывается

Счета свыше 60 дней дополнительно отслеживаются для оплаты, но резерв в отношении сомнительных счетов за исключением конца года не предусматривается.

12. Просроченная дебиторская задолженность своевременно не отслеживается

Джавад осуществляет подготовку списка просроченной дебиторской задолженности и передает его Сураджу на рассмотрение. Задолженность продолжительностью более 60 дней отслеживаются ежемесячно, а в перечне указываются комментарии относительно того, когда клиент согласился оплатить остаток. Для клиентов, у которых задолженность превышает 90 дней и которые не договорились об альтернативном методе оплаты, будущие продажи осуществляются наложенным платежом.

См. отдельную пояснительную записку 545-6 (не включена в текст документа) для осуществления контроля над интернет-продажами.

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

Этап 1 - Идентификация риска

Первым и наиболее важным шагом при оценке системы внутреннего контроля является выявление рисков, которые необходимо снизить посредством применения средств внутреннего контроля. Это включает в себя риски, выявленные в результате процесса получения понимания организации, других всеобъемлющих факторов риска и обычных факторов операционного риска, связанных с бизнес-процессами, такими как покупка, продажа и начисление заработной платы и т. д.

Этап 2 - Структура средства контроля

Вторым этапом является запрос о средствах контроля, введенных о руководством для устранения рисков, выявленных на этапе 1 выше, и их оценка.

Всеобъемлющие (уровень финансовой отчетности) и общие средства контроля ИТ-систем

В приведенном ниже формате рассматривается каждый из четырех этапов, описанных в этой главе. Его можно использовать для документирования:

- Факторов риска, которые должны рассматриваться разными компонентами внутреннего контроля (Идентификация риска — Этап 1 [выше]);
- Какие (если таковые имеются) средства контроля для снижения рисков существуют (Структура средства контроля — Этап 2 [выше]);
- Полученных доказательств того, что выявленные средства контроля действительно существуют и используются. (Внедрение средств контроля - Этап 3 [ниже]); а также
- Контекста и функционирования выявленных и внедренных средств контроля (Документация по средствам контроля - Этап 4 [ниже]).

Всеобъемлющие средства контроля	
Риски, которые необходимо принимать во внимание	Соответствующие средства контроля
<p>Контрольная среда:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Не делается акцент на важности/необходимости соблюдения принципов честности и этических ценностей • Отсутствие приверженности к компетентности сотрудников. • Неэффективный контроль со стороны тех, кто отвечает за корпоративное управление. • Руководство плохо относится к системе внутреннего контроля и/или управлению бизнес-рисками. • Неэффективная / неподходящая организационная структура для планирования, контроля и достижения поставленных целей. • Отсутствие утвержденной политики и процедур для обеспечения эффективного управления персоналом. 	<p><i>Радж постоянно подчеркивает необходимость честности и соблюдения этических требований в повседневном общении с сотрудниками и при выполнении своих обязанностей.</i></p> <p><i>У него хорошее отношение к системе внутреннего контроля - в прошлом он выполнял рекомендации по результатам проведенного аудита, которые были осуществимы.</i></p> <p><i>Формально структура управления отсутствует, но Радж регулярно проводит заседания с Сураджем и Джавадом (Dephta).</i></p>
Снижают ли средства контроля факторы риска?	<i>Да</i>
Опишите запросы / наблюдения, выполненные для обеспечения оценки того, что выявленные средства контроля были внедрены.	<p><i>Проведен опрос Руби, которая подтвердила приверженность Раджа соблюдению этических требований и справедливому отношению с поставщиками и клиентами.</i></p> <p><i>Рассмотрен протокол последнего заседания, подготовленный Джавадом.</i></p>
<p>Оценка рисков:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Руководство зачастую удивляют события, которые ранее не были выявлены / оценены или руководство постоянно действует в ответ на произошедшие события, а не осуществляет планирование заранее. 	<i>Бизнес-план составляется ежегодно. Радж контролирует ежемесячное движение денежной наличности и тенденции по объемам продаж.</i>
Снижают ли средства контроля факторы риска?	<i>Да</i>
Опишите запросы / наблюдения, выполненные для обеспечения оценки того, что выявленные средства контроля были внедрены	<p><i>Рассмотрен экземпляр бизнес-плана, в котором подчеркивается потенциал влияния экономики на продажи.</i></p> <p><i>Рассмотрен журнал, содержащий данные по ежемесячному движению денежных средств, предоставленные на рассмотрение Раджу.</i></p> <p><i>Доказательством контроля Раджа являются комментарии к документам и требуемым изменениям.</i></p>
<p>Риски финансовой отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • События и условия (отличные от операций), которые значимы для финансовой отчетности, не могут быть зафиксированы или отражены; • Слабый надзор / контроль над финансовой отчетностью, бухгалтерскими записями и подготовкой значительных оценочных значений / раскрытий информации может привести к существенным искажениям в финансовой отчетности; а также • Важные вопросы, касающиеся финансовой отчетности, не могут быть доведены до сведения совета директоров или таких внешних сторон, как банкиры или регулирующие органы. 	<p><i>Радж проводит заседания с участием Сураджа и Джавада (Dephta) для целей обзора финансовой отчетности и бизнес-планов.</i></p> <p><i>Радж просматривает финансовую отчетность, но при этом просматривает бухгалтерские записи только когда у него есть время. (Риск увеличивается из-за отсутствия разделения обязанностей и дает Руби возможность отражать необнаруженные записи.)</i></p>
Снижают ли средства контроля факторы риска?	<i>Нет. Недостатки средств контроля включают риск обхода руководством средств контроля и отсутствие разделения обязанностей в такой малой организации.</i>
Опишите запросы / наблюдения, выполненные для обеспечения оценки того, что выявленные средства контроля были внедрены.	<i>Рассмотрен журнал, содержащий ежемесячную финансовую информацию, предоставленную на рассмотрение Раджу. Однако нет никаких видимых доказательств того, что Радж действительно проверял финансовую отчетность.</i>
<p>Недопущение совершения недобросовестных действий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Руководство не рассматривало и не оценивало риски возникновения недобросовестных действий (включая случаи обхода руководством средств контроля). 	<p><i>Радж хранит наличные средства и ценные вещи под замком.</i></p> <p><i>Радж задействован в каждом этапе операций, включая производство, поэтому контроль всех операций сводит к минимуму риск совершения недобросовестных действий.</i></p>
Смягчают ли средства контроля факторы риска?	<i>Нет, ценные вещи находятся на безопасном хранении, но Радж отсутствовал в этом году, что снизило степень надзора со стороны руководства. Кроме того, у бухгалтера, как известно, имеются личные финансовые проблемы.</i>
Опишите запросы / наблюдения, чтобы гарантировать, что выявленные средства контроля были реализованы.	<i>Проверили, где хранятся наличные средства, и убедились, что ключ есть только у Раджа.</i>

Общие средства контроля ИТ-систем	
Риски, которые необходимо принимать во внимание	Соответствующие средства контроля
<p>Риски, которые необходимо учитывать:</p> <ul style="list-style-type: none"> Нет утвержденной политики / процедур, обеспечивающих эффективное управление ИТ системой или надзор за персоналом ИТ; Нет никакого соответствия между бизнес-целями, рисками и планами ИТ; Использование систем / программ, которые неточно обрабатывают данные или обрабатывают неточные данные; а также Несанкционированный доступ к данным. Возможное уничтожение данных, внесение некорректных изменений, отражение несанкционированных или несуществующих операций или неточное отражение операций. 	<p>Нет утвержденной политики и процедур по работе ИТ-систем.</p> <p>Расходы на ИТ и закупки основных средств являются частью утвержденной сметы на год (при ее наличии).</p> <p>Радж гарантирует, что программное обеспечение соответствует современному уровню требований и что Руби выполняет резервное копирование данных.</p>
Снижают ли средства контроля факторы риска?	Да, учитывая небольшой объем операций.
Опишите запросы / наблюдения, выполненные для обеспечения оценки того, что выявленные средства контроля были внедрены.	Обзор сметы на год с учетом строки расходов на ИТ. Крупных капитальных расходов на этот период не планировалось.

Средства контроля бизнес-процессов или операционные средства контроля

Эта форма (выручка, дебиторская задолженность, поступления) относится к двум из четырех этапов процесса. Она связывает операционные риски путем утверждения с соответствующими процедурами внутреннего контроля (СПВК). Ее также можно использовать для перекрестной ссылки на работу в отношении оценки внедрения средств контроля.

Организация: «Kumar & Co».

Период, закончившийся: 31 декабря 20XX года

Этап 1 — Опишите операционные риски	Затронутые предпосылки	Этап 2 — Опишите СПВК (Если существует несколько средств контроля подумайте об использовании матрицы структуры средств контроля)	Оцените средство контроля		Остаточный риск (В, С, Н)	
			Структура	Внедрение		
1	Товары отгружены/услуги оказаны без выставления счета.	П	Журнал отгрузок сопоставляется с журналом продаж каждую неделю, чтобы гарантировать выставление счетов на все отгруженные товары.	Соответствует	545-2	Н
2	Выручка отражена частично или не отражена совсем (т. е. продажа за наличный расчет).	П Т	Бухгалтер ежемесячно сверяет выставленные счета с выручкой, отраженной в бухгалтерских записях.	Соответствует	545-2	Н
3		П С	Радж рассматривает ежемесячные журналы продаж, дебиторской задолженности по счетам и журналы регистрации приходных кассовых ордеров. (Примечание: небольшое количество клиентов, большая часть продаж приходится на Кембридж).	Соответствует	545-2	Н
4	Политика признания выручки не соблюдается.	П С Т	Выручка отражается при отгрузке товаров и выставлении счетов-фактур. Однако никакого реального контроля над разделением не предусмотрено.	Частично	545-2	С
5	Выручка/поступления, отраженные в неправильном отчетном периоде.	Т	Ежемесячные обзор продаж Руби и Раджем.	Частично	545-2	С

6	Поступления частично депонируются/не депонируются или не отражаются.	П Т	Нераспределенный доход, вероятно, будет замечен Раджем при проведении ежемесячной обзорной проверки дебиторской задолженности	Нет	Нет	С
7	Отсутствие резерва на сомнительные или безнадежные остатки.	ТО	Производится только в конце года	Нет	Нет	В
8	Операции со связанными сторонами не выявлены.	П С ТО П	Продажи Dephta отражаются на отдельном счете и проверяются Раджем ежемесячно. Но других связанных сторон не выявлено.	Частичное	545-2	С

Используйте профессиональное суждение (на основе анализа вышеуказанной информации), чтобы оценить риски существенных искажений (РСИ) на уровне предпосылок.

Предпосылки	РСИ	Опишите аудиторские процедуры (такие как детальные тесты или тестирование средств контроля), которые отвечают оцененным рискам	Ссылка на РД
Полнота	Низкий	Смотрите программу аудита продаж и дебиторской задолженности.	705 - П. 100
Существование	Низкий	Смотрите программу аудита продаж и дебиторской задолженности.	705 - П. 100
Точность и оценка	Средний	Выполнение дополнительной работы в отношении процесса отсечения и признания выручки. Подробная информация о планах аудита продаж и дебиторской задолженности. Внимательно изучите резервы по сомнительным счетам, как указано в П. 100.	705 - П. 100
Оценка	Средний	Проверьте раскрытие информации об учетной политике, такой как признание выручки в финансовой отчетности.	705 - П. 100

Примечание: РСИ на уровне предпосылок будет основываться на «затронутых» операционными рисками предпосылках (выше) и степени «остаточного риска», оставшегося после снижения.

Этап 3 — Внедрение средства контроля

Внедрение операционного средства контроля

Выдержка из процедуры оценки средств контроля выручки / дебиторской задолженности

Опрошенные лица:

Руби Дата 22 февраля 20X3 года
Радж Дата 22 февраля 20X3 года

Опишите выполняемые процедуры в связи с проведением операции. Рассмотрите подготовку, утверждение, внесение записей в данные бухгалтерского учета и отчетность при подготовке и выпуске финансовой отчетности.	<i>Система функционирует так, как описано в документации, посвященной описанию систем. См. копии документов в РД № 535. В них показано как функционирует система внутреннего контроля.</i>
Опишите процесс передачи любой информации от одного человека (владельца бизнес-процесса) другому.	<i>Существует передача информации от процесса продаж к бухгалтерскому учету. По результатам сквозного контроля, передача осуществлялась в надлежащем порядке.</i>
Обратите внимание на частоту и время выполнения процедур внутреннего контроля.	<i>Отмечено в матрице структуры средства контроля.</i>
Определите все общие средства контроля ИТ-систем, необходимые для защиты файлов данных операций и обеспечения надлежащего функционирования внутренних средств контроля при их применении.	<i>Общие средства контроля ИТ-систем минимальны по причине того, что организация относится к малым предприятиям.</i>
Задokumentируйте процедуры для отражения больничных и графиков отпусков сотрудников. Если отпуск не брался сотрудником в течение последних 12 месяцев, задokumentируйте причину.	<i>Как сотрудник, работающий неполный рабочий день, Руби отслеживает все записи бухгалтерского учета, когда возвращается в офис. Благодаря минимальному количеству операций этого оказалось достаточно.</i>

Уточните степень и характер ошибок, выявленных за прошедший период.	<i>Большинство ошибок было связано с ошибками в количестве заказанных и отгруженных товаров. По результатам сквозного тестирования установлено, что процедура сопоставления журналов продаж и заказов -именно их Радж контролирует, чтобы выявить ошибки, эффективно работает.</i>
Спросите, требовалось ли от кого-либо отклоняться от задокументированного порядка.	<i>Такие требования не были отмечены.</i>

Этап 4 — Документация по системе внутреннего контроля

Примечание: средства контроля выделены жирным шрифтом.

Выдержка из документации о бизнес-процессе (с использованием описательного подхода) — Kumar & Co.

Бизнес-процесс — Система Выручка/Дебиторская задолженность/Поступления

Заказы на продажу

Заказы на продажу оформляются по каждому заказу, полученному и введенному в систему учета, которая **автоматически присваивает заказу порядковый номер**. Единственным исключением является мебель, продаваемая непосредственно из магазина или другие мелкие предметы, имеющиеся в наличии.

Радж ведет **журнал заказов**, в котором отслеживается дата заказа, сумма, тип продукта, обещанная дата поставки, цену и т. д. Он также ведет **журнал продаж** с указанием имени клиента, сведений о заказе, цене и т. д. Радж **сопоставляет и просматривает** журналы заказов и продаж в конце месяца на предмет точности содержащихся в них данных.

Когда изделия собраны и готовы к отгрузке, Руби оформляет **счет**, который направляется вместе с заказом клиенту.

Продажи магазина

Для всех продаж, осуществляемых, минуя магазин, **счета** выставляются в момент продажи Раджем и вводятся в систему учета. Система автоматически генерирует **номер счета** для каждой продажи. Счета выставляются клиентам.

Большая часть продаж в магазине осуществляется за наличные, поэтому кредитный риск незначительный.

Дебиторская задолженность

Руби открывает почту, относящуюся к оплате и **сортирует** платежи, поступившие для перечисления на депозит. Радж идет в банк по дороге домой и вносит деньги на счет-депо. Затем Руби заносит платежи в систему учета и соотносит платежи с указанными счетами на оплату.

Руби осуществляет подготовку **перечня дебиторской задолженности с группировкой по срокам оплаты** и передает его Раджу на рассмотрение.

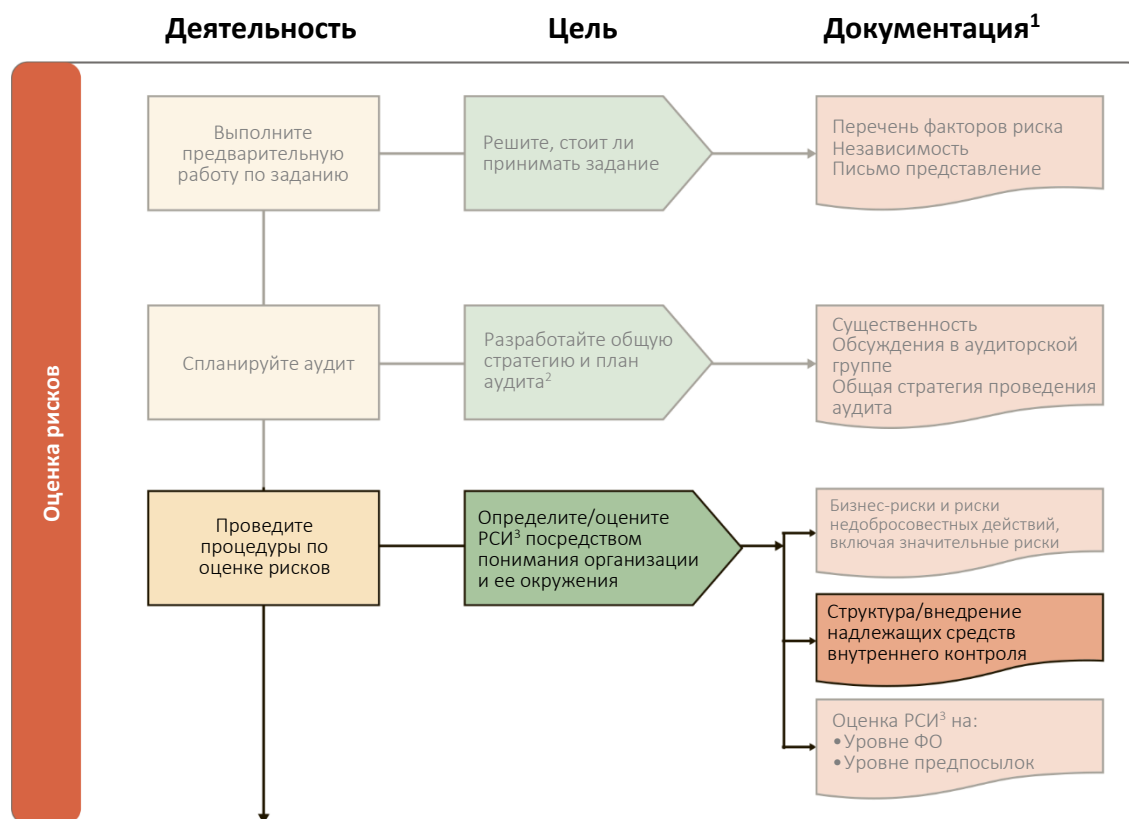
Задолженность **со сроком более 90 дней контролируется Руби** каждый месяц, и делаются **комментарии к** списку в отношении того, когда заказчик согласился погасить остаток.

13

ИНФОРМИРОВАНИЕ О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство по информированию о выявленных в системе внутреннего контроля недостатках, которые, по мнению аудитора, заслуживают внимания руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление.	265

Схема 13.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
260.10	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) Лица, отвечающие за корпоративное управление — лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикции к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник. См. информацию о разнообразных структурах корпоративного управления в пунктах А1 - А8.</p> <p>(б) Руководство - лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикции в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.</p>
265.6	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) Недостаток системы внутреннего контроля — недостаток, который имеет место в том случае, если:</p> <p>(i) Средство контроля разработано, внедрено и функционирует таким образом, что оно не в состоянии предотвратить или своевременно обнаружить и устранить искажения в финансовой отчетности, или;</p> <p>(ii) Отсутствует необходимое средство контроля для предотвращения или своевременного обнаружения и устранения искажений в финансовой отчетности.</p> <p>(б) Значительный недостаток системы внутреннего контроля - недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными и поэтому заслуживают внимания со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункт А5)</p>
265.7	Аудитор должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, выявил ли он один недостаток или более в системе внутреннего контроля (см. пункты А1–А4)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
265.8	Если аудитор выявил один недостаток или более в системе внутреннего контроля, он должен, основываясь на выполненной аудиторской работе, определить, являются ли они в отдельности или в совокупности значительными (см. пункты A5–A11)
265.9	Аудитор должен в письменной форме сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление (см. пункты A12–A18, A27)
265.10	<p>Аудитор должен также своевременно сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности следующее: (см. пункты A19, A27)</p> <p>(a) О значительных недостатках в системе внутреннего контроля, о которых аудитор сообщил или намеревается сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах сообщать об этом напрямую руководству было бы неуместным, - в письменной форме; и (см. пункты A14, A20–A21)</p> <p>(b) О прочих недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, о которых не сообщалось руководству иными лицами и которые, в соответствии с суждением аудитора, являются достаточно важными, чтобы привлечь внимание руководства (см. пункты A22–A26)</p>
265.11	<p>Аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля:</p> <p>(a) Описание недостатков и пояснение их возможного воздействия (см. пункт A28)</p> <p>(b) Достаточную информацию, позволяющую лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству понять контекст сообщения. В частности, аудитор должен пояснить следующее: (см. пункты A29–A30)</p> <p>(i) Цель аудита состояла в том, чтобы аудитор выразил мнение о финансовой отчетности;</p> <p>(ii) Проводимый аудит включал анализ системы внутреннего контроля, имеющей отношение к подготовке финансовой отчетности, с целью определения аудиторских процедур, соответствующих сложившимся обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля;</p> <p>(iii) Вопросы, о которых сообщается, ограничиваются недостатками, которые аудитор выявил в ходе аудита и в отношении которых аудитор пришел к выводу, что эти недостатки являются достаточно важными, чтобы привлечь внимание к ним лиц, отвечающих за корпоративное управление.</p>

13.1 Обзор

В ходе проведения аудита могут быть выявлены недостатки в системе внутреннего контроля. Это может произойти в результате понимания и оценки внутреннего контроля (см. Том 2, Главы 11 и 12) при выполнении оценки риска, выполнении аудиторских процедур или других наблюдений, проводимых на любом этапе аудита.

Нет никаких ограничений в отношении того, какие недостатки, выявленные в системе контроля, могут быть сообщены лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству. Тем не менее, если выявленный недостаток оценивается аудитором как значительный, аудитор сначала обсуждает его с руководством, а затем обязан сообщить об этом (и о любых других значительных недостатках) в письменной форме лицам, ответственным за корпоративное управление.

Некоторые из наиболее распространенных недостатков системы контроля перечислены в документе ниже.

Потенциальные недостатки системы внутреннего контроля	
Средства контроля всеобъемлющих рисков	Слабая контрольная среда (всеобъемлющие средства контроля), такая как неэффективный надзор, плохое отношение к внутреннему контролю или случаи, когда руководство игнорирует систему или совершает недобросовестные действия
	Изменения в структуре персонала, которые привели к тому, что ключевые должности не были заняты, или где работающий персонал (например, в бухгалтерии) не достаточно компетентен для выполнения требуемых задач.
	Недостатки, выявленные в общих средствах контроля ИТ-систем.
	Внедрены ненадлежащие средства контроля для решения значительных нештатных ситуаций, таких, например, как внедрение новой системы бухгалтерского учета, автоматизация такой системы, как продажи, или приобретение нового бизнеса.
	<p>Неспособность руководства контролировать процесс подготовки финансовой отчетности. Это может включать в себя отсутствие:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Общего контроля над средствами контроля (такого надзора за персоналом, ответственным за составление финансовой отчетности); • Средств контроля за предотвращением и выявлением случаев недобросовестных действий; • Средств контроля за выбором и применением значительных принципов учетной политики; • Средств контроля за крупными операциями со связанными сторонами; • Средств контроля за значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации; а также • Средств контроля за подготовкой финансовой отчетности на конец периода (например, средства контроля за неповторяющимися (единовременными) бухгалтерскими проводками).
	Значительные недостатки, о которых ранее сообщалось руководству или лицам, ответственным за корпоративное управление, остаются не исправленными по истечении разумного периода времени.
(Операционные) средства контроля на уровне предпосылок	Неэффективный ответ руководства на выявленные существенные риски (например, отсутствие средств контроля над таким риском).
	Искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации.
	<p>Существующие средства внутреннего контроля оказались :</p> <ul style="list-style-type: none"> • недостаточными для снижения риска (непродуманная структура); и/или • нефункционирующими так, как это было запланировано (плохое внедрение). Это может быть связано с плохой подготовкой, недостаточной компетентностью персонала или нехваткой ресурсов для выполнения необходимых задач.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Для организаций малого и среднего бизнеса, которые применяют ISA 701, может возникнуть вопрос о том, может ли КВА включать недостатки средств контроля.

В ISA 265 говорится, что аудитор обязан своевременно сообщать о существенных недостатках средств контроля лицам, ответственным за корпоративное управление. Поскольку КВА выбираются из наиболее важных вопросов, сообщаемых лицам, ответственным за корпоративное управление, может оказаться, что значительные недостатки средств контроля могут рассматриваться как возможные КВА. Но это не может относиться ко всем недостаткам средств контроля.

13.2 Совершение недобросовестных действий

Если получено доказательство того, что существует или может существовать возможность совершения недобросовестных действий, вопрос должен быть доведен до сведения руководства соответствующего уровня как можно скорее. Это должно быть сделано, даже если вопрос может считаться несущественным. Определение соответствующего уровня руководства - это вопрос профессионального суждения, но он должен быть как минимум на один уровень выше тех, кто, как представляется, связан с предполагаемым совершением недобросовестных действий. На выбор уровня руководства также повлияла бы вероятность сговора, а также характер и масштабы предполагаемых недобросовестных действий. Там, где в совершении недобросовестных действий участвует высшее руководство, требуется взаимодействие с лицами, ответственными за корпоративное управление. Это может быть сделано в устной или письменной форме.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Недобросовестные действия, совершаемые собственником-руководителем или лицами, ответственными за корпоративное управление**

Когда совершение недобросовестных действий происходит на уровне высшего руководства организации, внутри организации нет никого, кому можно было бы сообщить о совершении таких действий. В таких ситуациях аудитор может получить юридическую консультацию, чтобы определить соответствующий порядок действий в данных обстоятельствах. Цель получения такой консультации заключается в выяснении того, какие этапы (если таковые имеются) необходимы для рассмотрения аспектов выявленных недобросовестных действий, представляющих публичный интерес.

В большинстве стран одной из важнейших профессиональных обязанностей аудитора является сохранение конфиденциальности полученной им информации. Это может исключать информирование внешней стороны о совершении недобросовестных действий. Тем не менее, официальные обязанности аудитора различаются в разных юрисдикциях и, при определенных обстоятельствах, соблюдение аудитором конфиденциальности может быть проигнорировано установленным законодательным предписанием, законом или решением суда. В некоторых юрисдикциях от аудитора финансовой организации требуется уведомлять надзорные органы о фактах совершения недобросовестных действий. Кроме того, в некоторых юрисдикциях от аудитора требуется сообщать органам власти об искажениях, в тех случаях, когда руководство организации и, в случае необходимости, лица, ответственные за корпоративное управление, не предпринимают никакие действия для их исправления.

13.3 Оценка серьезности недостатков

Под значительным недостатком понимается недостаток или совокупность недостатков внутреннего контроля, которые, по профессиональному суждению аудитора, имеют достаточное значение для того, чтобы заслужить внимание лиц, ответственных за корпоративное управление.

При оценке внутреннего контроля (см. Том 2, Глава 12) предлагается исключить (выделить) из понимания внутреннего контроля аудитором факторы риска, которые вряд ли повлекут за собой существенное искажение финансовой отчетности. Если следовать этим указаниям, большинство недостатков средств контроля, выявленных аудитором, могут быть значительными.

Критерии определения того, является ли недостаток значительным или нет, аналогичны критериям для определения любого другого риска (см. Том 2, Глава 9). Профессиональное суждение используется для оценки вероятности возможного искажения и потенциальной величины искажения в случае его возникновения. Если искажение действительно имело место, оценка будет основана на степени фактического искажения.

Менее серьезные или даже незначительные недостатки средств контроля также могут быть выявлены в ходе проведения аудита. Это может быть результатом опроса руководства и персонала, наблюдения за внутренним контролем в процессе работы, проведения дальнейших аудиторских процедур и любой другой информации, которая может быть получена. Вопрос о том, имеют ли эти вопросы достаточную важность для информирования руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, является вопросом профессионального суждения.

Некоторые вопросы, которые могут быть рассмотрены аудитором при оценке серьезности недостатка, изложены в следующем документе.

Таблица 13.3-1

Выявление значительного недостатка	
Критерии оценки недостатков	Вероятность возникновения недостатков, приводящих к существенным искажениям в финансовой отчетности в будущем.
	Подверженность актива или обязательств к потере или совершению недобросовестных действий.
	Субъективность и сложность определения оценочных величин, таких как оценочные значения справедливой стоимости.
	Суммы в финансовой отчетности, подверженные воздействию соответствующих недостатков.
	Объем деятельности, который имел место или может иметь место с остатком по счету или виду операций, подверженных воздействию соответствующего недостатка или недостатков.
	Важность средств контроля для процесса подготовки финансовой отчетности.
	Причина и частота обнаруженных исключений в результате недостатков в средствах контроля.
	Взаимодействие того или иного недостатка с другими недостатками в системе внутреннего контроля.

13.4 Малые организации

При оценке недостатков средств контроля в малых организациях аудитор будет обращать внимание на следующие факторы.

Таблица 13.4-1

Вопрос	
Средство контроля в малой организации	Средства контроля могут функционировать менее формально и с меньшим количеством доказательств их применимости, чем в более крупных организациях.
	Выполнение определенных видов контрольных действий может даже не понадобиться. Риски могут быть снижены с помощью средств контроля, применяемых высшим руководством (например, таких всеобъемлющих средств контроля, как контрольная среда, которые будут предотвращать или обнаруживать наличие определенной ошибки).
	В организации работает меньше сотрудников, что может ограничивать степень, до которой разделение должностных обязанностей является практически возможным. Это может компенсироваться тем, что руководитель-собственник осуществляет более эффективный надзор (например, с привлечением таких всеобъемлющих средств контроля, как контрольная среда), чем это возможно в крупной организации.
	Существует большой потенциал для обхода средств контроля руководством.

Кроме того, информирование о недостатках в системе внутреннего контроля лиц, отвечающих за корпоративное управление, может быть менее структурированным, чем в более крупной организации.

13.5 Документирование недостатков средств контроля

В ISA не содержится конкретных требований в отношении документирования недостатков средств контроля.

Объем документации - это вопрос, требующий применения профессионального суждения. Если у аудиторской группы мало опыта, может потребоваться предоставление более детальной документации и подробное руководство, чем в случае с более опытным составом аудиторской группы.

Ниже изложен возможный подход к документированию недостатков по мере их выявления. Эта документация может использоваться для:

- Обсуждения недостатков с руководством;
- Оценки серьезности недостатков;
- Рассмотрения необходимости проведения любых дополнительных аудиторских процедур для выполнения ответных действий на риск, последствия которого не снижены; и
- Подготовка необходимой информации для целей информационного взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Ниже приводится пример такой документации (без ссылок на подтверждающую и прочую рабочую документацию).

Таблица 13.5-1

На что влияет фактор риска или предпосылка?	Опишите выявленный недостаток	Каково потенциальное влияние на финансовую отчетность?	Значительный недостаток? (Да/Нет)	Ответные действия аудитора
Руководство не рассматривало и не оценивало риски возникновения недобросовестных действий.	Члены руководства доверяют друг другу и не хотят внедрять дорогостоящие политики и т. д., направленные на устранение риска недобросовестных действий.	Руководство может обходить средства контроля и существенно манипулировать финансовой отчетностью.	Да	Ознакомиться с определенными процедурами, выполненными в отношении бухгалтерских записей, связанных сторон и признания выручки.
Продажи/услуги, отражены в неверном отчетном периоде.	Средства контроля, предотвращающие возникновение недостатка, отсутствуют, и мы обнаружили ряд ошибок при закрытии отчетного периода при проведении детальных тестов.	Показатели выручки могут быть существенно искажены в финансовой отчетности.	Да	Ознакомиться с дополнительными процедурами, выполненными в связи с закрытием отчетного периода.

Недостаточные надзор и документация для обеспечения подготовки оценочных значений.	Клиент практически не предоставляет никакой дополнительной документации для подтверждения их оценок.	Учитывая объем оценочных значений, ошибка может привести к возникновению существенной ошибки в финансовой отчетности.	Да	Получить доказательства в поддержку предпосылок и снова выполнить необходимые расчеты.
--	--	---	----	--

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Внесите все выявленные недостатки в один документ

Утвердите одну специальную форму аудиторского файла для учета соответствующих подробностей, касающихся недостатков средств контроля по мере их выявления. Это гарантирует учет на постоянной основе всех выявленных недостатков в одном документе. Стоит отметить, что недостатки могут быть не приняты во внимание, если они разрозненно представлены в аудиторском файле. Это может привести к частичному выполнению аудитором ответных действий на связанные риски и частичному информированию руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Опишите последствия

При документировании недостатков выделите время, чтобы описать последствия недостатка («что может пойти не так») и предлагаемые ответные действия аудитора (при наличии) на риск, последствия которого не снижены.

Каково рекомендуемое направление действий?

Обеспечение руководства рекомендованным направлением действий для исправления выявленных недостатков средств контроля не является обязательным требованием. Тем не менее, рекомендации могут быть полезны для руководства при определении

соответствующего направления корректирующих действий. В тех случаях, когда рекомендации могут быть представлены руководству, документируйте предложения по улучшению одновременно с выявлением недостатков. Если выполнение этого шага будет отложено на более поздний срок, это может потребовать дополнительного времени для повторного ознакомления с установленными фактами.

13.6 Обсуждения с руководством в устной форме

Перед направлением письменного информационного сообщения, обычно считается наилучшей практикой устное обсуждение выводов, к которым пришел аудитор (например, обсуждение на основе проекта письма) с соответствующим лицом или руководством соответствующего уровня и, возможно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Соответствующее лицо - тот, кто может оценить недостатки и предпринять необходимые корректирующие действия. Этот шаг позволяет аудитору убедиться в том, что сделанные им выводы действительно правильные и правильно сформулированы в свете имеющихся обстоятельств. Этот шаг также может позволить аудитору получить предварительную информацию руководства в отношении тех ответных действий, которые будут сделаны в соответствии с выводами аудитора.

В отношении значительных недостатков соответствующим, вероятно, будет уровень руководителя-собственника, генерального директора или финансового директора (или аналогичный ему). В отношении прочих недостатков в системе внутреннего контроля соответствующий уровень может быть уровнем операционного руководства с непосредственным доступом к затронутым сферам внутреннего контроля. Следует отметить, что, если все лица, отвечающие за корпоративное управление, также участвуют в управлении организацией, информационное взаимодействие с высшим руководством может не обеспечивать надлежащего информирования всех лиц, отвечающих за управление в целом.

В некоторых случаях аудитору не следует обсуждать выявленные недостатки непосредственно с руководством, (например, если таковые могут поставить под вопрос честность или компетентность самого руководства). В этом случае обсуждение таких выводов, как правило, проводится с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если значительный недостаток связан с Кодексом этики или компетентностью руководителя-собственника или лицами, отвечающими за корпоративное управление, обсуждать сделанные выводы аудитору нецелесообразно ввиду отсутствия более высокого уровня руководства в организации. В таких ситуациях аудитор будет учитывать возможность продолжения аудита. Это может потребовать обращения аудитора за юридической консультацией.

Обсуждение с руководством дает возможность обсудить сделанные аудитором выводы и получить представление об ответных действиях руководства до того, как такие выводы будут окончательно оформлены и сообщены в письменной форме, как показано ниже.

Таблица 13.6-1

Преимущества	
Обсуждения с руководством	Своевременное предупреждение руководства о наличии недостатков.
	Возможность получения соответствующей информации для дальнейшего рассмотрения, например: <ul style="list-style-type: none"> • Подтверждение того, что описание недостатка и связанных с ним фактов (таких как степень фактического искажения) является точным; • Наличие прочих возможных компенсирующих средств контроля; • Ответные действия руководства и понимание фактических или предполагаемых причин недостатков; и • Наличие расхождений, вытекающих из недостатков, отмеченных руководством.
	Получить предварительное представление об ответных действиях руководства на сделанные аудитором выводы.

13.7 Информационное взаимодействие в письменной форме

О наличии значительных недостатков следует сообщать в письменной форме. Это отражает важность таких сведений, и может содействовать руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять различные обязанности.

Требование сообщать о выявленных значительных недостатках в письменной форме применяется к различным по размеру организациям, включая организации, управляемые руководителем-собственником и малые организации. Сообщение таких сведений в письменной форме гарантирует, что лица, отвечающие за корпоративное управление, действительно были проинформированы о наличии проблем.

Как только будет практически возможно сделать вывод о наличии существенных недостатков, аудитор должен обсудить их с руководством, а затем сообщить о них в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление. Несмотря на то, что это не является обязательным требованием, в письме также могут содержаться некоторые рекомендации по устранению выявленных недостатков. Предпринимая такие шаги, руководство может своевременно выполнять корректирующие действия.

13.8 Ответные действия руководства на сообщение

Ответственность за выполнение надлежащих ответных действий на сообщение аудитора о выявлении значительных недостатков в системе внутреннего контроля и любых рекомендаций по устранению таких недостатков лежит на руководстве и лицах, отвечающих за корпоративное управление. Такие действия могут выполняться в форме:

- Выполнения соответствующих корректирующих действий для устранения недостатков, выявленных аудитором;
- Решения не предпринимать никаких действий. Руководству, возможно, уже известно о наличии значительных недостатков и оно предпочло не устранять их по причине издержек или по иным соображениям; либо
- Отсутствия вообще каких-либо действий. Это может свидетельствовать о плохом отношении к системе внутреннего контроля, что в свою очередь повлияет на оценку риска на уровне финансовой отчетности. В некоторых ситуациях отсутствие действий само по себе может представлять значительный недостаток.

Независимо от того, какие действия предпринимает руководство, аудитор обязан сообщить обо всех выявленных значительных недостатках в письменной форме. Сюда входят также значительные недостатки, о которых уже сообщалось в предыдущие отчетные периоды. В обязанности аудитора не входит определять, перевешивают ли затраты на устранение выявленного недостатка размер получаемой выгоды. Тем не менее, необходимо учитывать соразмерность ответственности характеру выявленного недостатка применительно к организации того или иного размера. В связи с чем целесообразно действовать, руководствуясь здравым смыслом.

Если значительный недостаток, о котором сообщалось ранее, не устранен, в информационном сообщении текущего периода может быть повторно описан такой недостаток или же содержаться ссылка на сообщение предыдущего отчетного периода.

Если недостаток не является значительным, то нет необходимости включать его в письменное сообщение или повторно вносить в сообщение текущего периода. Тем не менее, может оказаться целесообразным повторно сообщить о таких отличных от значимых недостатках внутреннего контроля, если произошла смена руководства или если новая информация была доведена до сведения аудитора.

Содержание информационного сообщения

Информационное сообщение о выявленных значительных недостатках, как правило, включает:

- Указание на то, что, если бы аудитор провел аудиторские процедуры более широкого диапазона в отношении системы внутреннего контроля, он, возможно, выявил бы большее количество недостатков, о которых следует проинформировать, или пришел бы к выводу, что о некоторых из недостатков, о которых было сообщено, не было необходимости сообщать;
- Описание характера каждого выявленного значительного недостатка и возможных последствий. Нет необходимости оценивать эти последствия с количественной точки зрения;
- Любые предложения по устранению выявленных недостатков;
- Фактические или предлагаемые ответные действия руководства;
- Заявление о том, выполнялись ли аудитором какие-либо шаги, чтобы проверить, действительно ли предпринятые руководством ответные действия были приведены в исполнение; а также
- Указание на то, что данное сообщение подготовлено для целей лиц, отвечающих за корпоративное управление, и может оказаться непригодным для иных целей.

Значительные недостатки могут быть сгруппированы вместе в отчете, если это приемлемо.

Местные требования к отчетности

В некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом могут устанавливаться дополнительные требования к аудитору сообщать об одном или более конкретных типах недостатков системы внутреннего контроля, которые аудитор выявил в ходе аудита. Когда это происходит:

- Требования ISA 265 остаются в силе, независимо от того, что законы или нормативные акты могут требовать от аудитора пользоваться определенными требованиями или определениями; и
- Аудитор будет пользоваться определенными требованиями или определениями для целей информационного взаимодействия в соответствии с применимыми правовыми или нормативными требованиями.

13.9 Сроки представления письменного сообщения

Аудитор должен в письменной форме и своевременно сообщить о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Факторы, которые следует учитывать, включают:

- Не приведет ли неоправданная задержка в предоставлении информации к потере актуальности такой информации?
- Будет ли информация важным фактором, позволяющим лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять обязанности по надзору?

Если в местных требованиях не указана определенная дата выпуска информационного сообщения в письменной форме, такое сообщение может быть выпущено самое позднее до даты выпуска заключения аудитора или вскоре после выпуска такого заключения. Поскольку письменное сообщение является частью аудиторского файла, это позволяет аудитору своевременно завершить формирование окончательного аудиторского файла.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

По возможности следует сообщать о недостатках в системе внутреннего контроля задолго до начала аудиторской работы в конце периода. Заблаговременное уведомление может позволить руководству предпринять корректирующие действия, которые могут помочь аудитору за счет снижения оцененного риска существенных искажений на уровне финансовой отчетности или на уровне предпосылок. К примеру, рекомендация о замене или переводе на другой объект некомпетентного специалиста по бухгалтерскому учету / бухгалтера может значительно сократить объем работы, необходимой для проведения обзора подготовки финансовой отчетности на конец периода.

13.10 Примеры из практики — Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

Недостатки в системе внутреннего контроля выявляются на всех фазах проведения аудита (оценка рисков, ответные действия на риски и подготовка и выпуск заключения), и аудитор должен накапливать их для подготовки и выпуска заключения для руководства в последующие периоды. О значительных недостатках в системе внутреннего контроля (как с точки зрения ее проектирования, так и с точки зрения ее использования) будет сообщено руководству в письме, пример которого приводится ниже.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabotown, United Territories
123-53004

15 марта 20X3 года
Сурадж Дефта
Dephta Furniture Inc.
[Адрес]

Тема: Аудит финансовой отчетности за 20X2 год

Уважаемый Сурадж!

Цель нашего аудита состояла в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержала существенных искажений. Наш аудит не был разработан с целью выявления вопросов, о которых следовало бы информировать. Соответственно, проводимый нами аудит, как правило, не выявляет все вопросы, представляющие для вас интерес, в связи с чем неуместно делать вывод, что таких вопросов не существует.

В ходе нашей проверки Dephta Furniture, Inc. за период, закончившийся 31 декабря 20X2 года, мы выявили следующие недостатки в системе внутреннего контроля, которые, по нашему мнению, являются значительными. Значительные недостатки в системе внутреннего контроля – это недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, которые согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными, чтобы обратить на них внимание лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Несанкционированные бухгалтерские записи

В настоящее время средств контроля над бухгалтерскими записями, сделанными вручную в течение периода, не предусмотрено. Без разделения обязанностей и проведения обзорной проверки средств контроля над сделанными записями ошибки или искажения могут

остаться незамеченными. Хотя по результатам проведенного нами аудита не было выявлено существенных ошибок или искажений, этот текущий неограниченный и неконтролируемый доступ всего персонала аудируемой организации представляет риск с точки зрения точности финансовой отчетности.

Мы рекомендуем надлежащим образом распределять обязанности с учетом выполняемых должностных функций и обязанностей. Кроме того, должен быть утвержден официальный процесс проведения обзорной проверки. Все значительные записи должны быть утверждены до их внесения в бухгалтерские книги, а руководство должно проводить дополнительную обзорную проверку на ежемесячной основе.

Недостаточные средства контроля над запасами

В настоящее время средства контроля над запасами крайне ограничены. Без надлежащих средств контроля запасы могут быть не укомплектованы, неверно оценены или в отношении них может быть совершено хищение.

Мы рекомендуем Dephta внедрить официально утвержденные средства контроля за маркировкой и периодическим пересчетом запасов. Учетная ведомость запасов должна сверяться с фактическим количеством товара в наличии на складе на ежемесячной основе. Следует также ежемесячно проводить визуальный осмотр устаревших и поврежденных запасов, чтобы гарантировать своевременное списание товарных запасов по мере необходимости.

Настоящее информационное сообщение подготовлено исключительно для целей информирования руководства и не предназначено для каких-либо иных целей. Мы не несем никакой ответственности перед любой третьей стороной, которая использует это сообщение.

С уважением,

ТОО "Джамел, Вудвинд энд Винг" (Jamel, Woodwind & Wing LLP)



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

15 марта 20X3 года

Раджеш Кумар

Kumar & Co.

[Адрес]

Тема: Аудит финансовой отчетности за 20X2 год

Уважаемый Раджеш!

Цель нашего аудита состояла в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержала существенных искажений. Наш аудит не был разработан с целью выявления обстоятельств, о которых следует информировать. Соответственно, проводимый нами аудит, как правило, не выявляет вопросы, представляющие для вас интерес, в связи с чем неуместно делать вывод, что таких вопросов не существует.

В ходе нашей аудиторской проверки Kumar & Co. за период, закончившийся 31 декабря 20X2 года, мы выявили следующий недостаток в системе внутреннего контроля, который, по нашему мнению, является значительным. Значительные недостатки в системе внутреннего контроля – это недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, которые согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными, чтобы обратить на них внимание лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Отсутствие разделения обязанностей

В настоящее время в Kumar & Co отсутствует разделение обязанностей. Бухгалтер, работающий на условиях частичной занятости, имеет полный доступ к и контроль над всеми бухгалтерскими записями в Kumar & Co. Без разделения обязанностей между несколькими сотрудниками есть риск того, что бухгалтер может совершать непреднамеренные или преднамеренные ошибки, которые остаются незамеченными.

Мы рекомендуем Kumar & Co. рассмотреть вопрос о найме другого сотрудника, на условиях частичной занятости, который бы разделил должностные функции с бухгалтером. Учитывая тот факт, что организация небольшая и имеет ограниченный бюджет, выделяемый на расходы, если это невозможно с практической точки зрения, мы рекомендуем, чтобы Радж Кумар начал принимать более активное участие в процессе ведения учета в бизнесе, чтобы обеспечить достаточный уровень надзора за работой бухгалтера.

Настоящее информационное сообщение подготовлено исключительно для информации руководства и не предназначено для каких-либо иных целей. Мы не несем никакой ответственности перед любой третьей стороной, которая использует это сообщение.

С уважением,

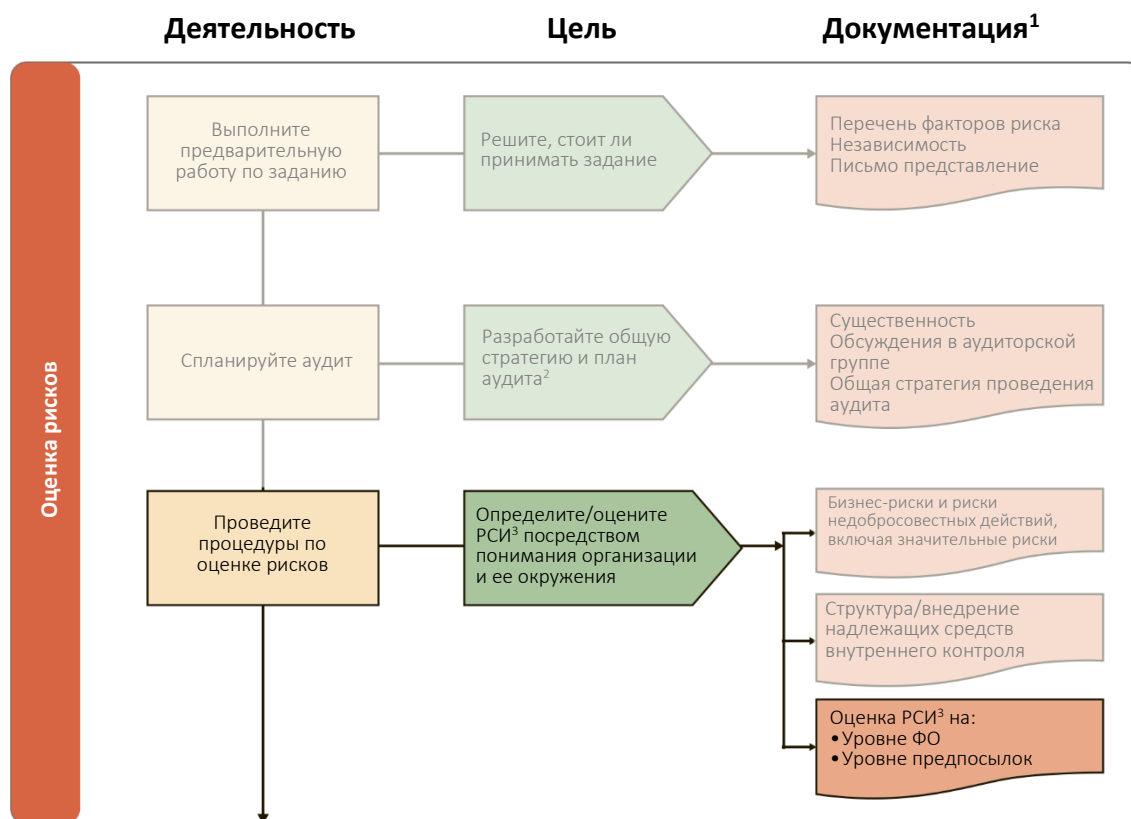
ТОО "Джамел, Вудвинд энд Винг" (Jamel, Woodwind & Wing LLP)

14

ЗАВЕРШЕНИЕ ФАЗЫ ОЦЕНКИ РИСКОВ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Завершение фазы оценки рисков аудита путем документирования оцененных рисков на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.	315 (Пересмотренный)

Схема 14.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты A122–A125) (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты A126–A131), чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
315.26	Для этого аудитор должен: (а) Выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (включая количественные и качественные аспекты раскрытия информации) в финансовой отчетности (см. пункты A132–A136) (б) Оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки; (с) Установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать; (см. пункты A137–A139) (д) Проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, может ли потенциальное искажение быть настолько важным, что может привести к существенному искажению (см. пункты A140)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
315.32	<p>В аудиторской документации аудитор обязан отразить:</p> <p>(а) Обсуждение между членами аудиторской группы, если это требуется в соответствии с пунктом 10, и принятые значимые решения;</p> <p>(б) Ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, описанные в пункте 11, и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля, указанные в пунктах 14 - 24; источники информации, из которых было получено такое понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков;</p> <p>(с) Выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в соответствии с требованиями пункта 25; и</p> <p>(d) Выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля, по которым у аудитора сложилось понимание в результате применения требований пунктов 27 - 30 (см. пункты A153–A156)</p>

14.1 Обзор

Последним шагом на стадии выполнения фазы оценки риска аудита является проверка результатов проведенных процедур оценки риска, а затем оценка (или, если риск уже оценен, обобщение) рисков существенных искажений:

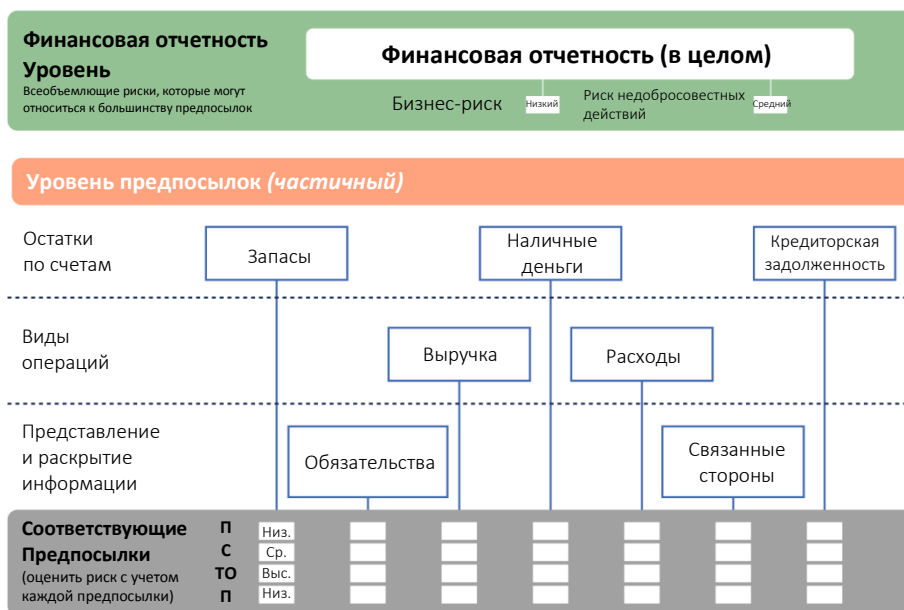
- На уровне финансовой отчетности; а также
- На уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Полученный перечень оцененных рисков служит основой для следующей фазы аудита, целью проведения которой является определение надлежащих ответных действий на оцененные риски посредством разработки дальнейших аудиторских процедур.

Два уровня оценки риска наглядно показаны на схеме ниже:

Схема 14.1-1

Оценка рисков на двух уровнях



14.2 Аудиторские доказательства, полученные на момент осуществления процедур оценки рисков

Доказательства, полученные на момент осуществления процедур оценки рисков, состоят из выявления и оценки неотъемлемых рисков, а также разработки и реализации системы внутреннего контроля, направленной на устранение этих рисков. Остается только риск существенного искажения. Это остаточный риск с учетом оценки влияния системы внутреннего контроля, предназначенной для снижения неотъемлемых рисков. Это наглядно показано на схеме ниже.

Схема 14.2-1



Примечание: Длина горизонтальных полос в предоставленной схеме приведена исключительно в иллюстративных целях и будет варьироваться от организации к организации.

Ниже перечислены источники аудиторских доказательств, которые могут иметь отношение к обобщению и оценке рисков на двух уровнях.

Таблица 14.2-2

Аудиторские доказательства	Том и главы
Общая стратегия аудита	T2 - 5
Существенность и определение существенных областей финансовой отчетности и раскрытия информации	T2 - 6
Обсуждения в аудиторской группе	T2 - 7
Результаты выполнения процедур оценки рисков	T1 - 3 и T2 - 3 - 14
Выявление и оценка неотъемлемого риска	T2 - 8 и 9
Значительные риски	T2 - 10
Понимание и оценка системы внутреннего контроля	T2 - 11 и 12
Выявленные значительные недостатки	T2 - 13

14.3 Обобщение различных оценок риска

Целью оценки рисков является предоставление основы и ориентира для определения того, что необходимо предпринять для надлежащих ответных действий, заключающихся в выполнении тщательно продуманных и эффективных дальнейших аудиторских процедур.

Если выявленные на момент осуществления процедур оценки рисков риски уже документально подтверждены и последовательно оценены, то будет относительно просто провести их обзорную проверку и обобщение.

Совокупность оцененных рисков объединяет выявленные факторы неотъемлемого риска и оценку любых средств внутреннего контроля, разработанных и внедренных для снижения таких рисков.

Все, что требуется сейчас, - это оценить остаточный риск существенного искажения. На приведенной ниже схеме показаны неотъемлемые риски, которые были оценены в основном как высокие, а также показаны разработанные соответствующие средства внутреннего контроля (при наличии таковых) для устранения рисков, как смягчающие эти риски или влияющие на эти риски иначе. Поскольку одни средства контроля будут более эффективными в снижении рисков, чем другие, для определения остаточного риска существенного искажения потребуются профессиональное суждение. В этом примере остаточный риск существенного искажения был оценен как высокий, умеренный или низкий.

Схема 14.3-1

Неотъемлемый риск Оценка (Вероятность и величина)		Действительно ли средства контроля снижают риски? (разработка и реализация)		Риск существенного искажения (на основе профессионального суждения)
Отдельные риски на уровне ФО (частичные)				
Бизнес-риск А	H	Y	=	M
Бизнес-риск В	H	Y	=	L
Риск недобросовестных действий А	H	N	=	H
Риск недобросовестных действий В	H	Y	=	M
Индивидуальные риски на уровне предпосылок для запасов (частичные)				
Риск А — Полнота	M	Y	=	L
Риск В — Полнота	H	Y	=	M
Риск F — Существование	H	N	=	H
Риск G — Существование	H	N	=	H

Оценка соответствующих средств контроля

ФО = финансовая отчетность В = Высокий риск С = Средний риск Н = Низкий риск Y = да N = нет

Примечания:

- Прежде чем сделать вывод о том, что для области финансовой отчетности или раскрытия информации нет особых рисков, рассмотрите наличие других соответствующих факторов, таких как история известных ошибок, подверженность актива / обязательства риску недобросовестных действий, вероятность обхода системы контроля руководством и опыт предыдущего периода.
- Если аудитор планирует полагаться на средства контроля за тем или иным риском, который он оценил как низкий (то есть, уменьшить объем процедур проверки по существу), аудитор должен протестировать операционную эффективность средств контроля, чтобы тем самым подтвердить такую оценку.
- В некоторых случаях в организации могут уже существовать средства внутреннего контроля, но аудитор посчитал, что такие средства значимости для аудита не представляют, поэтому оценка не проводилась. В этих случаях риск средства контроля будет оцениваться как высокий.
- Специфические (операционные) средства контроля, как правило, или работают эффективно (что приводит к низкому оцененному риску), или не работают вовсе (что приводит к высокому оцененному риску). Это означает отсутствие такой оценки риска средства контроля как умеренный риск. Однако некоторые аудиторы оценивают риск средства контроля как умеренный, когда средство контроля не может функционировать эффективно в течение рассматриваемого периода времени, но при этом ожидается, что такое средство будет функционировать надежно большую часть рассматриваемого периода времени. Зачастую это верно в отношении малых организаций.
- Определение остаточного риска, возникающего в результате сочетания неотъемлемого риска и риска средства контроля, относится к вопросу профессионального суждения. В приведенной ниже таблице приведены различные сочетания рисков, которые, тем не менее, не отменяют необходимости в профессиональном суждении с учетом определенных обстоятельств.

Таблица 14.3-2

Неотъемлемый риск	Устранение риска посредством использования средств контроля (Риск средства контроля)	Остаточный Риск существенного искажения
В	В	В
В	С	С
В	Н	С или Н
С	В	С
С	С	С
С	Н	Н
Н	В	Н
Н	С	Н
Н	Н	Н

В = Высокий
С = Средний
Н = Низкий

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Документальное обоснование оценок рисков

При обобщении оцененных рисков обязательно кратко опишите основания для каждой оценки или укажите ссылку на то, где эти причины можно найти. Зачастую это намного важнее самой оценки, поскольку такой подход позволяет разрабатывать индивидуальные и эффективные с экономической точки зрения ответные действия.

Оценка неотъемлемых рисков

Помните, что оценка неотъемлемого риска всегда завершается до рассмотрения средств контроля, которые могут снизить риск. Если предположить, что большинство областей финансовой отчетности, подлежащих аудиту, превысят общую существенность, то вполне вероятно (в большинстве случаев), что неотъемлемый риск искажения (до внедрения системы внутреннего контроля) для большинства предпосылок будет высоким.

Низкий риск для всех предпосылок

Если область финансовой отчетности была оценена как область с низким риском на уровне всех предпосылок, нет необходимости повторять одно и то же обоснование для каждой отдельно взятой предпосылки. Однако основание для низкой оценки риска должно быть задокументировано.

14.4 Пересмотр оценок риска

Оценка риска не заканчивается в определенный момент времени. В ходе проведения аудита может быть получена новая информация, а выполнение аудиторских процедур может выявить дополнительные риски или тот факт, что система внутреннего контроля функционирует не так, как изначально предполагалось. В этом случае первоначальная оценка рисков должна быть пересмотрена, а также рассмотрено влияние изменений на характер и масштабы дальнейших аудиторских процедур.

14.5 Документация

Краткий обзор оценки рисков может быть задокументирован несколькими различными способами. Ниже излагаются три возможных подхода:

- Оформление в виде отдельного документа.**
 Отдельный документ, в котором вкратце обобщены оценки неотъемлемых рисков или рисков средств контроля, а также основные причины использования комбинированной оценки рисков. Этот документ также может использоваться для описания (в общих чертах) ответных действий на риски.
- Включение в состав общей стратегии аудита и плана аудита.**
 В первой части каждого раздела плана аудита (например, по дебиторской и кредиторской задолженности и т. д.) можно было бы описать оценки рисков и влияние этих рисков на запланированные аудиторские процедуры.

- **Включить оценки рисков в рабочую документацию по дальнейшим аудиторским процедурам.**

В этом случае оценки рисков, планы аудита и результаты выполненной работы могут быть задокументированы в одном комплексном рабочем документе по каждой области финансовой отчетности.

Форма и объем документации, подтверждающей оценки рисков, будут зависеть от:

- Характера, размера и степени сложности структуры организации, а также внедренной в ней системы внутреннего контроля;
- Доступности информации, поступающей от организации; а также
- Методологии и технологии проведения аудита, используемых в ходе аудита.

Прочие факторы, которые следует учитывать при разработке рабочей документации:

- Простота понимания;
- Наличие перекрестных ссылок на процедуру разработки и осуществление ответных действий аудитора;
- Возможность облегчить актуализацию и доработку данных в последующие периоды; а также
- Простота проведения обзорной проверки. Лицо, ответственное за проведение обзорной проверки, должно иметь возможность определить, были ли выявлены ключевые риски и были ли ответные действия аудитора на такие риски приемлемыми в сложившейся ситуации.

Хорошо задокументированный краткий обзор оцененных рисков также будет целесообразно использовать на обсуждениях группы по планированию аудита в последующие периоды, когда можно обсудить характер выявленных рисков и ответные действия по результатам аудита.

Подход, основанный на использовании отдельного документа, но тесно связанный с планом аудита, наглядно отражен в следующей таблице ниже. Обратите внимание, что в приведенной таблице используются четыре «комбинированных» предпосылки (которые используются для целей настоящего Руководства), как это определено в Главе 6 Тома 1.

Таблица 14.5-1 Оцененные уровни риска

		Предпосылки	НР	РВК	РСИ	Документирование ключевых рисков и других факторов, способствующих оценке рисков
						<i>По мере появления новых технологий отрасль постепенно приходит в упадок. Тем не менее, объем продаж все еще на должном уровне, и предприятие инвестирует в НИОКР.</i>
Уровень финансовой отчетности		ВР	С	Н	Н	<i>Руководство демонстрирует хорошее отношение к системе внутреннего контроля. Ключевые должности на предприятии занимают компетентные сотрудники.</i>
						<i>Возможен обход системы внутреннего контроля руководством, но новая политика должна сдерживать общепринятые практики.</i>
						<i>Коллегиальный орган управления состоит из членов семьи.</i>
Уровень предпосылок						
	Области ФО или раскрытие финансовой отчетности					
1	Продажи	П	В	Н	С	<i>Собственник хочет сэкономить на налогах. Процедура признания выручки носила непоследовательный характер.</i>
		С	С	Н	Н	<i>Были выявлены соответствующие средства внутреннего контроля. Для этой предпосылки возможны тесты системы внутреннего контроля.</i>
		ТО	С	Н	Н	<i>Были выявлены соответствующие средства внутреннего контроля, статистика по ошибкам отсутствует.</i>
		П	н.п.	н.п.	н.п.	
2	Дебиторская задолженность	П	Н	Н	Н	<i>Были выявлены соответствующие средства контроля, статистика по ошибкам отсутствует.</i>
		С	В	С	С	<i>Бонусы продавцу определяются на основе объема продаж, отраженного в бухгалтерских записях.</i>
		ТО	Н	Н	Н	<i>Были выявлены соответствующие средства внутреннего контроля, статистика по ошибкам отсутствует. Собираемость дебиторской задолженности может быть сопряжена с проблемами по причине падения в отрасли.</i>

		Предпосылки	НР	РВК	РСИ	Документирование ключевых рисков и других факторов, способствующих оценке рисков
		В	В	С	С	Убедитесь, что представление ФО осуществляется надлежащим образом, и что раскрытие информации в отдельных примечаниях касаются любых обесценений величин.
3	Запасы	П	Н	Н	Н	Были выявлены соответствующие средства контроля, статистика по ошибкам отсутствует.
		С	В	В	В	Хищение запасов и недостаточность системы внутреннего контроля в складских помещениях.
		ТО	Н	Н	Н	Были выявлены соответствующие средства контроля, статистика по ошибкам отсутствует. Внедрение новых технологий приведет к устареванию некоторых деталей и даже продукции целиком.
		В	С	В	С	В прошлом раскрытие информации о компонентах было сопряжено с ошибками.

Условные обозначения:

В = Высокий
С = Средний
Н = Низкий
СКВИ - выявляющие и исправляющие средства контроля

н.п. = не применимо
НР = неотъемлемый риск
РВК = риск внутреннего контроля
РСИ = риски существенного искажения (комбинированный риск)

ОФО = область финансовой отчетности
ВР = Всеобъемлющие риски
П = Полнота
С = Существование

ТО = Точность и Оценка
П = Представление

Документация об оцененных рисках может также содержать ссылки на:

- Сведения о значительных рисках, требующих особого внимания; и
- Риски, в отношении которых процедуры проверки по существу сами по себе не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

14.6 Наглядные примеры из практики — Завершение фазы оценки рисков

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

Заключительным этапом процесса оценки рисков является оценка совокупных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

Оценки рисков могут обобщаться с использованием описанного ниже подхода. Дополнительная документация (где были задокументированы оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля) не была предоставлена. На практике должны быть сделаны перекрестные ссылки на дополнительные данные.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Оцененные уровни риска

Предпосылки		НР	РВК	РСИ	Документирование ключевых рисков и других факторов, способствующих оценке рисков	
					<i>Руководство положительно относится к системе внутреннего контроля, а ключевые позиции занимают компетентные специалисты.</i>	
Уровень финансовой отчетности	ВР	В	С	С	<i>Возможен обход руководством системы внутреннего контроля, в особенности касательно признания выручки, но мы не обнаружили случаев, когда это происходило. Позитивное отношение к контролю в целом.</i>	
					<i>Проведение совещаний на ежемесячной основе с целью обзорной проверки показателей оценки результатов деятельности обеспечивает некоторую ответственность перед руководством.</i>	
Уровень предпосылок						
	Области ФО или раскрытие финансовой отчетности					
1	Продажи	П	В	Н	С	<i>Политика признания выручки носит непоследовательный характер.</i>
		С	Н	Н	Н	<i>Политика признания выручки носит непоследовательный характер. Давление для целей повышения цен продажи по причине начисления бонусов и давления рынка.</i>
		ТО	Н	Н	Н	<i>Система сбыта функционирует хорошо.</i>
		П	Н	Н	Н	<i>Проанализируйте представленную финансовую отчетность, учетную политику для признания выручки и иных соответствующих раскрытий.</i>
2	Дебиторская задолженность	П	Н	Н	Н	<i>Значительных рисков не выявлено.</i>
		С	В	С	С	<i>Бонусы продавцов рассчитываются на основе продаж, отраженных в бухгалтерских записях.</i>
		ТО	В	С	С	<i>Большой сбор дебиторской задолженности в розничных продажах может быть проблемой при наличии озабоченности по поводу качества продукции или ее возвратов. Кроме того, несмотря на спад в экономике, проверки кредитоспособности не проводятся до предоставления кредита.</i>

Условные обозначения:

В = Высокий
С = Средний
Н = Низкий

СКВИ - выявляющие и исправляющие средства контроля

н.п. = не применимо
НР = неотъемлемый риск
РВК = риск внутреннего контроля
РСИ = риски существенного искажения (комбинированный риск)

ОФО = область финансовой отчетности
ВР = Всеобъемлющие риски
П = Полнота
С = Существование

ТО = Точность и Оценка
П = Представление

На этом этапе было бы целесообразно подготовить сообщение для руководства, в котором изложены существенные недостатки, выявленные в системе внутреннего контроля.

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

Завершение фазы оценки рисков

Оцененные уровни риска

Предпосылки		НР	РВК	РСИ	Документирование ключевых рисков и других факторов, способствующих оценке рисков	
					Руководство положительно относится к системе внутреннего контроля, а ключевые позиции занимают компетентные специалисты.	
Уровень финансовой отчетности				С	Обход системы руководством возможен по причине давления в связи с соблюдением условий договоров с банком и необходимостью сокращения налогов. Работа бухгалтера не проверялась Раджем на постоянной основе в течение всего периода. Бухгалтер кажется крайне недовольной сложившейся ситуацией и имеет возможность намеренно исказить показатели. Следовательно, как непреднамеренно совершенная ошибка, так и преднамеренно совершенные недобросовестные действия могут остаться незамеченными.	
					Проведение совещаний на ежемесячной основе с целью обзорной проверки показателей оценки результатов деятельности обеспечивает некоторую ответственность перед руководством.	
Уровень предпосылок						
	Области ФО или раскрытие финансовой отчетности					
1	Продажи	П	В	Н	С	Для этой предпосылки были определены соответствующие средства внутреннего контроля.
		С	В	Н	С	Для этой предпосылки были определены соответствующие средства внутреннего контроля, но операции со связанными сторонами вызывают озабоченность.
		ТО	В	Н	С	Для этой предпосылки были определены соответствующие средства внутреннего контроля, но операции со связанными сторонами вызывают озабоченность. Потенциал для возврата продаж в связи с состоянием отрасли.
		П	н.п.	н.п.	н.п.	
2	Дебиторская задолженность	П	В	Н	С	Большая часть дебиторской задолженности приходится на компанию Dephta. Других рисков не выявлено.
		С	В	С	С	Большая часть дебиторской задолженности приходится на компанию Dephta. Других рисков не выявлено.
		ТО	С	С	С	Мелкие клиенты могут испытывать трудности с оплатой своих счетов в эти трудные для них с экономической точки зрения времена.
		П	С	С	С	Рассмотрите возможность раскрытия оценок касательно сомнительных долгов и любых значительных безнадежных долгов.

Условные обозначения:

В = Высокий
С = Средний
Н = Низкий
СКВИ - выявляющие и исправляющие средства контроля

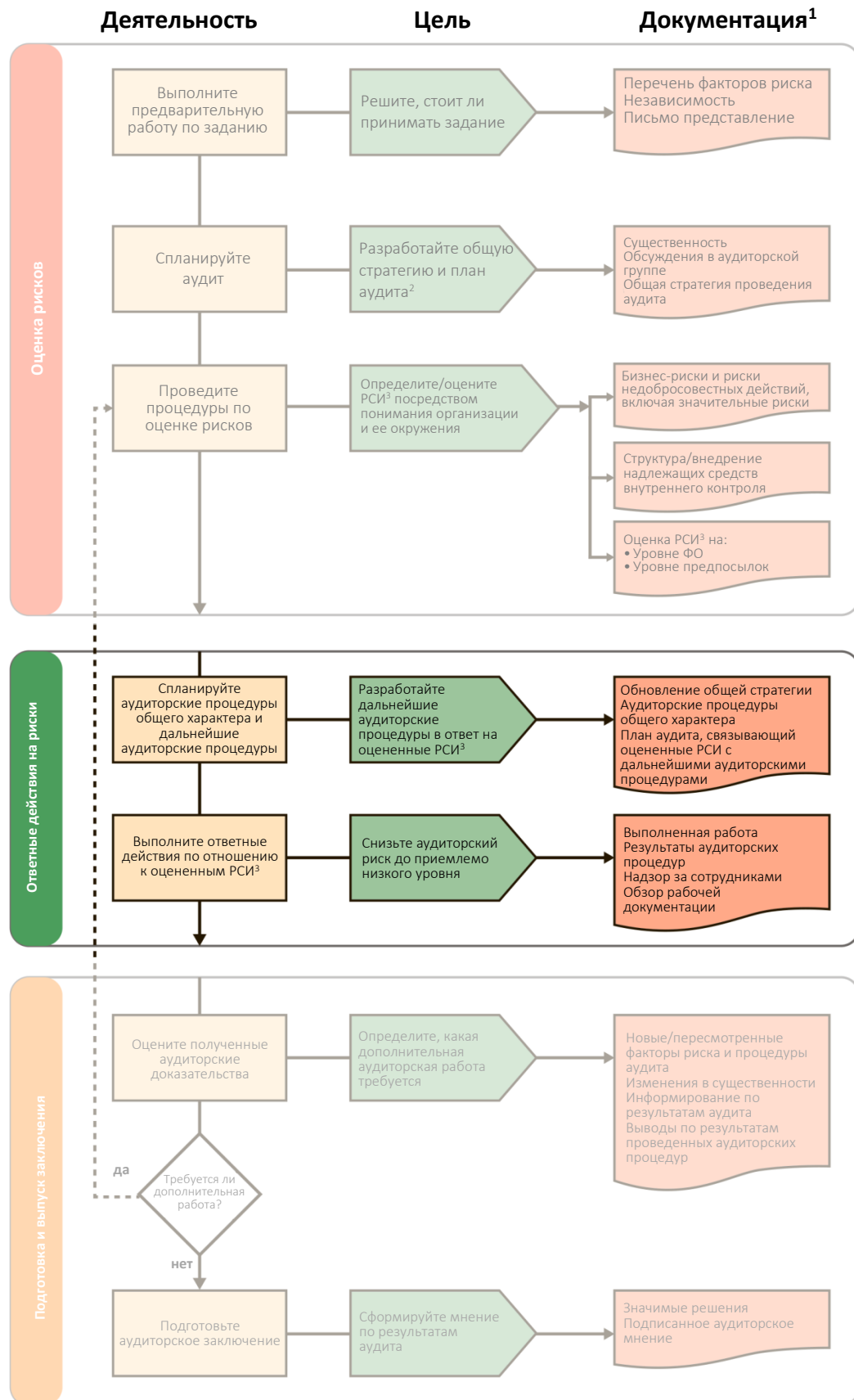
н.п. = не применимо
НР = неотъемлемый риск
РВК = риск внутреннего контроля
РСИ = риски существенного искажения (комбинированный риск)

ОФО = область финансовой отчетности
ВР = Всеобъемлющие риски
П = Полнота
С = Существование
ТО = Точность и Оценка
П = Представление

На этом этапе было бы целесообразно подготовить сообщение для руководства, в котором изложены существенные недостатки, выявленные в системе внутреннего контроля.

15

ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ НА РИСКИ — ОБЗОР

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
330.5	Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункты А1–А3)
330.6	Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяется с учетом и в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (см. пункты А4–А8)

Фаза ответных действий на риски включает в себя описанные ниже шаги.

Схема 15.0-2



Основные концепции, подлежащие рассмотрению в ходе выполнения фазы ответных действий на риски, перечислены ниже.

	Том и главы
Ответные действия на оцененные риски	T1 - 9
Дальнейшие аудиторские процедуры	T1 - 10
Оценочные значения	T1 - 11
Связанные стороны	T1 - 12
События после отчетной даты	T1 - 13
Непрерывность деятельности	T1 - 14
Краткий обзор требований прочих ISA	T1 - 15
Аудиторская документация	T1 - 16

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Ключевые вопросы аудита

В тех случаях, когда применяется ISA 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» текст описания любого КВА, который подлежит включению в заключение аудитора, будет основан на результатах аудиторской работы.

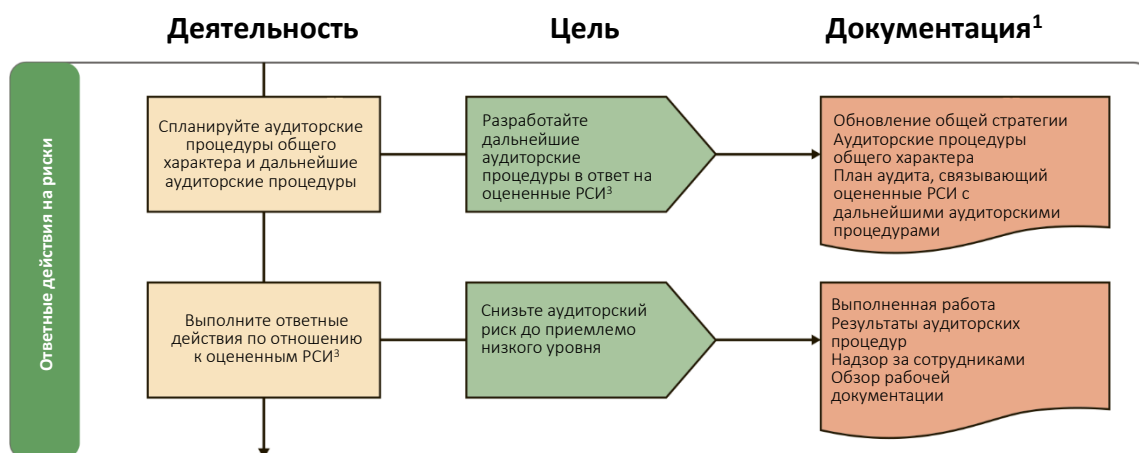
Поэтому аудиторская документация, подготовленная на этапе формирования ответных действий на риски в рамках аудита, должна быть достаточно подробной.

16

ПЛАН АУДИТА С УЧЕТОМ ОЦЕНЕННЫХ РИСКОВ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Как спланировать эффективные ответные действия в рамках аудита на оцениваемые риски.	260 (Пересмотренный), 300, 330, 500

Схема 16.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. РСИ = риски существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
260.15	Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита (см. пункты A11–A16)
300.9	Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание: (а) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует ISA 315 (пересмотренный). (b) Характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в ISA 330. (c) Прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты A12–A14)
300.10	В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (см. пункт A15)
300.11	Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы (см. пункты A16–A17)
300.12	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: (а) Общую стратегию аудита; (b) План аудита; а также (c) Любые существенные изменения, внесенные во время аудиторской проверки в общую стратегию аудита или план аудита, и причины таких изменений. (см. пункты A18–A21)
330.5	Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности (см. пункты A1–A3)
330.6	Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяется с учетом и в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (см. пункты A4–A8)
330.7	При разработке дальнейших аудиторских процедур аудитор должен: (а) Рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая: (i) Вероятность существенного искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (т.е. неотъемлемый риск); и (ii) Проверку того, учтены ли в рамках оценки риска соответствующие средства контроля (т.е. риск средств контроля), что означает требование к аудитору получить аудиторские доказательства для определения того, эффективны ли эти средства контроля (т.е. при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля) (см. пункты A9–A18) (b) Получить более убедительные доказательства в ответ на риски, оцененные аудитором как более высокие (см. пункт A19)
330.8	Аудитор должен разработать и провести тестирование средств контроля для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если: (а) Оценка аудитором рисков существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидание того, что средства контроля эффективны (т.е. аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу); или (b) Одни лишь процедуры проверки по существу не в состоянии обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок (см. пункты A20–A24)
330.9	При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен получить тем более убедительные аудиторские доказательства, чем в большей степени он полагается на операционную эффективность средств контроля (см. пункты A25)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
330.10	<p>При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен:</p> <p>(a) Выполнить прочие аудиторские процедуры в сочетании с опросом для того, чтобы получить аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, включая выяснение:</p> <p>(i) Каким образом применялись средства контроля в соответствующие моменты аудируемого периода.</p> <p>(ii) Насколько последовательно они применялись.</p> <p>(iii) Кем и посредством чего они применялись (см. пункты A26–A29)</p> <p>(b) Определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (косвенных средств контроля) и, если это так, надо ли получить аудиторские доказательства, подтверждающие операционную эффективность этих косвенных средств контроля (см. пункты A30–A31)</p>
330.15	<p>Если аудитор планирует полагаться на средства контроля за тем или иным риском, который он определил как значительный, аудитор должен протестировать эти средства контроля в текущем периоде.</p>
330.18	<p>Независимо от оцененных рисков существенного искажения аудитор должен разработать и провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации (см. пункты A42–A47)</p>
330.19	<p>Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, следует ли провести в качестве аудиторских процедур проверки по существу процедуры внешнего подтверждения (см. пункты A48–A51)</p>
330.20	<p>В состав проводимых аудитором процедур проверки по существу должны входить следующие аудиторские процедуры, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности:</p> <p>(a) Согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытия информации, когда эта информация получена как из основного регистра и вспомогательных ведомостей, так и извне; а также</p> <p>(b) Проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности (см. пункты A52)</p>
330.21	<p>Если аудитор определил, что тот или иной оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным, он должен провести процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск. Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты (см. пункты A53)</p>
330.22	<p>Если процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен охватить оставшийся период, выполнив:</p> <p>либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода;</p> <p>либо только последующие процедуры проверки по существу, если аудитор определит, что их достаточно,</p> <p>что обеспечивает разумные основания для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода (см. пункты A54–A57)</p>
330.24	<p>Аудитор должен провести аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При осуществлении такой оценки аудитор должен определить, представлена ли финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Классификацию и описание финансовой информации и оцениваемых операций, событий и условий; а также • Представление, структуру и содержание финансовой отчетности (см. пункт A59)
500.6	<p>Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств (см. пункты A1–A25)</p>
500.7	<p>При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать уместность и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств (см. пункты A26–A33)</p>
500.10	<p>При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры (см. пункты A52–A56)</p>

16.1 Обзор

На этапе реагирования на риски цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков. Это достигается путем разработки и реализации ответных действий на оцененные риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и уровне предпосылок.

Аудитор решает эту задачу различными способами, например:

- Посредством рассмотрения каждого оцениваемого риска по очереди в соответствии с его характером (например, спад в экономике) и разработки соответствующего ответного действия аудитора в форме дальнейших аудиторских процедур;
- Посредством рассмотрения оцененных рисков с учетом затронутой существенной области финансовой отчетности или раскрытия информации. Затем аудитор разработает соответствующие ответные действия в форме дальнейших аудиторских процедур; или же
- Начиная со стандартного перечня аудиторских процедур для каждой существенной области финансовой отчетности и предпосылок и его адаптивирования (добавление, изменение и изъятия аудиторских процедур) для разработки соответствующих ответных действий на оцениваемые риски.

Реагирование на оцененные риски подразумевает нечто большее, чем использование стандартной («универсальной») программы аудита, которая может учитывать каждую предпосылку, но которая не была адаптирована под необходимость рассмотрения оцененного риска с учетом области финансовой отчетности посредством предпосылки для определенной организации. Программы аудита, как правило, должны быть адаптированы (в той степени, в которой это необходимо) к риску на уровне организации с учетом определенных обстоятельств.

16.2 Исходная расчетная точка

Исходной расчетной точкой для разработки эффективных ответных действий аудитора является перечень оцененных рисков, который был разработан на этапе завершения фазы оценки риска аудита (см. Том 2, Главу 14).

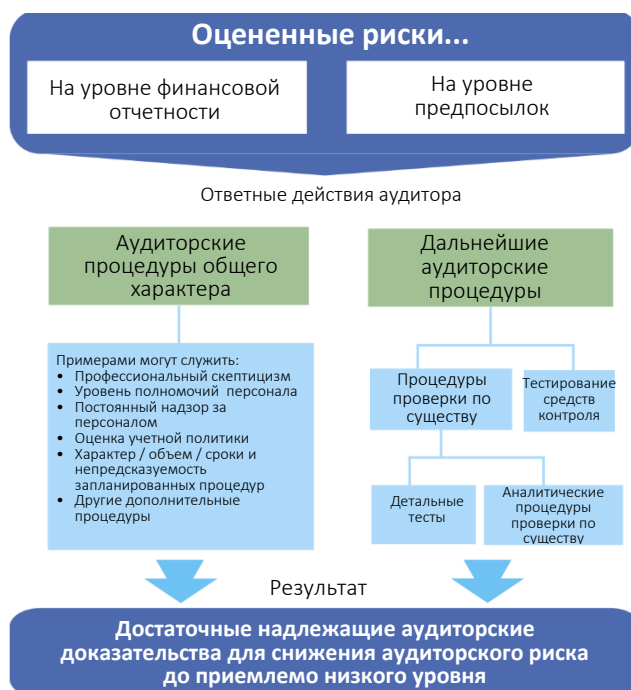
Риски будут определены и оценены:

- На уровне финансовой отчетности; а также
- На уровне предпосылок для соответствующих областей финансовой отчетности и раскрытия информации.

Небольшие области финансовой отчетности можно сгруппировать и рассматривать как одну большую область для разработки соответствующих ответных действий аудитора.

В Главе 9 Тома 1 излагаются возможные ответные действия на риски, оцениваемые на двух уровнях. Виды требуемых ответных действий приведены на схеме ниже.

Схема 16.2-1



16.3 Аудиторские процедуры общего характера

Всеобъемлющие риски на уровне финансовой отчетности (такие риски, как недостатки контрольной среды и / или вероятность совершения недобросовестных действий, которые могут оказать влияние на множество предпосылок) устраняются путем разработки и реализации аудиторских процедур общего характера, как изложено в таблице ниже. Дополнительную информацию о всеобъемлющих рисках см. в Главе 8 Тома 2.

При разработке аудиторских процедур общего характера аудитор должен учесть следующие вопросы:

- Степень, в которой аудиторской группе необходимо напомнить о применении профессионального скептицизма;
- Каких сотрудников назначить, в том числе имеющих специальные навыки или привлечь экспертов;
- Степень необходимого надзора в ходе проведения аудита;
- Необходимость применения некоторых элементов непредсказуемости при выборе дальнейших процедур аудита; и
- Любые изменения, которые необходимо внести в характер, сроки или объем аудиторских процедур. К этим изменениям могут относиться сроки проведения процедур (на промежуточную дату или конец периода) или выполнение новых/расширенных процедур для рассмотрения конкретных факторов риска, таких, как риск недобросовестных действий.

Таблица 16.3-1

Оценка рисков	Возможные аудиторские процедуры общего характера
Эффективная контрольная среда	Эффективная контрольная среда может дать аудитору более высокую степень уверенности в системе внутреннего контроля и надежности аудиторских доказательств, полученных внутри организации. Аудиторские процедуры общего характера могут включать проведение некоторых аудиторских процедур на промежуточную дату, а не на конец периода.
Неэффективная контрольная среда (имеются недостатки)	Это, вероятно, потребует от аудитора выполнения дополнительной аудиторской работы, в частности: <ul style="list-style-type: none"> • Назначение более опытных сотрудников для выполнения аудиторского задания. • Проведение большего количества аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату. • Сбор большего объема аудиторских доказательств в результате проведения процедур проверки по существу. • Внесение изменений в характер, сроки или объем аудиторских процедур, которые должны быть выполнены.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

По возможности, разработайте первоначальную оценку риска на уровне финансовой отчетности на этапе планирования. Это позволит разработать первоначальные аудиторские процедуры общего характера, которые будут охватывать такие вопросы, как назначение сотрудников (в том числе специалистов), необходимый уровень надзора и аудиторские процедуры, которые должны быть выполнены. Эта первоначальная оценка риска потребует пересмотра по мере проведения аудита, и в аудиторские процедуры общего характера будут внесены соответствующие изменения.

Однако это может быть невозможно в небольших организациях, которые не имеют промежуточной или ежемесячной финансовой информации, необходимой для выполнения аналитических процедур и выявления / оценки рисков существенных искажений. Если ограниченные аналитические процедуры не могут быть выполнены или информация не может быть получена посредством запроса для планирования аудита, аудитору, возможно, придется подождать, пока не появится проект финансовой отчетности организации.

16.4 Использование предпосылок при разработке тестов

Оценка рисков существенного искажения требуется на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Целью разработки соответствующих ответных действий аудитора является получение доказательств, касающихся оценок риска, разработанных для каждой соответствующей предпосылки. Дополнительные сведения о предпосылках см. в Главе 6 Тома 1.

При разработке ответных действий применительно к определенным видам операций аудитор должен учитывать, что предпосылки обеспечивают общую взаимосвязь между тестированием системы внутреннего контроля и процедурами проверки по существу. Это важно учитывать для определения того, является ли применение сочетания тестов средств контроля и процедур проверки по существу целесообразным для снижения риска существенного искажения до приемлемо низкого уровня.

Например, аудиторские процедуры, связанные с предпосылкой «существования» запасов будут сосредоточены на тестировании единиц запасов, уже учтенных в составе остатков запасов, и тестировании средств контроля, которые позволяют снизить риск того, что в остатках нет несуществующих запасов.

Детальные тесты, связанные с предпосылкой «полноты» запасов будут направлены на тестирование элементов, которые не были включены в остаток запасов, что возможно, позволит получить доказательства неучетных элементов.

Речь идет о заказах на закупку товаров и тестировании средств контроля, которые снизят риск наличия неучетных запасов.

16.5 Использование существенности при разработке тестирования

Ключевым фактором при рассмотрении объема аудиторской процедуры, которая считается необходимой, является существенность для выполнения аудиторских процедур, которая была установлена.

Существенность для выполнения аудиторских процедур основана на существенности, установленной для финансовой отчетности в целом, но может быть изменена для учета определенных рисков, связанных с остатком по счету, потоком операций в рамках операционной деятельности или раскрытием финансовой отчетности.

Объем аудиторских процедур, выполнение которых признано необходимым, определяется после рассмотрения существенности для выполнения аудиторских процедур, оцененного риска и степени уверенности, которую аудитор планирует получить. В целом, объем аудиторских процедур (таких как объем выборки для детальных тестов или уровень детализации, необходимой для проведения аналитической процедуры проверки по существу) будет увеличиваться по мере увеличения риска существенного искажения. Тем не менее, увеличение объема аудиторских процедур эффективно только в том случае, если проведение аудиторской процедуры само по себе представляет значимость для определенного риска. Подробнее об использовании существенности при проектировании тестов см. Том 1, Глава 7 и Том 2, Главы 6 и 17.

16.6 Инструментарий аудитора

При разработке детального плана аудита аудитор будет применять свое профессиональное суждение для выбора надлежащих типов возможных аудиторских процедур. Более подробное описание дальнейших аудиторских процедур см. Том 1, Главы 10–15.

Эффективная программа аудита будет основываться на соответствующем сочетании процедур, которые в совокупности снижают аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Для целей настоящего Руководства различные типы аудиторских процедур, доступных для аудитора, были классифицированы, как показано в следующей таблице.

Схема 16.6-1

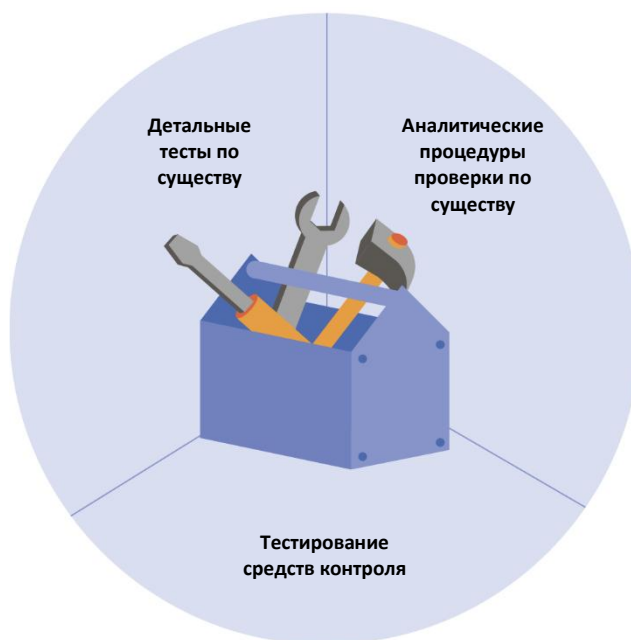


Таблица 16.6-2

Тип процедуры	Описание
Процедуры проверки по существу	<p>Пунктом 18 ISA 330 предусмотрено, чтобы процедуры проверки по существу были выполнены в отношении каждого существенного вида операций, остатка по счету и раскрытия информации, независимо от оцененных рисков существенного искажения (РСИ). Это требование отражает тот факт, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Аудиторская оценка риска носит оценочный характер и поэтому не может выявить все риски существенного искажения; и • Существуют неотъемлемые ограничения системы внутреннего контроля, включая обход системы руководством. <p>В тех случаях, когда РСИ является очень низким, вполне достаточно лишь некоторого ограниченного количества процедур проверки по существу, например детальных тестов или аналитического обзора для получения достаточных и надлежащих доказательств на уровне определенной предпосылки.</p>
Аналитические процедуры	<p>Аналитические процедуры проверки по существу включают оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Такие процедуры требуют разработки четких ожиданий в отношении определенных сумм (например, как выручка от продаж), которых, по сравнению с фактически отраженными суммами, было бы достаточно для выявления искажений.</p> <p>Аналитические процедуры можно классифицировать следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Простые сравнения данных, которые, как правило, входят в состав основных процедур проверки по существу. Эти процедуры, как правило, выполняются в совокупности с другими детальными тестами на уровне предпосылок. Сами по себе они не представляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств. • Прогнозные модели, которых самих по себе (или в совокупности с тестами средств контроля или прочими процедурами проверки по существу) будет достаточно, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Например, если в организации в течение всего периода было шесть сотрудников с фиксированным окладом в течение всего периода, можно было бы оценить общие расходы на заработную плату за этот период с высокой степенью точности. Если предположить, что число сотрудников и ставки по заработной плате являются точными, то эта процедура могла бы предоставить все аудиторские доказательства, необходимые для расчета заработной платы. Может отсутствовать необходимость в выполнении иных процедур проверки по существу (основных или расширенных).
Детальные тесты	<p>При устранении значительного риска исключительно посредством выполнения процедуры проверок по существу, такие процедуры проверки по существу должны включать проведение детальных тестов.</p> <p>Более подробное описание значительных рисков и соответствующих ответных действий аудитора см. в главе 10 Тома 2.</p>
Тестирование средств контроля	<p>В случаях, когда ключевые средства контроля действуют (и, вероятнее всего, эффективно) может проводиться тестирование средств контроля для получения необходимых доказательств в отношении какой-либо предпосылки.</p> <p>Выполнение тестов средств контроля для снижения риска до приемлемо низкого уровня (требующего большего размера выборки), может предоставить большую часть доказательств, необходимых для определенной предпосылки.</p> <p>Иначе тестирование средств контроля может выполняться с целью снижения риска до умеренного уровня (при этом необходима выборка меньшего размера). В этом случае, чтобы получить необходимые доказательства, аудитор должен выполнить помимо тестирования средств контроля процедуры проверки по существу, которые направлены на ту же предпосылку.</p> <p>В соответствии с определенными критериями средства внутреннего контроля подлежат тестированию только в ходе проведения каждой третьей аудиторской проверки. См. обсуждение процедуры тестирования средств контроля в Главе 10.5 Тома 1.</p>

16.7 Разработка плана аудита, который отвечает на оцененные риски

Профессиональное суждение и тщательная продуманность необходимы для разработки плана аудита, который соответствующим образом отвечает на оцененные риски. Время, потраченное на разработку соответствующего плана аудита, почти наверняка приведет к более эффективному и результативному аудиту и сокращению временных затрат сотрудниками.

При разработке плана аудита аудитор должен предпринять следующие три основных шага:

- Разработать ответные действия на оцениваемые риски на уровне финансовой отчетности (процедуры общего характера в ответ на оцененные риски);
- Определить любые специфические процедуры, необходимые для существенных областей финансовой отчетности; и
- Определить, какие аудиторские процедуры (инструменты из используемого инструментария) и объем тестирования необходимы.

Шаг 1 - Ответные действия на оцененные риски на уровне финансовой отчетности

Первым шагом является разработка соответствующих ответных действий общего характера на оцененные риски на уровне финансовой отчетности. Поскольку эти риски всеобъемлющие, средний или высокий уровни оценки риска, как правило, повлекут за собой необходимость проведения дополнительной аудиторской работы практически в отношении каждой области финансовой отчетности. См. обсуждение ответных действий общего характера в Главе 16.3 Тома 2.

Шаг 2 — Определение специфических процедур, требуемых для существенных областей финансовой отчетности

Прежде чем разрабатывать детально проработанные ответные действия на оцененные риски, аудитор может счесть целесообразным рассмотреть (для каждой существенной области финансовой отчетности) вопросы, изложенные в представленной ниже таблице.

Таблица 16.7-1

Для каждой существенной или потенциально существенной области финансовой отчетности	
Вопросы, на которые следует обратить внимание при разработке соответствующих ответных действий аудитора	Есть ли предпосылки, которые не могут быть рассмотрены использованием исключительно процедур проверки по существу? Если да, то потребуются провести тестирование средств контроля. Это может произойти, если: <ul style="list-style-type: none"> Отсутствует документация, представляющая аудиторские доказательства в отношении такой предпосылки, как полнота для выручки от продаж; или Организация ведет свою деятельность с использованием ИТ-систем, при этом никакая документация по операциям не оформляется и не хранится, кроме как через ИТ-систему.
	Ожидается ли, что система внутреннего контроля над связанными операционными потоками /бизнес- процессами будет заслуживать доверия? Если это так, то проведение тестирования средств контроля может быть возможно, если только количество операций не будет настолько незначительным, что процедуры проверки по существу будут более эффективными.
	Можно ли применить аналитические процедуры проверки по существу (например, в отношении связанных операционных потоков)?
	Необходим ли элемент непредсказуемости (для устранения рисков совершения недобросовестных действий и т. д.)?
	Имеются ли «значительные риски» (например, риски недобросовестных действий, связанных сторон и т. д.), требующие особого рассмотрения?

Шаг 3 — Определение характера и объема необходимых аудиторских процедур

Третий шаг заключается в использовании профессионального суждения для выбора соответствующего сочетания процедур и объема тестирования, необходимого для совершения надлежащих ответных действий на оцененные риски на уровне предпосылок.

Ниже излагается один из возможных подходов к определению надлежащего сочетания процедур для рассмотрения предпосылки существования дебиторской задолженности при низком, среднем и высоком уровнях оцениваемого риска.

Дебиторская задолженность — низкий уровень оцененного риска

Существенность для выполнения аудиторских процедур = 12 000 евро

Запланированные ответные действия аудитора

Оцененный риск для предпосылки существования	Низкий	Комментарии
Процедуры проверки по существу	✓	Сами по себе эти процедуры будут считаться адекватными для совершения ответных действий на оцененный риск. Они будут включать стандартные детальные тесты и / или простые аналитические процедуры, которые будут выполняться практически при любом аудите дебиторской задолженности. Эти процедуры зачастую входят в стандартную программу аудита дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность — средний уровень оцененного риска

Существенность для выполнения аудиторских процедур = 10 000 евро

Запланированные ответные действия аудитора

Оцененный риск для предпосылки существования	Средний	Комментарии
Процедуры проверки по существу	✓	<p>Эти процедуры будут выполняться для рассмотрения риска существования в целом (т. е. в отношении низкого риска, указанного выше), а также для:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ответных действий на специфические риски, выявленные по отношению к предпосылке существования дебиторской задолженности (например, риск недобросовестных действий); а также • Выполнения детальных тестов в достаточном объеме для целей снижения оцененного риска до приемлемо низкого уровня.

Если у организации были разработаны средства внутреннего контроля (например, за продажами), которые предполагали рассмотрение существования дебиторской задолженности, альтернативой выполнению исключительно процедур проверки по существу будет проверка операционной эффективности таких средств контроля.

Дебиторская задолженность — высокий уровень оцененного риска

Существенность для выполнения аудиторских процедур = 10 000 евро

Запланированные ответные действия аудитора

Оцененный риск для предпосылки существования	Высокий	Комментарии
Процедуры проверки по существу	✓	<p>Эти процедуры будут выполняться для рассмотрения риска существования в целом (т. е. в отношении низкого риска, указанного выше), а также для:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ответных действий на специфические риски, выявленные по отношению к предпосылке существования дебиторской задолженности (например, риск недобросовестных действий); а также • Выполнения детальных тестов в достаточном объеме для целей снижения оцененного риска до приемлемо низкого уровня. <p>Тестирование средств контроля (операционная эффективность)</p>
Тестирование средств контроля (операционная эффективность)	✓	<p>Для уменьшения размера выборки, необходимого для проведения детальных тестов, которые позволили бы снизить риск до приемлемо низкого уровня, будут тестироваться средства внутреннего контроля для снижения риска до среднего уровня. В сочетании с описанными выше детальными тестами это позволит снизить оцененный риск до приемлемо низкого уровня.</p>

В приведенном выше примере также возможно получить большую часть необходимых доказательств, выполнив тестирование средств контроля, которое позволит снизить риск до приемлемо низкого уровня. Это может исключить необходимость проведения процедур проверки по существу.

При разработке стратегии аудита в отношении определенных остатков по счетам или определенным видам операций аудитор необходимо всегда учитывать работу, выполняемую в отношении иных частей потока операций.

Другим примером является полнота продаж для организации, которая является владельцем многоквартирного дома и сдает в аренду квартиры.

Дебиторская задолженность — средний уровень оцененного риска

Существенность для выполнения аудиторских процедур = 6 000 евро

Запланированные ответные действия аудитора

Оцененный риск для предпосылки существования	Средний	Комментарии
Процедуры проверки по существу	—	В свете изложенной ниже аналитической процедуры проверки по существу эти процедуры могут быть не нужны совсем или ограничиваться получением доказательств, подтверждающих используемые допущения.
Аналитические процедуры проверки по существу	✓	Известное количество арендуемых квартир составляет 64, а арендная плата составляет 1000 евро в месяц для 46 квартир с двумя спальнями и 800 евро для 18 квартир с одной спальней. <ul style="list-style-type: none"> • Прогнозируемый доход от аренды может быть рассчитан, соответственно, равным 724 800 евро. • Фактический доход, отраженный в бухгалтерских записях, составил 718 800 евро с разницей от рассчитанного в 6 000 евро. Разница была обоснована тем, что шесть квартир с двумя спальнями не арендовались в течение целого месяца за отчетный год.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**По возможности избегайте невыполнения аудиторских процедур общего характера стандартных процедур аудита.**

Наиболее эффективными аудиторскими процедурами являются те, которые, в частности, направлены на выявление причин оцениваемых рисков.

Несколько предпосылок

По возможности выберите аудиторские процедуры, которые касаются сразу нескольких предпосылок. Это сократит необходимость проведения других детальных тестов.

Области низкого риска

Используйте информацию, полученную в результате оценки рисков существенного искажения, чтобы сократить потребность в проведении процедур проверки по существу в областях с низким уровнем риска.

Рассмотрите возможность использования тестов средств контроля

Используйте полученную информацию системе внутреннего контроля для определения ключевых средств контроля, которые можно было бы протестировать на предмет их операционной эффективности. Тестирование средств контроля (некоторые из которых могут предполагать проведение тестирования с периодичностью один раз в три года) зачастую может предполагать меньший объем работы, чем при проведении расширенных детальных тестов. См. также Том 2, Главу 17.

Не игнорируйте средства контроля ИТ-систем

Размер выборки для тестирования автоматизированного средства контроля может составлять всего один элемент, поскольку автоматизированное средство контроля, скорее всего, будет работать одинаково каждый раз, делая ее репрезентативной для всех других элементов в генеральной совокупности. Тем не менее, это будет основано на предположении, что у организации имеются эффективные общие средства контроля ИТ-систем.

Тесты двойного назначения

Если для того же класса операций, что для тестов по существу запланировано проведение тестирования средств контроля, рассмотрите возможность проведения тестов двойного назначения. В этом случае тестирование средств контроля выполняется одновременно с детальными тестами для той же операции. Несмотря на то, что цель тестирования средств контроля отличается от цели проведения детальных тестов, обе цели могут быть реализованы одновременно. Например, можно проверить накладную, чтобы определить, была ли она утверждена (тестирование средства контроля) и правильно ли операция была отражена в бухгалтерских записях (детальные тесты).

Рассмотрите работу, выполненную во всех частях операционного потока

Возьмите на себя ответственность за работу, выполненную по другим частям операционного потока. Например, тестирование средств контроля полноты выручки от продаж позволит получить необходимые доказательства полноты дебиторской задолженности.

Определите стратегию аудита и аудиторские процедуры в ходе реализации фазы планирования

По возможности проработайте характер и объем аудиторских процедур в ходе реализации фазы планирования аудита, когда аудиторская группа может договориться о подходе, которого необходимо придерживаться. Это избавляет младший персонал от необходимости самостоятельно разрабатывать аудиторские процедуры или же просто выполнять те же процедуры, что и в прошлом году.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ (продолжение)**Не забудьте использовать аналитические процедуры**

На каждой фазе аудита используются аналитические процедуры.

- В начале аудита в качестве процедуры оценки рисков используются аналитические процедуры.
- В ходе аудита выполняются аналитические процедуры для анализа отклонений в данных и обоснования определенных потоков операций и остатков по счетам.
- Ближе к концу аудита выполняются аналитические процедуры, чтобы определить, соответствует ли финансовая отчетность пониманию аудитором организации или же следует отметить ранее непризнанный риск существенных искажений по причине совершения недобросовестных действий.

16.8 Ответные действия на риск недобросовестных действий

Риск недобросовестных действий (включая обход системы руководством) может существовать практически в любой организации, и его необходимо учитывать при разработке плана аудита. Первым шагом является оценка потенциального риска недобросовестных действий, а затем разработка соответствующих аудиторских процедур общего характера и детальных ответных действий на подобный риск.

Примечание: Аудитор обязан рассматривать оцененные риски существенного искажения вследствие совершения недобросовестных действий как значительные риски.

Значительный риск требует от аудитора:

- Получить представление о связанных с организацией средствах контроля, включая контрольные действия, связанные с такими рисками; и
- Выполнять процедуры проверки по существу, которые, в частности, представляют собой ответные действия на подобный риск.

Если подход к значительному риску включает в основном только процедуры проверки по существу, то эти процедуры должны включать выполнение детальных тестов.

При оценке потенциального риска и надлежащих ответных действий на недобросовестные действия аудитор будет учитывать следующие вопросы:

- Аудиторские процедуры общего характера, уже разработанные для рассмотрения рисков, оцениваемых на уровне финансовой отчетности;
- Определенные ответные действия, уже разработанные в отношении других рисков, оцениваемых на уровне предпосылок;
- Сценарии недобросовестных действий (если таковые имеются), разработанные в ходе обсуждений по планированию;
- Риски недобросовестных действий (возможности, стимулы и обоснование), выявленные в результате выполнения процедур оценки рисков;
- Предрасположенность некоторых остатков в финансовой отчетности и операций к недобросовестным действиям;
- Любые известные случаи фактического совершения недобросовестных действий в предыдущем или в текущем периоде; и
- Риски, связанные с обходом системы контроля руководством.

Ниже приведены некоторые возможные ответные действия на риски, указанные выше.

Таблица 16.8-1

Аудиторские процедуры общего характера, направленные на противодействие недобросовестным действиям	
Всеобъемлющие риски на уровне финансовой отчетности	<p>Рассмотрите необходимость:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Придерживаться профессионального скептицизма при изучении определенной документации или подтверждении значительных заявлений руководства; • Использования персонала со специализированными навыками/знаниями, такими как информационные технологии (ИТ); • Разработки конкретных аудиторских процедур для выявления фактов совершения недобросовестных действий; и • Включения элемента непредсказуемости при отборе аудиторских процедур, которые будут применяться. Рассмотрите возможность корректировки сроков проведения определенных аудиторских процедур с использованием различных методов выборки или выполнение процедур без предварительного уведомления.

Ответные действия на потенциальные риски недобросовестных действий	
Риски на уровне предпосылок	<p>Рассмотрите:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Изменение характера, сроков и объема аудиторских процедур для снижения риска. К примерам можно отнести следующие: <ul style="list-style-type: none"> – Получение более надежных и соответствующих надлежащих аудиторских доказательств или дополнительной подтверждающей информации в подтверждении предпосылок руководства; – Проведение физического наблюдения или инспектирования некоторых активов; – Наблюдение за инвентаризацией запасов без предварительного уведомления; и – Выполнение дальнейшей обзорной проверки учета запасов, чтобы определить наличие необычных статей, неожиданных сумм и прочих вопросов для проведения дальнейших аудиторских процедур. • Выполнение дальнейшей работы по оценке обоснованности оценок руководства и лежащих в их основе суждений и предпосылок. • Увеличение объемов выборки или выполнение аналитических процедур на более детальном уровне. <ul style="list-style-type: none"> • Использование автоматизированных способов аудита (СААТ). Например: <ul style="list-style-type: none"> – Сбор большего числа доказательств в отношении данных, содержащихся в значительных счетах или файлах электронных операций; – Проведение тестирования большего объема электронных операций и учетных файлов; – Выполнение выборки операций из ключевых электронных файлов; – Выполнение сортировки операций с учетом определенного набора характеристик; и – Выполнение тестирования генеральной совокупности, а не одной выборки. • Запрос дополнительной информации в рамках внешних подтверждений. Например, в подтверждении дебиторской задолженности, аудитор может потребовать подтверждение о деталях соглашений купли-продажи, включая дату, любые права на возврат и условия поставки. Тем не менее, рассмотрите вопрос о том, может ли запрос дополнительной информации привести к значительной задержке получения ответа. • Изменение сроков выполнения процедур проверки по существу с промежуточной даты на ту, которая ближе к концу периода. Однако, если существует риск намеренного искажения или манипуляции, аудиторские процедуры для расширения аудиторских заключений от промежуточной даты до конца периода не будут эффективными.

Риски, связанные с обходом системы внутреннего контроля руководством	
Источник риска	Рассмотрите
Бухгалтерские записи	<p>Выявление, выбор и тестирование бухгалтерских записей и прочих корректировок на основе следующего:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Понимание процесса финансовой отчетности организации и структуры / внедрения системы внутреннего контроля. • Рассмотрение: <ul style="list-style-type: none"> – Особенности мошеннических бухгалтерских записей или прочих корректировок; – Наличие факторов риска совершения недобросовестных действий, которые относятся к конкретным классам бухгалтерских записей и других корректировок; а также – Запросы лиц, вовлеченных в процесс подготовки финансовой отчетности, о неприемлемых или необычных действиях.
Оценки руководства	<p>Рассмотрение оценочных значений, относящихся к специфическим операциям и остаткам с целью выявления возможных фактов предвзятости со стороны руководства. Дальнейшие процедуры могут включать следующие:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Пересмотр оценочных значений, взятых в целом; • Проведение ретроспективного анализа суждений и предположений руководства, касающихся существенных оценочных значений, сделанных в предыдущем периоде; и • Определение того, представляет ли собой совокупный эффект предвзятости руководства в оценках существенное искажение для финансовой отчетности.

Риски, связанные с обходом системы внутреннего контроля руководством	
Значительные операции	<p>Получение представления о коммерческом обосновании значительных операций, необычных или выходящих за рамки обычной деятельности. Это включает оценку того:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Уделяет ли руководство больше внимания необходимости применения определенного порядка учета, нежели экономической сущности, лежащей в основе операции; • Не кажутся ли излишне сложными мероприятия, сопровождающие такие операции; • Обсудило ли руководство характер и порядок учета таких операций с лицами, отвечающими за корпоративное управление; • Предусматривают ли операции участие ранее не идентифицированных связанных сторон или сторон, не имеющих средств или финансового потенциала для осуществления операции без помощи со стороны аудируемого лица; • Были ли должным образом проверены и утверждены лицами, отвечающими за корпоративное управление, операции с участием не консолидируемых связанных сторон, включая предприятия специального назначения; и • Имеется ли соответствующая документация.
Операции со связанными сторонами	<p>Получить представление о деловых отношениях, которые связанные стороны могли установить прямо или косвенно с организацией посредством:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Направления запросов и обсуждения с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление; • Направление запросов связанной стороне • Проверки значительных договоров со связанной стороной; а также • Проведения соответствующего предварительного обзорного исследования, например через сеть Интернет или с привлечением специальных внешних баз данных деловой информации. <p>На основе вышеизложенных выводов:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Выявить и оценить риски существенного искажения, связанные с отношениями со связанными сторонами; • Проанализировать выявленные значительные операции со связанными сторонами вне рамок обычной деятельности организации как приводящие к значительным рискам; и • Определить необходимость в проведении процедур аудиторской проверки по существу, отвечающих выявленным рискам.
Признание выручки	<p>Выполнение аналитических процедур проверки по существу. Рассмотрите автоматизированные способы аудита для выявления необычных или неожиданных связей или операций, относящихся к выручке.</p> <p>Получите подтверждения от клиентов в отношении соответствующих контрактных условий (критерии принятия, условия поставки и оплаты) и отсутствия дополнительных соглашений (предусматривающих гарантированное право на возврат продукции сразу после окончания периода).</p>

16.9 Риск искажений в представлении и раскрытии информации

Некоторые оцененные риски могут возникать в результате представления и раскрытия финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. В результате, возможно, потребуются разработать специфические процедуры для реагирования надлежащим образом на взаимосвязанные риски.

В этих аудиторских процедурах будет рассматриваться вопрос о том:

- Представлена ли отдельная финансовая отчетность таким образом, который отражает соответствующую классификацию и описание финансовых сведений;
- Обеспечивают ли характер представления и содержание финансовой отчетности надлежащее раскрытие значимых вопросов и неопределенностей. Это включает форму, порядок и содержание финансовой отчетности и прилагаемых к ней примечаний (включая используемую терминологию), степень детализации данных, классификацию статей в отчетности и обоснование указанных сумм;
- Согласуется или выверяется ли информация в финансовой отчетности в соответствии с первичными данными бухгалтерского учета, включая согласование или сверку раскрытий, независимо от того, получена ли такая информация из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей.
- Не были ли опущены, скрыты или искажены раскрытия, требуемые применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (или необходимые для достоверного представления); а также
- Раскрыло ли руководство определенные сведения в свете обстоятельств и фактов, о которых стало известно аудитору на момент подписания заключения аудитора.

16.10 Определение степени завершенности плана аудита

Прежде чем сделать вывод о завершении аудита, аудитор должен рассмотреть вопрос о том, были ли надлежащим образом учтены следующие факторы.

Таблица 16.10-1

Тип процедуры	Описание
Были ли учтены все значительные области финансовой отчетности?	Процедуры проверки по существу должны быть разработаны и выполнены для всех значительных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации. Это не зависит от оцененных рисков существенного искажения.
Есть ли необходимость во внешних подтверждениях?	Подумайте, следует ли применять процедуры внешнего подтверждения в качестве процедур аудиторской проверки по существу. Например, в отношении: <ul style="list-style-type: none"> • Остатков по счетам; • Дебиторской задолженности; • Запасов и инвестиций, принадлежащих третьим сторонам; • Сумм, причитающихся кредиторам; • Условий соглашений; • Договорные отношения; и • Операции между организацией и другими сторонами.
Можно ли использовать доказательства, полученные в предыдущие периоды?	Допуская, что доказательства не предполагают наличие значительного риска, и, допуская применение иных определенных критериев (таких как отсутствие изменений в средствах контроля и отсутствие значительного ручного элемента в функционировании средства контроля), тесты эффективности функционирования средств контроля могут проводиться не реже, чем при проведении каждой третьей аудиторской проверки (см. подробнее Том 1, Главу 10.5).
Есть ли необходимость в привлечении эксперта аудитором?	Требуется ли проведение экспертной проверки в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств?
Рассмотрен ли процесс формирования финансовой отчетности?	В отношении процесса формирования финансовой отчетности требуется проведение следующих процедур проверки по существу: <ul style="list-style-type: none"> • Согласование или сверка информации в финансовой отчетности с первичными данными бухгалтерского учета; и • Проверка существенных бухгалтерских записей и прочих корректировок, выполненных при подготовке финансовой отчетности.
Были ли учтены значительные риски?	Для каждого риска, оцененного как значительный, аудитор должен разработать и выполнить процедуры проверки по существу (возможно, дополненные тестами средств контроля). Аналитические процедуры проверки по существу не могут использоваться отдельно и должны быть дополнены детальными тестами. Если аудитор планирует полагаться на средства контроля за значительным риском, он обязан проверить эти средства контроля в текущем периоде.
Актуализированы ли доказательства, полученные в ходе выполненных на промежуточную дату процедур проверки?	Обновите выполненные на промежуточную дату процедуры проверки по существу, охватив оставшийся период, выполнив: <ul style="list-style-type: none"> • процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода; или же • последующие процедуры проверки по существу, обеспечивающие разумные основания для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца.
Были ли учтены потенциальные риски недобросовестных действий?	Например, путем применения повышенного уровня профессионального скептицизма, применения элемента непредсказуемости при разработке аудиторских процедур и т. д. (См. Том 2, Главу 16.8.)

16.11 Документирование ответных действий общего характера и детального плана аудита

Ответные действия общего характера могут быть задокументированы в форме отдельного документа или, как правило, как часть общей стратегии аудита.

Детальный план зачастую документируется в форме программы аудита, в которой описываются характер и объем аудиторских процедур и рассматриваемая(ые) предпосылка(и). Затем может быть выделено место для записи сведений о том, кто выполнил каждый шаг, а также для отражения соответствующих результатов.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Сроки

Следует рассмотреть вопрос о том, могут ли некоторые из запланированных дальнейших аудиторских процедур проводиться одновременно с процедурами оценки рисков.

Изменения в плане

Если запланированные процедуры необходимо изменить по результатам полученных аудиторских доказательств или другой полученной информации, следует пересмотреть общую стратегию и план аудита и указать причины изменения.

Обзорная проверка

Убедитесь, что процедуры аудита и связанные с ними рабочие документы подписаны и датированы составителем и рецензентом до завершения аудита.

16.12 Информирование о плане аудита

Аудитор несет единоличную ответственность за разработку общей стратегии аудита, аудиторских процедур общего характера и плана аудита. Однако зачастую целесообразно вынести на обсуждение с руководством элементы подробного плана аудита (например, сроки). Такие обсуждения зачастую приводят к незначительным изменениям в плане в части согласования сроков, и облегчают выполнение определенных процедур.

Точный характер, сроки и объем запланированных процедур не должны подробно обсуждаться с руководством, а также не должны изменяться или сокращаться по требованию руководства. Такие требования могут поставить под угрозу эффективность аудита, сделать аудиторские процедуры слишком предсказуемыми и могут представлять собой ограничение объема аудита.

ISA 260 (пересмотренный) содержит ряд вопросов, о которых аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление. (Перечень таких вопросов см. В Томе 2, Главе 5.3.) Эти требования предназначены для обеспечения эффективного двустороннего информационного взаимодействия между аудитором, руководством и лицами, отвечающим за корпоративное управление.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Аудиторы должны рассмотреть совместно с руководством вопрос о проведении регулярной актуализации отчетности, чтобы информировать руководство организации о любых предварительных выводах, запрашивать любую дополнительную документацию, запрашивать о предоставлении содействия и / или обсуждать другие вопросы.

О любых существенных изменениях в плане аудита также следует сообщать руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление.

16.13 Наглядные примеры из практики — План аудита, который отвечает на оцененные риски

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

В приведенных ниже примерах из практики приводятся соображения и возможные аудиторские процедуры, которые можно было бы использовать при разработке подробного плана аудита дебиторской задолженности. Поскольку целью плана аудита является снижение риска существенного искажения до приемлемо низкого уровня, важно проанализировать риски, выявленные на этапе оценки риска, для процесса выручка/дебиторская задолженность/оплата.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

В соответствии с процедурой оценки риска, представленной в Томе 2, Глава 14.6 - Завершение фазы оценки риска, оцененными рисками были:

Общая оценка рисков на уровне финансовой отчетности (Высокий, умеренный или низкий)	Низкий			
Предпосылки (Полнота, Точность / Оценка, Существование и Представление)	П	ТО	С	П
Оцененные риски на уровне предпосылок (Высокий, Средний или Низкий)	Н	Н	С	Н
Изменения в оцененных рисках по сравнению с предыдущим периодом. Отсутствуют				

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание при разработке плана аудита дебиторской задолженности:

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание при планировании	Ответные действия
1. Имеются ли предпосылки, для которых недостаточно только проведение процедур проверки по существу?	<i>Полнота выручки будет рассмотрена путем сочетания тестов средств контроля и аналитических процедур. Примечание на следующий год — если показатель интернет-продаж продолжит расти, может потребоваться проведение дополнительных тестов средств контроля ввиду отсутствия документов.</i>
2. Надежны ли средства контроля над связанными потоками операций / бизнес-процессами? Если да, то можно ли использовать тестирование средства контроля для сокращения необходимости в применении или объема других процедур проверки по существу?	<i>Тесты средств контроля могут использоваться для снижения уровня риска, требуемого от других процедур проверки по существу (подтверждений) в отношении дебиторской задолженности. Но мы не совсем уверены в надежности средств контроля, поэтому будут использоваться только процедуры проверки по существу.</i>
3. Имеются ли аналитические процедуры проверки по существу, которые позволили бы сократить необходимость в других аудиторских процедурах?	<i>Нет.</i>
4. Есть ли необходимость включать элемент непредсказуемости или дальнейшие аудиторские процедуры (например, для борьбы с недобросовестными действиями, рисками и т. д.)?	<i>Некоторые расширенные аудиторские процедуры будут выполняться для устранения рисков, выявленных в отношении обхода руководством системы внутреннего контроля.</i>
5. Имеются ли значительные риски, требующие особого внимания?	<i>Имеются некоторые возможные риски недобросовестных действий (Том 2, Глава 9) в отношении признания выручки. Эти вопросы будут решаться путем проведения соответствующих детальных тестов по существу. Оценка дебиторской задолженности является специфическим риском, требующим особого внимания. Будет проведен дополнительный анализ и обзор последующих платежей. Необходимо помнить о нераскрытых операциях со связанными сторонами вне рамок обычной деятельности на протяжении всего аудита.</i>

Основываясь на профессиональном суждении аудитора, необходим соответствующий набор процедур для снижения рисков существенных искажений (РСИ) до приемлемо низкого уровня для соответствующих предпосылок (применимых к остатку дебиторской задолженности). Ниже приведен пример ответных действий аудитора на оцененный уровень риска для дебиторской задолженности.

Краткий обзор предлагаемых ответных действий аудитора (Отметьте соответствующие поля для П ТО С В)	П	ТО	С	В
A. Детальные тесты по существу - все существенные классы операций, остатки по счетам и раскрытия информации	X	X	X	X
B. Детальные тесты по существу - с учетом специфических рисков и раскрытия информации (выборка, недобросовестные действия, значительные риски и т. д.)				X
C. Аналитические процедуры по существу (доказательства в совокупности и т. д.)			X	
D. Тестирование средств контроля (эффективность функционирования средств контроля)	X			
Исходя из профессионального суждения, являются ли описанные выше процедуры достаточными для устранения оцененных рисков? (Да/Нет) Если нет, поясните ниже.	Да	Да	Да	Да
Комментарии:				

Примерная программа аудита, которая соответствует выявленным рискам, изложена в примечаниях к наглядному примеру из практики в Томе 2, Главе 17.7.

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

В соответствии с процедурой оценки риска, представленной в Томе 2, Глава 14.6 - Завершение фазы оценки риска, оцененными рисками были:

Общая оценка рисков на уровне финансовой отчетности (Высокий, умеренный или низкий)	Средний			
Предпосылки (Полнота, Точность / Оценка, Существование и Представление)	П	ТО	С	П
Оцененные риски на уровне предпосылок (Высокий, Средний или Низкий)	Н	С	С	Н
Изменения в оцененных рисках по сравнению с предыдущим периодом. Отсутствуют <i>Повышенные риски, связанные с операциями со связанными сторонами и возможным риском совершения недобросовестных действий по причине отсутствия Раджа.</i>				

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание при разработке плана аудита дебиторской задолженности:

Вопросы, на которые необходимо обратить внимание при планировании	Ответные действия
1. Имеются ли предпосылки, для которых недостаточно только проведение процедур проверки по существу которые не могут учитываться только с использованием исключительно тестов по существу	<i>Нет</i>
2. Надежны ли средства контроля над связанными потоками операций / бизнес-процессами? Если да, то можно ли использовать тестирование средств контроля для сокращения необходимости в применении или объема других процедур проверки по существу?	<i>По причине того, что предприятие само по себе небольшое, средства контроля ограничены. Мы получили понимание системы внутреннего контроля, но мы не планируем проведение тестирования средств контроля или не планируем полагаться на эти средства контроля при осуществлении деятельности.</i>
3. Имеются ли аналитические процедуры проверки по существу, которые позволили бы сократить необходимость в других аудиторских процедурах?	<i>Предпосылка полноты выручки будет рассмотрена путем применения Детальных тестов по существу и аналитических процедур по существу.</i>
4. Есть ли необходимость включать элемент непредсказуемости или дальнейшие аудиторские процедуры (например, для борьбы с недобросовестными действиями, рисками и т. д.)?	<i>Такой необходимости нет, поскольку остаток дебиторской задолженности на конец года относится в основном к Dephta.</i>
5. Имеются ли значительные риски, требующие особого внимания?	<i>Возможность непоследовательного признания выручки или совершения недобросовестных действий будет рассмотрена с помощью специально подобранных детальных тестов по существу. Необходимо помнить о нераскрытых операциях со связанными сторонами вне рамок обычной деятельности на протяжении всего аудита.</i>

Ниже приведен пример ответных действий аудитора на оцененный уровень риска для дебиторской задолженности.

Краткий обзор предлагаемых ответных действий аудитора (Отметьте соответствующие поля для П ТО С В)	П	ТО	С	П
A. Детальные тесты по существу — все существенные классы операций, остатки по счетам и раскрытия информации	X	X	X	
B. Детальные тесты по существу — подобраны с учетом специфических рисков (выборка, недобросовестные действия, значительные риски и т. д.)	X	X	X	X
C. Аналитические процедуры по существу (доказательства в совокупности и т. д.)			X	
D. Тестирование средств контроля (эффективность функционирования средств контроля)				
Исходя из профессионального суждения, являются ли описанные выше процедуры достаточными для устранения оцененных рисков? (Да/Нет) Если нет, поясните ниже.	Да	Да	Да	Да
Комментарии: <i>Отсутствуют</i>				

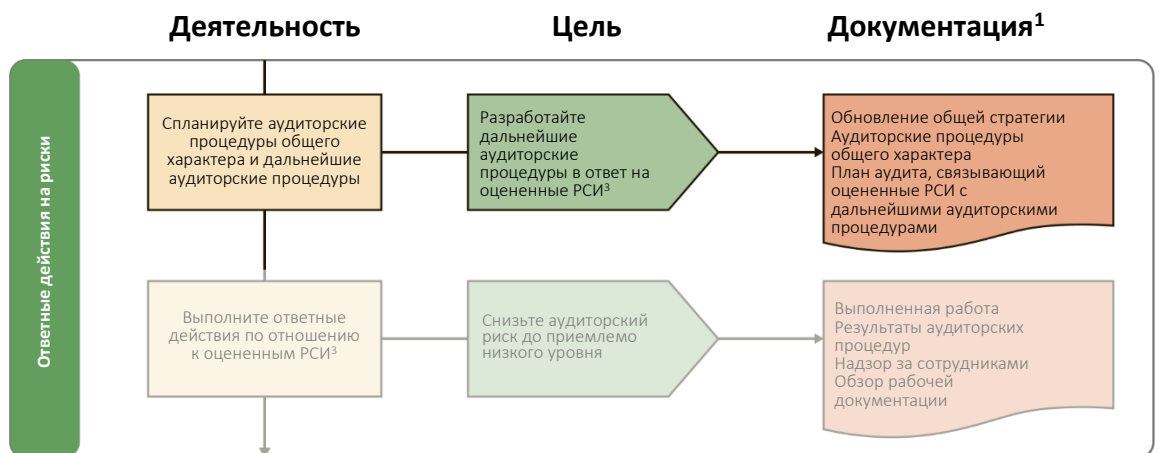
Примерная программа аудита, которая соответствует выявленным рискам, изложена в примечаниях к наглядному примеру из практики в Томе 2, Главе 17.7.

17

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА ТЕСТИРОВАНИЯ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Руководство по определению объема тестирования, необходимого для определения ответных действий на оцененные риски существенного искажения.	330, 500, 530

Схема 17.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. РСИ = Риск существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
330.12	<p>Если аудитор получает аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля в рамках промежуточного периода, он должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Получить аудиторские доказательства значительных изменений в данных средствах контроля, произошедших после окончания этого промежуточного периода; и (b) Определить, какие дополнительные аудиторские доказательства следует получить в отношении оставшегося периода (см. пункты А33–А34)
330.13	<p>При решении вопроса о том, допустимо ли использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий и, если допустимо, какова должна быть продолжительность периода времени, по истечении которого следует заново провести тестирование средств контроля, аудитор должен рассмотреть:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Операционную эффективность прочих элементов системы внутреннего контроля, включая контрольную среду организации, мониторинг средств контроля организации, а также процедуры оценки рисков в организации; (b) Риски, возникающие вследствие характерных особенностей рассматриваемого средства контроля, включая вопрос о том, является ли данное средство контроля ручным или автоматизированным; (c) Операционную эффективность общих средств контроля информационных технологий; (d) Операционную эффективность рассматриваемого средства контроля и его применения организацией, включая характер и объем отклонений при применении данного средства контроля, отмеченных в ходе предыдущего аудита, а также установление того, не было ли изменений в составе персонала, которые оказывают значительное влияние на применение данного средства контроля; (e) Вопрос о том, не создает ли дополнительных рисков отсутствие изменений в определенном средстве контроля на фоне происходящих изменений в обстоятельствах; и (f) Риски существенного искажения и степень доверия к рассматриваемому средству контроля (см. пункт А35)
330.14	<p>Если аудитор намерен использовать полученные в ходе предшествующего аудиторского задания аудиторские доказательства операционной эффективности конкретных средств контроля, он должен убедиться в актуальности этих доказательств путем сбора аудиторских доказательств относительно того, не произошли ли какие-либо значительные изменения в данных средствах контроля после предшествующего аудиторского задания. Аудитор должен получить эти доказательства путем проведения опроса в сочетании с наблюдением или инспектированием, чтобы подтвердить свое понимание определенных средств контроля, а также:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Если произошли изменения, в результате которых аудиторские доказательства, собранные в ходе предшествующего аудиторского задания, перестали быть актуальными, аудитор должен протестировать эти средства контроля в ходе текущего аудиторского задания (см. пункт А36) (b) Если таких изменений не происходило, аудитор должен тестировать эти средства контроля, по крайней мере, в ходе каждого третьего аудиторского задания, а также тестировать отдельные средства контроля в ходе каждого аудиторского задания, чтобы избежать ситуации, при которой все средства контроля, на которые он намерен полагаться, тестируются в одном периоде, и никакие средства контроля не тестируются в течение последующих двух аудируемых периодов (см. пункты А37–А39)
530.5	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Аудиторская выборка (выборка) - применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы все элементы выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности. (b) Генеральная совокупность - полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы. (c) Риск выборки - риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей генеральной совокупности. Риск выборки может привести к двум видам ошибочных выводов: <ul style="list-style-type: none"> (i) Вывод о том, что такие средства контроля более эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение отсутствует, в то время как на самом деле оно есть. Данный вид ошибочных выводов представляет для аудитора наибольшую проблему, так как он влияет на результативность аудита и с ним связана более высокая вероятность того, что аудитор выразит некорректное мнение. (ii) Вывод о том, что такие средства контроля менее эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования, что существенное искажение есть, в то время как на самом деле оно отсутствует. Данный вид ошибочных выводов влияет на эффективность аудита, поскольку для того, чтобы установить некорректность первоначальных выводов, необходимо выполнить дополнительный объем работ. (d) Риск, не связанный с выборкой — риск того, что аудитор сделает ошибочный вывод по любой причине, не связанной с риском выборки (см. пункт А1) (e) Аномалия — искажение или отклонение, которое формально не является подтверждением наличия искажений или отклонений в генеральной совокупности. (f) Элемент выборки - отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность (см. пункт А2)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
530.5 (продолжение)	<p>(g) Статистическая выборка - метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:</p> <p>(i) Случайный отбор элементов выборки; и</p> <p>(ii) Использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.</p> <p>Подход к выборке, которому не присущи характеристики (i) и (ii), считается нестатистической выборкой.</p> <p>(h) Стратификация — процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками (часто это денежная стоимость).</p> <p>(i) Допустимое искажение — установленная аудитором денежная величина, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором денежную величину (см. пункт А3)</p> <p>(j) Допустимая норма отклонения - установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором норму.</p>

17.1 Обзор

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства могут быть получены путем отбора и анализа нижеследующего.

Таблица 17.1-1

Подходы к Отбору	
Все элементы (100% экспертиза)	<p>Это целесообразно, когда:</p> <ul style="list-style-type: none"> Генеральная совокупность представляет собой небольшое количество элементов, высокой стоимости; Существует значительный риск, и другие средства не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств; а также СААТ могут быть использованы для большей генеральной совокупности в целях электронного тестирования повторяющихся расчетов или другого процесса.
Специфические элементы	<p>Отбираемые специфические элементы могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> Элементы высокой стоимости или ключевые элементы, которые могут в отдельности привести к существенным искажениям; Элементы, превышающие установленную величину; Любые необычные или чувствительные к риску элементы или раскрытия в финансовой отчетности; Любые элементы, которые могут быть подвержены искажениям; Элементы, которые будут предоставлять информацию по таким вопросам, как характер организации, характер операционной деятельности организации и система внутреннего контроля; а также Элементы для тестирования операционной эффективности отдельных контрольных действий.
Репрезентативная выборка элементов из генеральной совокупности	<p>Такую выборку целесообразно применять, чтобы сделать вывод по совокупному набору данных (по всей генеральной совокупности) путем отбора и изучения репрезентативной выборки элементов в генеральной совокупности.</p> <p>Выборка позволяет аудитору получать и оценивать аудиторские доказательства в отношении определенных характеристик. Определение объема выборки может быть выполнено с использованием статистических или нестатистических методов выборки.</p>

Решение о том, какой подход использовать, будет напрямую зависеть от обстоятельств. Использование любого из указанных подходов в отдельности или в совокупности может быть целесообразным при определенных обстоятельствах.

Выбор в пользу выборки в качестве наиболее эффективного метода получения необходимого снижения риска на уровне предпосылки имеет ряд преимуществ, как наглядно показано ниже.

Таблица 17.1-2

Преимущества	
Использование репрезентативной выборки	Можно сделать обоснованные выводы. Целью аудитора является достижение разумного снижения риска, а не обеспечение абсолютной уверенности.
	Результаты выборки могут быть объединены с результатами других тестов. Доказательства, полученные из одного источника, могут быть подтверждены доказательствами, полученными из другого источника, для обеспечения снижения риска.
	Изучение всех данных не обеспечит абсолютной уверенности. К примеру, не отраженные в бухгалтерских записях операции невозможно обнаружить.
	Экономия на расходах. Изучение каждой записи в бухгалтерских регистрах и всей подтверждающей документации будет экономически нецелесообразно.

В Главе 10 Тома 1 описаны характер и использование дальнейших аудиторских процедур. В этой главе основное внимание уделяется объемам тестирования и использованию методов выборки.

Методы выборки

Выборка не обязательно должна выбираться в качестве аудиторской процедуры, но если она используется, все элементы выборки в генеральной совокупности (например, проводки по продажам или остатки дебиторской задолженности) должны предполагать возможность включения в выборку. Это необходимо для того, чтобы у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности.

В любой выборке, состоящей из менее чем 100% элементов генеральной совокупности, всегда существует риск того, что искажение может быть не выявлено, что в свою очередь приведет к превышению допустимого уровня искажения или отклонения. Это называется риском выборки. Риск выборки может быть уменьшен путем увеличения объема выборки, в то время как риск, не связанный с выборкой, может быть уменьшен путем надлежащего планирования, обеспечения надзора и проведения обзорной проверки качества аудиторского задания.

Как правило, при проведении аудита используется два типа выборки, как изложено ниже.

Таблица 17.1-3

Атрибуты выборки	
Статистическая выборка	Производится случайный отбор элементов выборки. Это означает, что каждый элемент в генеральной совокупности имеет известную (статистически приемлемую) вероятность включения в выборку.
	Результаты могут быть спрогнозированы с применением математических методов. Для оценки результатов выборки, включая оценку риска выборки, может быть использована теория вероятности.
Нестатистическая выборка или выборка, основанная на оценочном суждении	Метод выборки, который не имеет характеристик, изложенных выше для статистической выборки.

При определении размера выборки аудитор определит допустимый уровень отклонений (исключений), которая будет считаться приемлемой.

- **Процедуры проверки по существу**

Существенность для выполнения аудиторских процедур (общая либо для специфического элемента) устанавливается относительно существенности (общая, либо для специфического элемента, соответственно). Допустимый уровень искажения устанавливается в зависимости от существенности для выполнения аудиторских процедур (общей или для специфического элемента, в зависимости от обстоятельств). Чем выше установлен уровень допустимого искажения, тем меньше объем выборки. Чем ниже установлен уровень допустимого искажения, тем больше объем выборки. Обратите внимание, что уровень допустимого искажения зачастую будет аналогичен существенности для выполнения аудиторских процедур.

- **Тестирование средств контроля**

Для тестов средств контроля допустимый уровень отклонения, вероятно, будет очень мал, обычно это либо полное отсутствие отклонений, либо одно отклонение. Тестирование средств контроля обеспечивают доказательства эффективности функционирования средств контроля. Следовательно, они будут использоваться только в том случае, если ожидается, что средство контроля надежно.

17.2 Использование выборки

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
530.6	При формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой будет формироваться выборка (см. пункты A4–A9)
530.7	Аудитор обязан определить объем выборки, который будет достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня (см. пункты A10–A11)
530.8	Аудитор обязан производить отбор элементов для выборки таким образом, чтобы возможность быть отобранным была у каждого элемента выборки в генеральной совокупности (см. пункты A12–A13)
530.9	Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, которые соответствуют цели аудита, в отношении каждого отобранного элемента.
530.10	Если аудиторская процедура не может быть применена к отобранному элементу, аудитор обязан применить ее к элементу, заменяющему первоначально отобранный (см. пункт A14)
530.11	Если аудитор не может применить разработанные или подходящие альтернативные аудиторские процедуры к отобранному элементу, он обязан рассматривать такой элемент как отклонение от рассматриваемого средства контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение в случае детального тестирования (см. пункты A15–A16)
530.12	Аудитор обязан тщательно исследовать характер и причину каждого выявленного отклонения или искажения, а также оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и другие области аудита (см. пункт A17)
530.13	В исключительно редких случаях, когда аудитор рассматривает обнаруженное в выборке искажение или отклонение как аномалию, он должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для всей генеральной совокупности. Для обеспечения такой степени уверенности аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят ему получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальную часть генеральной совокупности.
530.14	При проведении детального тестирования аудитор обязан экстраполировать искажения, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность (см. пункты A18–A20)
530.15	Аудитор обязан оценить: (а) Каковы результаты выборки; и (см. пункты A21–A22) (б) Обеспечило ли использование аудиторской выборки достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности (см. пункты A23)

Построение основы для выборки

В тех случаях, когда рассматриваются статистические или нестатистические методы выборки, аудитор должен рассмотреть и задокументировать следующие вопросы.

Таблица 17.2-1

Факторы, которые необходимо принимать во внимание	Комментарии
Цель теста?	Исходной точкой для разработки теста является определение цели теста и того, какие предпосылки будут рассмотрены.
Основной источник доказательств?	Что является основным источником доказательств для каждой предпосылки, которую необходимо рассмотреть, а что является вторичным источником? Такая дифференциация поможет гарантировать, что усилия аудитора направлены в нужное русло.
Предыдущий опыт?	Каков был опыт (если таковой имеется) в проведении подобных тестов в предыдущие периоды? Учитывайте эффективность теста, а также наличие и расположение отклонений (ошибок), если таковые имеются, обнаруженных в отобранных элементах выборки.

Факторы, которые необходимо принимать во внимание	Комментарии
Какова генеральная совокупность?	Убедитесь, что генеральная совокупность элементов, подлежащих тестированию, подходит для достижения целей теста. Выборка не будет определять или тестировать элементы, которые еще не включены в генеральную совокупность. Например, выборка остатков по дебиторской задолженности может использоваться для тестирования существования дебиторской задолженности, но такая генеральная совокупность не подходит для тестирования полноты дебиторской задолженности. Также учитывайте размер генеральной совокупности. В некоторых случаях статистический вывод не может быть сделан, если подлежащая тестированию генеральная совокупность слишком мала для выборки.
Какой элемент выборки использовать?	Рассмотрите цель теста и рассматриваемую предпосылку. Это решение определит, какие элементы будут выбраны для тестирования. Примеры включают счета-фактуры, заказы на продажу и остатки по счетам клиентов.
Статистический или нестатистический метод?	Статистические выводы могут быть сделаны на основе статистических выборок. Выводы, основанные на профессиональном суждении, могут быть сделаны на основе оценочных нестатистических выборок. Нестатистические выборки зачастую используются в сочетании с другими аудиторскими процедурами, в которых рассматривается одинаковая предпосылка.
Определение отклонения	Отсутствие надлежащего определения отклонения приведет к тому, что сотрудники будут тратить время на рассмотрение незначительных расхождений, которые фактически отклонениями могут не являться. Кроме того, определите, как причины и последствия найденных отклонений будут отслеживаться аудиторским персоналом.
Если какие-либо элементы, представляющие высокую ценность, которые следует исключить?	Если в генеральной совокупности имеются более крупные операции или остатки, которые могут быть оценены отдельно, это может привести к уменьшению размеров выборки из оставшихся элементов в генеральной совокупности. В некоторых случаях доказательства, полученных при тестировании крупных операций или остатков, может быть достаточно, чтобы полностью исключить необходимость выборки.
Использование СААТ	Могут ли автоматизированные способы аудита (СААТ) гарантировать наилучший или наиболее эффективный результат? При проведении большинства тестов использование СААТ позволяет протестировать 100% генеральной совокупности (в отличие от простой выборки), при этом могут быть подготовлены пользовательские отчеты, которые позволяют выявить необычные элементы для последующего наблюдения.
Возможна ли стратификация?	Рассмотрите вопрос о возможной стратификации генеральной совокупности, разделив ее на отдельные подгруппы генеральной совокупности, имеющие отличительную характеристику. К примеру, если генеральная совокупность содержала несколько операций высокой денежной стоимости, генеральная совокупность (для детальных тестов) могла бы быть стратифицирована по денежной стоимости. Это позволяет направлять максимум усилий аудита на элементы большей стоимости, поскольку эти элементы могут содержать наибольшее потенциальное искажение с точки зрения завышения. Генеральная совокупность также может быть стратифицирована в соответствии с определенной характеристикой, которая указывает на более высокий риск искажения. При проверке адекватности резерва сомнительных долгов (оценка дебиторской задолженности), остатки к получению могут быть стратифицированы по срокам. Если подгруппы генеральной совокупности тестируются отдельно, искажения будут прогнозироваться для каждой страты отдельно. Прогнозируемые искажения для каждой страты в отдельности затем можно объединить, чтобы учесть возможное влияние искажений на остаток по счетам или класс операций.
Какая точность требуется?	Существенность для выполнения аудиторских процедур зачастую используется в качестве основы для допустимого искажения. Она также представляет точность при проведении статистического теста. Существенность для выполнения аудиторских процедур должна быть установлена в сумме, которая учитывает возможное существование необнаруженных и несущественных искажений, которые в совокупности дают существенную сумму.
Какой уровень уверенности необходим?	Уровень уверенности - это уровень приемлемого риска (риск не обнаружения) того, что тест не даст точных результатов. Требуется ли высокая степень уверенности (что приводит к увеличению выборки) или более низкий уровень уверенности (что приводит к уменьшению выборки)? Уровень уверенности, необходимый при выполнении определенного теста, будет основываться на таких факторах, как: <ul style="list-style-type: none"> • Доказательства, полученные из других источников, таких как аналитический обзор, другие процедуры проверки по существу и тестирование операционной эффективности соответствующих средств контроля; а также • Важность предпосылок в финансовой отчетности или статьи по сравнению с общей существенностью. К примеру, уровень уверенности 95% указывает на то, что если определенный тест был выполнен 100 раз (случайным образом отобранные операции), результаты были бы точными (в пределах допустимого искажения) 95 раз из 100 тестов. Есть риск того, что 5 тестов из 100 приведут к неточным результатам.

При планировании статистической выборки будут также учитываться допустимые искажения или отклонения.

Таблица 17.2-2

Факторы, которые необходимо принимать во внимание	Комментарии
Что такое допустимое искажение или допустимый уровень отклонения?	<p>Допустимое искажение используется при проведении выборочных детальных тестов для устранения риска того, что совокупность индивидуально несущественных искажений может привести к существенному искажению финансовой отчетности, и обеспечить запас для возможных необнаруженных искажений. Допустимое искажение - это применение существенности для выполнения аудиторских процедур к определенной процедуре выборки. Допустимое искажение может быть равным или меньшим существенности для выполнения аудиторских процедур.</p> <p>Допустимый уровень отклонения используется для тестирования средств контроля, когда аудитор устанавливает уровень отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля для получения соответствующей степени уверенности. Аудитор стремится получить соответствующий уровень уверенности в том, что установленный уровень отклонения не превышает фактический уровень отклонения в генеральной совокупности.</p>

17.3 Объем процедур проверки по существу (с использованием статистической выборки)

Чем выше риск существенного искажения, тем больший объем требуемых процедур проверки по существу требуется. Объем процедур проверки по существу может быть уменьшен путем проверки операционной эффективности средств внутреннего контроля. Однако, если результаты являются неудовлетворительными, может потребоваться увеличение объема процедур проверки по существу.

Определение объема выборки – Монетарная выборка

Наиболее распространенным методом выборки для детальных тестов является монетарная выборка. В соответствии с этим методом вероятность того, что элемент (например, остаток дебиторской задолженности) будет выбран для тестирования, прямо пропорционален денежной стоимости элемента выборки. Таким образом, остаток на счетах дебиторской задолженности в 6 000 евро выбирается в три раза чаще, чем остаток на счетах дебиторской задолженности в 2 000 евро. В соответствии с этим методом было бы нецелесообразно выбирать физические единицы, такие как каждый 50-й счет или операция.

Хотя выборка в денежных единицах может быть наиболее распространенной формой выборки, используемой аудиторами, существует ряд других методов выборки, использовать которые было бы куда целесообразнее при определенных обстоятельствах. Обсуждение других методов выборки выходит за рамки настоящего Руководства.

Выбор факторов уверенности

При разработке процедур проверки по существу аудитор может счесть целесообразным использовать три уровня снижения риска: высокий, средний и низкий. Различие между указанными уровнями может быть основано на факторе уверенности, который используется при отборе элементов выборки. Чем выше фактор уверенности, тем должен быть больше размер выборки и выше уровень снижения риска. Это наглядно показано в таблице ниже, в которой приведены стандартные факторы уверенности, необходимые для достижения высоких, средних и низких уровней риска.

Таблица 17.3-1

Требуемые уровни снижения риска	Уровень уверенности	Фактор уверенности
Высокий	95%	3,0
Средний	80-90%	1,6 – 2,3
Низкий	65-75%	1,1 – 1,4

Эффективный набор аудиторских процедур, предназначенных для реализации ответных действий на оцененные риски и специфические предпосылки, может представлять собой сочетание тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

В следующей таблице приведен неполный список факторов уверенности для различных уровней уверенности. К примеру, если требуется уровень уверенности равный 90%, то будет использоваться фактор уверенности, равный 2,3.

Таблица 17.3-2

Уровень уверенности	Фактор уверенности
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Процесс выбора элементов выборки

Таблица 17.3-3

Денежная единица	Описание
Процесс выбора элемента выборки	Уберите из генеральной совокупности элементы, имеющие высокую денежную стоимость и ключевые элементы
	Вычислите интервал выборки.
	Выберите исходную расчетную точку для отбора первого элемента выборки методом случайного отбора. Исходная расчетная точка, выбранная методом случайного отбора, может варьироваться от 1 евро до интервала выборки. Каждый последующий отбор выполняется на основе значения предыдущего отбора плюс один интервал выборки.

Примечание: Убедитесь, что процесс отбора элементов выборки, включая основание для выбора исходной расчетной точки методом случайного отбора (с использованием генератора случайных чисел или с использованием профессионального суждения), надлежащим образом задокументирован.

Шаг 1 — Вычислите интервал выборки

Формула расчета выглядит следующим образом.

$$\text{Интервал выборки} = \frac{\text{Существенность для выполнения аудиторских процедур (Допустимое искажение)}}{\div \text{Фактор уверенности}}$$

Если интервал выборки составил 17 391 евро, то первый отбираемый счет может быть выбран случайным образом, например, 10 000-ом евро. Вторым выбранным счетом будет счет, содержащий 27 391-ый евро (исходная расчетная точка + интервал выборки = 10 000 евро + 17 391 евро). Третьим выбранным счетом будет счет, содержащий 44 782-ый евро (27 391 евро + 17 391 евро). Этот процесс будет продолжаться до конца генеральной совокупности.

Шаг 2 — Вычислите объем выборки

Объемы выборки для монетной выборки репрезентативных элементов, как правило, определяются по следующей формуле.

$$\text{Объем выборки} = \text{Генеральная совокупность для тестирования} \div \text{Интервал выборки}$$

Тестируемая генеральная совокупность должна исключать любые специфические элементы, отобранные для отдельной оценки.

Шаг 3 — Выполните выборку

Исключите все элементы выборки с высокой денежной стоимостью и ключевые элементы из совокупности (для отдельного рассмотрения) и вычислите интервал выборки (см. Шаг 1 выше). Затем выберите исходную расчетную точку для отбора первого элемента выборки методом случайного отбора. Исходная расчетная точка, выбранная методом случайного отбора, может варьироваться от 1 евро до интервала выборки. Каждый последующий отбор выполняется на основе значения предыдущего выбора плюс один интервал выборки.

Следующие три примера наглядно иллюстрируют этот процесс.

Пример 1 — Выборка остатков дебиторской задолженности

Таблица 17.3-4

Вопрос	Ответные действия
Цель теста	Проверить предпосылку существования дебиторской задолженности, используя выборку по остаткам дебиторской задолженности для направления запросов о внешнем подтверждении
Риски существенного искажения на уровне соответствующих предпосылок	Существование = высокий риск
Генеральная совокупность, подлежащая тестированию	Остатки дебиторской задолженности на конец периода
Денежная величина генеральной совокупности	177 203 евро
Специфические элементы, подлежащие отдельной оценке	38 340 евро
Снижение риска по результатам тестирования средств контроля	Отсутствует
Снижение риска по результатам других процедур, таких как процедуры оценки риска	Ограниченное
Фактор уверенности, который будет использоваться (снижение риска, полученное из других источников)	Другие источники снижения риска отсутствуют, поэтому будет использовано 95% или фактор, равный 3,0
Существенность для выполнения аудиторских процедур	15 000 евро
Ожидаемые отклонения в выборке	Отсутствуют

Интервал выборки = $15\,000 \text{ евро} / 3,0 = 5000 \text{ евро}$

Размер выборки = $(177\,203 \text{ евро} - 38\,340 \text{ евро}) / 5\,000 \text{ евро} = 28$

В данном примере интервал выборки составил 5000 евро. Поэтому, если первый выбранный случайным образом элемент выборки был равен 436 евро, следующий элемент будет в операции или в остатке, содержащем сумму в 5 436 евро. Третий элемент выборки будет в операции или по остатку, который содержит совокупную сумму 10 436 евро и т. д. до тех пор, пока не будет выполнена выборка всех 28 элементов.

Примечание: Вполне вероятно, что для тестирования будут выбраны элементы с высокой стоимостью в денежном выражении (см. частичная генеральная совокупность остатков дебиторской задолженности ниже).

Таблица 17.3-5

	Остаток дебиторской задолженности	Нарастающий итог	Интервал выборки	Включить в выборку?
Клиент А	4 750	4 750	436	Да
Клиент В	3 500	8 250	5 436	Да
Клиент С	1 800	10 050	10 436	Нет
Клиент D	2 700	12 750	10 436	Да
Клиент E	950	13 700	15 436	Нет
Клиент F	2 580	16 280	15 436	Да

Пример 2 — Выборка остатков дебиторской задолженности

Таблица 17.3-6

Вопрос	Ответные действия
Цель теста	Проверить предпосылку существования дебиторской задолженности, используя выборку по остаткам дебиторской задолженности для направления запросов о внешнем подтверждении
Риски существенного искажения на уровне соответствующих предпосылок	Существование = средний риск
Генеральная совокупность, подлежащая тестированию	Остатки дебиторской задолженности на конец периода
Денежная величина генеральной совокупности	177 203 евро
Специфические элементы выборки, подлежащие оценке в отдельности	38 340 евро
Снижение риска по результатам тестирования средств контроля	Низкий уровень риска средств контроля был установлен для соответствующих средств контроля
Снижение риска по результатам других процедур (таких как процедуры оценки риска)	Ограниченное
Фактор уверенности, который будет использоваться (снижение риска, полученное из других источников)	В свете других источников доказательств будет использоваться фактор уверенности, равный 70% (1,2).
Существенность для выполнения аудиторских процедур	15 000 евро
Ожидаемые отклонения в выборке	Отсутствуют

Интервал выборки = $15\,000 \text{ евро} / 1,2 = 12\,500 \text{ евро}$

Размер выборки = $(177\,203 \text{ евро} - 38\,340 \text{ евро}) / 12\,500 \text{ евро} = 12$

Пример 3 — Выборка счетов по закупкам

Таблица 17.3-7

Вопрос	Ответные действия
Цель теста	Проверить предпосылки существования и точности для закупок, выполнив выборку счетов по закупкам
Риски существенного искажения на уровнях соответствующих предпосылок	Существование = низкий риск Точность = низкий риск
Генеральная совокупность, подлежащая тестированию	Счета по закупкам за период
Денежная величина генеральной совокупности	879 933 евро
Специфические элементы выборки, подлежащие оценке в отдельности	46 876 евро
Снижение риска, оцененного по результатам тестирования средств контроля	Отсутствует
Снижение риска по результатам других процедур (таких как процедуры оценки риска)	Средняя эффективность аналитических процедур проверки по существу

Вопрос	Ответные действия
Уровень уверенности , который будет использоваться (снижение риска, полученное из других источников)	В свете других источников доказательств будет использоваться коэффициент достоверности, равный 80% (1,6).
Существенность для выполнения аудиторских процедур	15 000 евро
Ожидаемые отклонения в выборке	Отсутствуют

Интервал выборки = $15\,000 \text{ евро} / 1,6 = 9\,375 \text{ евро}$
 Размер выборки = $(879\,933 \text{ евро} - 46\,876 \text{ евро}) / 9\,375 \text{ евро} = 89$

Как показано выше, размеры выборки для процедур проверки по существу могут стать очень большими при изучении потоков операций. Зачастую более эффективным является тестирование средств внутреннего контроля (когда размер выборки меньше) или выполнение других видов аудиторских процедур для получения требуемых доказательств.

Процесс оценки искажений

Процесс представлен в таблице ниже.

Таблица 17.3-8

Шаги по планированию выявления степени искажений
1. Рассчитайте процент искажений в каждом элементе. Если было установлено, что сумма составляет 50 евро, в то время, как должна была составить 60 евро, искажение составляет 10 евро или 17% от общего числа.
2. Сложите проценты искажений, взаимозачеты завышений и занижений
3. Рассчитайте средний процент искажений на элемент выборки путем деления общего процента искажений на количество всех выбранных элементов (с искажением и без него).
4. Умножьте среднее процентное искажение на общую репрезентативную денежную величину генеральной совокупности (за исключением элементов выборки высокой стоимости и ключевых элементов). Результирующее значение будет представлять собой прогнозируемое искажение для выборки. Очевидно, что прогнозируемое искажение исключает любые искажения, выявленные в элементах высокой стоимости или ключевых элементах, ранее исключенных из выборки.

Например, выборка из 50 элементов, отобранных из генеральной совокупности в 250 000 евро, содержала следующие три искажения.

Таблица 17.3-9

Корректная сумма	Аудируемая сумма	Искажение	Искажение %
500 евро	400 евро	100 евро	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Общий % искажений (сумма искажений %)			37,86%
Средний процент искажений : $37,86\% \div 50$ (размер выборки) =			0,7572%
Прогнозируемое искажение: $0,7572\% \times 250\,000 \text{ евро}$ (Генеральная совокупность) =			1 893 евро

Прогнозируемое искажение иногда называют «наиболее вероятной ошибкой» (MLE).

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Аномалии**

Старайтесь не учитывать некоторые искажения / отклонения (обнаруженные в выборке), относящиеся к аномалии (не характерно для генеральной совокупности), и исключать их при прогнозировании искажений в генеральной совокупности. Однако требуется проведение дополнительной аудиторской работы независимо от того, является ли искажение / отклонение характерным для генеральной совокупности:

- Если отклонение является репрезентативным для генеральной совокупности, аудитор должен исследовать характер и причину и оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и на другие области аудита.
- Если отклонение считается аномалией, аудитор должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для генеральной совокупности. Это требует выполнения дальнейших аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что такое искажение или отклонение не затрагивают остальную часть генеральной совокупности.

Обратите внимание, что в ISA 530.13 оговаривается, что аномалии возникают в исключительно редких случаях.

17.4 Объем аналитических процедур проверки по существу

Аналитические процедуры проверки по существу будут представлять собой первичное тестирование остатков по счету, либо будут использоваться в сочетании с другими детальными тестами, объем которых будет уменьшен соответствующим образом.

В Главе 10 Тома 1 излагаются два уровня снижения риска, которые могут быть получены в результате выполнения аналитических процедур проверки по существу. Такое снижение риска является высокоэффективным (т. е. предварительное тестирование) и умеренно эффективным.

Простые аналитические процедуры (такие как сравнение прошлогодних результатов с результатами текущего года) могут помочь выявить проблемный вопрос, который необходимо исследовать, но при этом предоставить некоторое количество дополнительных аудиторских доказательств. Этот тип аналитической процедуры может использоваться для понимания организации, выполнения процедур оценки риска и обзорной проверки окончательной финансовой отчетности.

При разработке аналитических процедур проверки по существу аудитор должен:

- Проработать сумму разницы от ожидания, которая может быть принята без дальнейшего исследования. Значение этой величины должно зависеть, прежде всего, от существенности и соответствия желаемому уровню снижения риска;
- Рассмотреть возможность того, что сочетание искажений по остатку конкретного счета, классу операций или раскрытию информации может накапливаться до неприемлемого значения суммы; а также
- Увеличить желаемый уровень снижения риска по мере увеличения риска существенного искажения.

Таблица 17.4-1

Пример аналитической процедуры проверки по существу

Вопросы	Ответные действия	
Опишите процедуру, которую необходимо выполнить, и ожидаемый результат.	<i>Умножьте арендную плату за единицу площади на количество сдаваемых в аренду единиц для целей прогнозирования дохода от сдачи квартир в аренду, а затем сравните результат с выручкой, отраженной в данных бухгалтерского учета организации.</i>	
Каков размер отраженной суммы или коэффициента?	<i>278 000 евро</i>	
Какие предпосылки будут рассмотрены?	<i>Полнота, существование и точность</i>	
Какая существенность для выполнения аудиторских процедур будет использоваться?	<i>10 000 евро</i>	
Какое значение разницы (между отраженными суммами и ожидаемыми значениями) является приемлемым?	<i>1%</i>	
Остаточный риск существенного искажения после выполненной процедуры (то есть, средний или низкий).	<i>Низкий</i>	
Опишите подробности каждого элемента данных, используемого при расчете ожидаемого результата (то есть финансового и нефинансового характера).	Опишите процедуры, выполненные для оценки надежности каждого используемого элемента данных (рассмотрите источник, сопоставимость, характер, актуальность и средства контроля над подготовкой).	РД Ссылка

Вопросы	Ответные действия	
1. Аренда квартир	Мы провели обзорную проверку поэтажных планов и осмотрели здание на предмет серьезных конструктивных изменений.	
2. Арендная плата за арендуемую единицу площади	Мы рассмотрели образец договоров аренды, чтобы определить размер арендной платы.	
3.		
4.		
Укажите подробную информацию о расчете, ожидаемом результате и результатах сравнения с отраженной суммой или коэффициентом: Количество арендуемых единиц площади = 26 Аренда за единицу площади = 12 000 евро в год Расчет = 26 X 12 000 = 312 000 евро. Разница с отраженной суммой составляет 34 000 евро		
Если разница (между отраженными суммами и ожидаемыми значениями) превышает допустимую величину, поясните, какое расследование было проведено и каковы результаты (т. е. запросы руководству, получение дополнительных доказательств и выполнение других аудиторских процедур). Мы направили запрос касательно размера разницы и убедились, что в среднем 2 квартиры были свободными (не одинаковыми по площади) каждый месяц в течение года, и одна квартира не арендовалась и не использовалась для организации встреч и в качестве временного жилья для гостей. Это составляет 36 000 евро из разницы, при этом 2 000 евро не расшифровываются. Это ниже приемлемого уровня, указанного выше.		
Заключение: Тест был успешно завершен.		

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Использование «нефинансовых» данных в аналитической процедуре проверки по существу зачастую может улучшить результат. Нефинансовые данные могут включать в себя такую информацию, как, например, численность, площадь занимаемой территории для розничного магазина или количество конкретных отгруженных продуктов.

При выполнении аналитических процедур крайне важно определить ожидания (например, взаимосвязь со связанными остатками по счетам, изменения по сравнению с предыдущим периодом и т. д.), а затем сравнить эти ожидания с информацией в финансовой отчетности. Избегайте противоположного подхода, начиная с анализа финансовой информации с последующей попыткой объяснить отклонения, используя понимание клиента и его окружения. Аналитические процедуры являются значительно более весомыми, когда они создаются ожиданиями, основанными на понимании организации и ее окружения. При этом, надежность любых «нефинансовых данных» должна быть проверена до их использования в аналитической процедуре проверки по существу.

17.5 Тестирование средств контроля — Операционная эффективность средств контроля

Аудиторские процедуры, используемые для тестирования средств контроля, состоят из одного или нескольких из четырех типов, описанных ниже.

Таблица 17.5-1

Тесты системы внутреннего контроля по сравнению с операционной эффективностью средств контроля	
Типы процедур	Запросы соответствующего персонала. (Помните, однако, что одного запроса недостаточно для проверки операционной эффективности средств контроля.)
	Инспектирование соответствующей документации.
	Наблюдение за операциями организации.
	Повторное выполнение применения средств контроля.

Средства контроля всеобъемлющих рисков

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

Тестирование всеобъемлющих средств контроля, которые существуют на уровне организации, склонно быть более субъективным (например, проверка приверженности компетенции или понимания политики организации в отношении допустимого поведения), по сравнению с тестированием специфических операционных средств контроля. Тем не менее, эти средства контроля в совокупности обеспечивают соответствующее основание для других компонентов внутреннего контроля. В приведенной ниже таблице представлены некоторые возможные методы тестирования всеобъемлющих средств контроля.

Таблица 17.5-2

Контрольная среда	Возможные тесты средств контроля
Информационное взаимодействие и обеспечение честности и соблюдения этических ценностей	<ul style="list-style-type: none"> Прочитайте заявление на веб-сайте организации и любой кодекс этики или аналогичные ему правила. Просмотрите сообщения, направляемые сотрудникам. Проведите собеседования с отдельными сотрудниками.
Приверженность компетенции	<ul style="list-style-type: none"> Ознакомьтесь с правилами найма и увольнения сотрудников. Просмотрите должностные инструкции и документы, содержащиеся в личных делах выбранных сотрудников.
Участие лиц, отвечающих за корпоративное управление	<ul style="list-style-type: none"> Проведите обзорную проверку всех сделанных самооценок. Проведите обзорную проверку квалификации членов совета директоров и протоколов заседаний. Рекомендуется присутствовать на заседании в качестве наблюдателя.
Философия и стиль управления руководством	<ul style="list-style-type: none"> Проведите обзорную проверку любой соответствующей доступной документации. Проведите собеседования с отдельными сотрудниками.
Организационная структура	<ul style="list-style-type: none"> Проанализируйте структуру в свете передовых практик применительно к характеру организации.
Распределение полномочий и ответственности	<ul style="list-style-type: none"> Просмотрите любую документацию, к примеру, должностные инструкции.
Кадровая политика и практика	<ul style="list-style-type: none"> Ознакомьтесь с политикой, практикой и требованиями соответствия. Просмотрите дела сотрудников для оценки персонала, программ обучения и т. д.

Подобные типы тестов средств контроля могут быть разработаны для других всеобъемлющих средств контроля, таких как:

- Процесс оценки риска;
- Информационные системы;
- Мониторинг;
- Процесс формирования финансовой отчетности ; и
- Средства контроля недобросовестных действий.

Результаты тестирования всеобъемлющих средств контроля также могут быть более сложными для документирования, чем средства внутреннего контроля на уровне бизнес-процессов (например, проверка на предмет авторизации платежа, которая может быть задокументирована в качестве простого ответа да / нет). В результате оценка всеобъемлющих и общих средств контроля ИТ-систем зачастую документируется с меморандумами в файл вместе с подтверждающими доказательствами.

Например, чтобы проверить, информирует ли руководство персонал о необходимости соблюдения принципов честности и этических ценностей, и доводит ли до персонала стандартов поведения с помощью сформулированных положений политики, можно выбрать сотрудников для проведения собеседований. Сотрудники могут спросить о том, какую информацию они получили от руководства, какие существуют надлежащие политики и процедуры, какие ценности ежедневно демонстрирует руководство, и действительно ли эти политики применяются. Если ответы сотрудников в целом подтверждают то, что руководство действительно сообщило о необходимости честности и соблюдения этических ценностей, и имеются случаи применения политик, тест будет успешным. Подробности собеседования и

подтверждающая документация (например, политика организации, подтверждения информационного взаимодействия и соответствующие меры воздействия) затем будут отражены в меморандуме к файлу рабочей документации вместе со сделанными выводами.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Сроки

Желательно провести тестирование всеобъемлющих средств контроля в начале процесса аудита. Результаты тестирования этих средств контроля могут повлиять на характер и объем других запланированных аудиторских процедур. Например, если выяснится, что руководство относится не так положительно к средствам контроля, как ожидалось, потребуются проведение дальнейших процедур в отношении остатков по счетам и видов операций.

Планирование

Потратьте время, чтобы определить наиболее подходящий способ тестирования всеобъемлющих средств контроля. Рассмотрите возможность использования подходящего сочетания запросов, наблюдений, повторного проведения контрольных действий и контрольных тестов.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ (продолжение)

Задавайте открытые вопросы

Старайтесь не задавать вопросы, предполагающие ответ "да / нет". Вместо этого задавайте вопросы, которые позволят получить информацию, которую вы, возможно, еще не знаете. Например, спросите: «Вас когда-либо просили отступить от установленной учетной политики или сделать что-то, что вызывало у вас дискомфорт?» Также не забывайте внимательно прислушиваться к ответу человека и следить за его или ее языком тела на наличие признаков беспокойства или стресса при ответе на вопросы.

Анализируйте нерешенные вопросы

Если руководство или сотрудник отказывается предоставить запрашиваемую информацию или вы получаете неожиданную информацию, убедитесь, что она надлежащим образом анализируется и при необходимости вносятся изменения в общую стратегию аудита и запланированные аудиторские процедуры.

Мониторинг средств контроля в крупных организациях

Некоторые крупные организации осуществляют мониторинг средства контроля, которые представляют доказательства непрерывной работы всеобъемлющих средств контроля. Если это происходит, подумайте, можно ли полагаться на эти средства контроля, чтобы уменьшить общий объем других необходимых процедур.

Хотя большинство всеобъемлющих и общих средств контроля ИТ-систем будут протестированы на основе профессионального суждения с учетом обстоятельств, в некоторых ситуациях может быть применимо использование репрезентативной выборки. В качестве примера можно привести ситуацию, когда необходимо получение доказательств того, что ежемесячная финансовая отчетность подготавливается и проводится ее анализ, по результатам которого принимаются соответствующие меры.

Операционные средства контроля — атрибутивная выборка

Тесты средств контроля представляют аудиторские доказательства того, что средства контроля работают эффективно в течение всего периода, в рамках которого аудитор намерен полагаться на эти средства контроля уверенности, например, года.

Поскольку операционные средства контроля либо работают эффективно, либо не работают, не стоит тестировать операционную эффективность средств контроля, которые в конечном итоге могут оказаться ненадежными. Ненадежными средствами контроля являются те, где существует вероятность того, что будет найдено отклонение. Размеры выборки для тестов средств контроля зачастую невелики, поскольку они основаны на отсутствии расхождений. В противном случае требуемые размеры выборки были бы намного больше.

Некоторые факторы, которые необходимо учитывать при оценке надежности средств контроля, изложены ниже.

Таблица 17.5-3

Тесты средств контроля	
Факторы, которые необходимо принимать во внимание	Возможен ли обход определенных процедур руководством (то есть, обход руководством действующей системы внутреннего контроля)?
	Есть ли значительный элемент ручного контроля, который может быть подвержен ошибкам?
	Контрольная среда может быть охарактеризована как слабая?
	Общие средства контроля ИТ-систем имеют неудовлетворительную оценку?
	Является ли текущий мониторинг внутреннего контроля неудовлетворительным?
	Произошли ли за этот период кадровые изменения, существенно повлиявшие на применение средства контроля?
	Приводит ли небольшое число сотрудников, участвующих в операции по контролю, реальное разделение обязанностей непрактичным?
	Повлияли ли меняющиеся обстоятельства на необходимость изменений в средствах контроля?

Надежность косвенных средств контроля

Рассмотрите необходимость получения аудиторских доказательств, подтверждающих операционную эффективность значительных косвенных средств внутреннего контроля. Это те средства контроля, от которых зависят тестируемые средства контроля, например, такие, как нефинансовая информация, получаемая в рамках отдельного бизнес-процесса, ответы об отклонениях и периодические обзоры отчетов руководителями. Там, где это практически важно, потребуется получить доказательства операционной эффективности косвенных средств контроля. Если какой-либо из вышеперечисленных факторов является значительным, может оказаться более эффективным выполнение процедур проверки по существу.

При разработке тестов средств контроля аудитор должен больше сосредоточиться на доказательствах, которые будут получены в отношении соответствующих предпосылок (точек, в которых могут возникнуть искажения в финансовой отчетности), чем на характере самого контроля. Средства контроля предназначены для снижения рисков и обеспечения, например, полноты продаж.

Существует также ряд практических преимуществ при разработке тестов средств контроля, которые в первую очередь направлены на предпосылку, подлежащую рассмотрению. Например:

- Тестируемые средства контроля могут быть напрямую связаны с рисками существенных искажений в финансовой отчетности;
- Поскольку цель теста не зависит от специфических средств контроля, можно протестировать другие средства контроля, которые учитывают те же риски (или цели средств контроля). Это позволяет использовать элемент непредсказуемости или отклонения в тестировании; а также
- Это облегчает оценку и тестирование новых средств контроля, внедренных организацией, которые затрагивают тот же уровень предпосылок.

Тесты средств контроля зачастую предназначены для обеспечения либо низкого или среднего уровня риска средств контроля (высокий или средний уровень снижения риска (уровень уверенности)), что тестируемое средство контроля функционирует эффективно.

При разработке тестов средств контроля аудитор может посчитать целесообразным рассмотреть два уровня уверенности, которые можно достигнуть при тестировании средств контроля:

- Высокий уровень уверенности (низкий уровень остаточного риска). Применяется для получения основных аудиторских доказательств при тестировании средств контроля; а также
- Средний уровень достоверности (средний уровень риска). Это применимо в тех случаях, когда тестирование средств контроля будут объединены с другими процедурами проверки по существу для рассмотрения определенной предпосылки.

Зачастую для тестирования средств контроля применяется атрибутивная выборка. В этом методе используется наименьший размер выборки, способный обеспечить определенную вероятность обнаружения отклонения, которое превышает допустимую норму отклонения.

Таблица 17.5-4

Преимущества	
Атрибутивная выборка / выборка на обнаружение ошибок	Идеально подходит для тестирования операционной эффективности средств контроля, которые уже были оценены как высоконадежные в рамках оценки структуры и внедрения средства контроля.
	Если при функционировании средства контроля ожидается какой-либо уровень отклонения, рекомендуется рассмотреть альтернативные подходы к сбору аудиторских доказательств.
	Если при проведении такого тестирования средств контроля отклонений не обнаружено, аудитор может утверждать, что средство контроля функционирует эффективно. Если обнаружено отклонение, как правило, намного эффективнее прекратить выполнение процедуры и вместо этого выполнить альтернативные процедуры проверки по существу. Даже единичное отклонение средства контроля, вероятно, приведет к необходимости пересмотра оцененного уровня риска средств контроля. Для продолжения теста после обнаружения отклонения потребуется значительное расширение размера выборки, и, возможно, иные отклонения не будут выявлены.

Определение объема выборки

Объемы выборки определяются, как наглядно показано ниже.

$$\text{Объем выборки} = \text{Фактор уверенности} \div \text{Допустимая величина отклонения}$$

Для тестирования операционной эффективности средств контроля с минимальной надежностью результатов другой выполненной работы зачастую используется уровень уверенности 90% (соответствующий фактор уверенности = 2,3) (см. Таблицу 17.3-2 "Таблица факторов уверенности"). Максимально допустимая норма отклонения может составлять 10%. Наименьший размер выборки в этом случае будет составлять 23, и рассчитывается он следующим образом.

$$\text{Фактор уверенности (2,3)} \div \text{Допустимая величина отклонения (0,1)} = \text{Объем выборки 23}$$

Если для определенной предпосылки были получены другие доказательства (например, доказательства получены при проведении аудиторских процедур проверки по существу), фактор уверенности может быть уменьшен так, что путем тестирования операционной эффективности средства контроля можно будет получить только средний уровень снижения риска. В таком случае можно использовать уровень уверенности, равный 80% (соответствующий фактор уверенности = 1,61), в результате чего наименьший размер выборки равен 8 элементов. Некоторые фирмы используют несколько завышенные факторы уверенности, что приводит к уменьшению размера выборки до 10 единиц для среднего уровня снижения риска и 30 для более высокого уровня снижения риска.

Построение выборки

Ниже приводятся действия по построению выборки.

Таблица 17.5-5

Шаги, которые необходимо предпринять	
Выбор элемента выборки	Определите цель процедуры и доказательства, которые она предоставит в отношении предпосылок, лежащих в основе тестируемых качественных признаков средства контроля.
	Выберите соответствующую совокупность элементов выборки для достижения цели теста. Она может отличаться в зависимости от рассматриваемой основной предпосылки. Например, счета-фактуры могут быть выбраны для тестирования предпосылки существования объемов продаж, но тестирование таких документов не предоставят доказательств полноты продаж. В этом случае лучшим выбором может быть отслеживание поступления заказа или отгрузочных документов для занесения в счет-фактуру с последующим отражением по счету дебиторской задолженности.
	Определите минимальный размер выборки, необходимый для обеспечения требуемого уровня снижения риска. Это может быть как средний, так и высокий уровень снижения риска.
	Используйте генератор случайных чисел или другой подходящий метод, чтобы выбрать отдельные элементы. Каждый элемент выборки в совокупности должен иметь равные шансы быть выбранным.

Процедуры контроля, которые работают менее эффективно по сравнению с ежедневно применяемыми процедурами

Для построения выборки соответствующих элементов в ситуациях, когда средства контроля функционируют не ежедневно, могут быть полезными следующие рекомендации. При этом фактические размеры выборки всегда должны основываться на профессиональном суждении.

Таблица 17.5-6

Функционирование средства контроля	Предлагаемый минимальный элемент выборки	Процент покрытия области тестирования
Еженедельно	10	19%
Ежемесячно	2-4	25%
Ежеквартально	2	50%
Ежегодно	1	100%

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Когда для тестирования операционной эффективности средств внутреннего контроля используется статистическая выборка, требуемый размер выборки не увеличивается с увеличением генеральной совокупности. Случайная выборка из всего лишь 30 элементов без каких-либо отклонений может обеспечить высокий уровень уверенности в том, что средство контроля функционирует эффективно.

При разработке тестов средств контроля выделите немного времени, чтобы точно определить, что будет являться ошибкой или отклонением применительно к тесту. Это сэкономит время при выполнении теста или оценке результатов, и позволит избежать сомнений в определении отклонения в средстве контроля.

Если ожидается какой-либо уровень отклонений в операционной эффективности средства контроля, рекомендуется рассмотреть альтернативные подходы к получению аудиторских доказательств.

Простой план, который можно использовать для выборки по качественным признакам, выглядит следующим образом:

На основе величины уверенности, равной 95% (величина отклонения 5%), предполагается, что:

- Выборка из 10 элементов при отсутствии отклонений обеспечит средний уровень снижения риска. Если обнаружено отклонение, снижение риска не будет достигнуто;
- Выборка из 30 элементов при отсутствии отклонений обеспечит высокий уровень снижения риска. Если обнаружено единственное отклонение, может быть достигнуто только средний уровень снижения риска. Если обнаружено более одного отклонения, снижение риска не может быть достигнуто; а также
- Выборка из 60 элементов при наличии одного отклонения обеспечит высокий уровень снижения риска. При обнаружении двух отклонений можно получить только средний уровень снижения риска. Если обнаружено более двух отклонений, снижение риска не может быть достигнуто путем тестирования средств контроля.

17.6 Оценка отклонений

Процесс оценки отклонений описан ниже.

Таблица 17.6-1

Шаги, которые необходимо предпринять	
Оценка отклонений	Определите отклонения. Поместите каждый элемент выборки в одну из двух классификаций: «отклонение» или «отклонение отсутствует».
	Характер и причина каждого отклонения должны быть детально рассмотрены. Например, указывает ли отклонение на наличие обхода руководством средства контроля или возможные недобросовестные действия, или проблема возникла по причине того, что ответственное лицо было в отпуске?
	Рассмотрите риск выборки. Если были обнаружены отклонения, рассмотрите вопрос о том, следует ли уменьшить уверенность в эффективности средства контроля, увеличить размер выборки (см. ниже) или выполнить альтернативные процедуры.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Как указывалось выше, нет смысла проводить тестирование средств контроля, если возможны отклонения. Это потому, что единственный способ получить требуемый уровень уверенности с случае отклонений - это увеличить размер выборки. Затем, если будет обнаружено другое отклонение, размер выборки придется снова увеличить и так далее. Для аудитора целесообразнее выполнять альтернативные процедуры, чем увеличивать размер выборки.

Одним из возможных исключений может быть то, что причина конкретного отклонения может быть четко определена и учтена при разработке теста. Например, отклонения в течение определенного периода, когда лицо, которое ответственно за осуществление контроля, находится в отпуске, могут быть устранены путем выполнения некоторых процедур проверки по существу.

Результаты выборки могут быть оценены путем сравнения максимально допустимой нормы отклонения с тем, что называется верхним пределом отклонения. Верхний предел отклонения приблизительно выражается приведенной ниже формулой:

$$\text{Верхний предел отклонения} = \text{Скорректированный фактор уверенности} \div \text{Объем выборки}$$

Скорректированный фактор уверенности может быть основан на количестве найденных отклонений, как наглядно показано в таблице ниже.

Таблица 17.6-2

Скорректированный фактор уверенности в зависимости от числа отклонений					
Требуемый уровень уверенности	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

К примеру, предположим, что выборка состояла из 30 элементов (с использованием уровня уверенности и 90% и максимально допустимой нормы отклонения в 10%) и были найдены два отклонения. Верхний предел отклонения будет рассчитываться следующим образом.

$$\text{Скорректированный фактор уверенности (5,3)} \div \text{Объем выборки (30)} = \text{Верхний предел отклонения 17\%}$$

Результат на уровне 17% намного превышает максимально допустимую норму отклонения в 10%, что означает, что надежность операционной эффективности средства контроля должна быть уменьшена. Однако если было решено увеличить размер выборки, то он должен быть увеличен до 60 элементов при отсутствии новых отклонений. Это позволит снизить верхний предел отклонения (рассчитанный ниже) до приемлемого уровня (т. е. близкого к исходному предельному уровню в 10%).

$$\text{Скорректированный фактор уверенности (5,3)} \div \text{Объем выборки (60)} = \text{Верхний предел отклонения 9\%}$$

Однако если будет обнаружено дальнейшее отклонение, то для получения желаемых результатов потребуется еще одно увеличение выборки, что, скорее всего, не будет эффективно для использования бюджета аудиторского времени.

$$\text{Скорректированный фактор уверенности (6,7)} \div \text{Объем выборки (75)} = \text{Верхний предел отклонения 9\%}$$

17.7 Наглядные примеры из практики — Объем тестирования

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

Определение объема тестирования

Разработка дальнейших процедур — Дебиторская задолженность

Ниже приведен план программы аудита дебиторской задолженности. Эта программа включает в себя статистическую выборку дебиторской задолженности.

«Dephta Furniture Inc.»

Дебиторская задолженность - Аудиторские процедуры

Клиент: «Dephta Furniture Inc.»

	Рассмотренные предпосылки	Работа выполнена: (инициалы)	РД Ссылка	Комментарии
ПРОЦЕДУРЫ				
1. Аналитические процедуры Разработка прогнозируемых результатов в отношении остатков дебиторской задолженности на конец периода на основе информации, полученной по результатам понимания организации аудитором. Изучите существенные изменения или динамику изменений в: <ul style="list-style-type: none"> • Остатках по счетам дебиторской задолженности. • Распределение по срокам дебиторской задолженности по клиентам. • Средний срок оборота дебиторской задолженности. • Кредитовые остатки по счетам дебиторской задолженности. • Прочие неожиданные изменения. Пояснить. • Прочее (дебиторская задолженность, не связанная с продажами). Документально подтвержденные выводы.	П С ТО	MAG	С.120	Размер дебиторской задолженности увеличился на 60% по сравнению с предыдущим периодом. Сроки оборачиваемости дебиторской задолженности в днях также увеличились с 39 до 45 дней.
2. Список Получение подробного (и распределенного по срокам) списка дебиторской задолженности на конец периода: <p>(а) Проверьте точность расчетов и согласованность данных с основным регистром.</p> <p>(б) Проверьте наименования и суммы, отраженные во вспомогательных ведомостях.</p> <p>(в) Уточните у сотрудников, ответственных за операции с дебиторской задолженностью, любые случаи, когда: <ul style="list-style-type: none"> • Клиенту предоставлялись льготы, • Условия продажи были изменены, • Проводились операции со связанными сторонами, или • Если внутренние кредитные лимиты были в значительной степени нарушены. </p>	С С ТО ТО	MAG MAG MAG	С.110	Согласно результатам обсуждения с Арджаном и Карлой, условия продаж варьируются от покупателя к покупателю, но утверждаются Арджаном.
3. Резерв по сомнительным счетам Убедитесь, что резерв по сомнительным долгам относится к определенным счетам и является адекватным: <p>(а) Проведите анализ просроченной дебиторской задолженности в пробном балансе и сравните его с предыдущими периодами.</p>	П ТО	MAG	С.120	Дебиторская задолженность сроком более 60 дней увеличилась, как процент от выручки за предыдущий период. Просмотрите список просроченных счетов с Арджаном и получите подробную информацию в отношении резерва.

	Рассмотренные предпосылки	Работа выполнена: (инициалы)	РД Ссылка	Комментарии
(b) Проведите анализ платежей, полученных после окончания периода (по возможности получите пробный на дату окончания периода с учетом последующих поступлений).	TO	MAG		
4. Своевременность признания Выполнение и документирование процедур своевременного признания	TO	MAG	С.115	<i>Получить список возврата товаров в рамках тестирования своевременного отражения данных. В прошлом году было несколько крупных возвратов. Условия возврата по договорам купли-продажи проверены в рамках тестирования продаж. См. РД 503.1. Все бухгалтерские записи в конце периода рассматриваются в РД 626.</i>
ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ — ВЫБОРКА				
51. Расширенное подтверждение Выберите 15 подтверждений счетов, как указано в контрольном списке подтверждения дебиторской задолженности. Суммируйте результаты и исследуйте различия, изучив подтверждающую документацию и запрос.	С TO	MAG	С.200	
ТЕСТИРОВАНИЕ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ				<i>Отсутствуют</i>
РАСШИРЕННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ - для определенных рисков недобросовестных действий				
Е1. Подтверждения дебиторской задолженности - (риск недобросовестных действий) (a) Проверьте выборку по наименованиям, адресам и номерам факсов / телефонов клиентов, отобранных из телефонных или деловых справочников, чтобы убедиться, что они являются действующими предприятиями. (b) Рассмотрите возможность просмотра веб-сайтов или другой онлайн-информации о клиентах, а также отправьте подтверждение для проверки данных по счетам и условиям продаж. Уточните наличие специальных условий. (c) Рассмотрите возможность принятия только оригинальных (подписанных) экземпляров подтверждений.	С TO	MAG	С.200	<i>Проверено 5 имен, адресов, номеров факсов из выбранного подтверждения. Расхождений не отмечено. Обзвонили 2 клиентов, чтобы проверить и подтвердить детали и условия договора купли-продажи. Расхождений не отмечено.</i>
Е2. Резерв по сомнительным счетам (a) Протестируйте выборку из 10 последующих оплат на депозитные счета в банках. (b) Проведите анализ всех кредит-нот, выпущенных после окончания периода. Рассмотрите возможность проведения обзорной проверки файлов клиента или сопроводительной документации в зависимости от ситуации (c) Проведите анализ всех списаний дебиторской задолженности после окончания периода, чтобы убедиться, что в предшествующем периоде она не была сомнительной.	TO	MAG	С.121	<i>Расхождений не отмечено. После окончания периода было выпущено 2 кредит-ноты, но они не были существенными. Клиенты возвращали товары, поскольку они были повреждены на момент доставки. Не ясно, были ли они повреждены при транспортировке или уже были повреждены при выпуске с завода.</i>

Ссылка на РД = Ссылка на Рабочий документ

ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ — ВЫБОРКА

Ниже приведен пример проектирования процедуры статистической выборки для определения наличия и точности остатков дебиторской задолженности. Счета на оплату были выбраны в качестве исходного документа для клиентов, выбранных для направления запросов о внешнем подтверждении, так как некоторые розничные продавцы указали, что они не будут подтверждать фактические остатки на конец периода.

Будет проведена статистическая выборка (монетарная выборка) для определения наличия и точности дебиторской задолженности.

Вопрос	Ответные действия
Цель теста	<i>Проверить предпосылку существования и точности дебиторской задолженности по счетам, используя выборку по остаткам дебиторской задолженности для направления запросов о внешнем подтверждении</i>
РСИ на уровне соответствующих предпосылок	<i>Существование = низкий риск Точность = низкий риск</i>
Генеральная совокупность, подлежащая тестированию	<i>Остатки дебиторской задолженности на конец периода</i>
Денежная величина генеральной совокупности	<i>177 203 евро</i>
Специфические элементы выборки, подлежащие оценке в отдельности	<i>38 340 евро</i>
Снижение рисков, полученное в результате проверки операционной эффективности средств внутреннего контроля	<i>Среднее</i>
Снижение риска от других процедур, таких как процедуры оценки риска	<i>Ограниченное</i>
Фактор уверенности, который должен быть использован (снижение риска по другим источникам)	<i>Тестирование средств контроля запланировано для выручки / дебиторской задолженности / поступлений; поэтому будет использоваться интервал уверенности в 75%, или 1,4</i>
Существенность	<i>15 000 евро</i>
Ожидаемые отклонения при выборке	<i>Отсутствуют</i>

Оценка объема выборки

Специфические элементы будут тестироваться отдельно. На счете дебиторской задолженности отражена задолженность связанных сторон Каляни Дефта и Винджая Шармы в размере 28 340 и 10 000 евро соответственно, которая должна быть подтверждена отдельно.

Остаток задолженности торговых дебиторов в размере 138 863 евро (177 203 евро - 38 340 евро) должен быть протестирован на подтверждение предпосылок наличия и точности с использованием внешних подтверждений дебиторской задолженности. Поскольку некоторые клиенты не могут подтвердить остатки после свершившегося факта, подтверждения дебиторской задолженности будут основаны на утвержденных счетах и:

- Интервал выборки:

$$\text{Точность (существенность)} \div \text{фактор уверенности}$$

$$15\,000 \text{ евро} \div 1,4 (75\%) = 10\,714 \text{ евро}$$
- Размер выборки:

$$\text{Генеральная совокупность для тестирования} \div \text{Интервал выборки}$$

$$\text{Исключить определенные элементы, изъятые для целей отдельной оценки}$$

$$138\,340 \text{ евро} \div 10\,714 \text{ евро} = 13$$

Поскольку элементами выборки в этой совокупности являются счета на оплату, выборка состоит из 13 счетов-фактур, которые должны быть отобраны для получения подтверждений, а также двух остатков задолженности связанных сторон, указанных выше.

Отбор счетов-фактур для тестирования

Чтобы выбрать счета-фактуры и клиентов для получения внешнего подтверждения, счета-фактуры будут выбраны на основе монетарной выборки. Для остатка торговой дебиторской задолженности в размере 138 340 евро была выбрана исходная расчетная точка в 913 евро. С использованием интервала выборки в размере 10 714 евро были отобраны 13 счетов-фактур.

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

Определение объема тестирования

Разработка дальнейших процедур — Дебиторская задолженность

Программа аудиторских процедур для Kumar:

Остаток — Дебиторская задолженность (AR)

Основные процедуры:

Методика работы	Предпосылки	Работы выполнены и ссылка на РД	Комментарии
<p>Аналитические процедуры</p> <p>Выполните аналитические процедуры по остаткам дебиторской задолженности, распределению по срокам давности и ключевым соотношениям, а также сравните динамику изменений и результат с предыдущим периодом.</p>	П С ТО	С.110 LP	<p>Срок оборота дебиторской задолженности увеличился до 106 дней с 58 дней два года назад.</p> <p>Большая часть увеличения, кажется, происходит по причине увеличения дебиторской задолженности Dephta.</p>
<p>Список</p> <p>Получите список просроченной дебиторской задолженности и проверьте точность расчетов, согласуйте основной бухгалтерский регистр и проведите обзорную проверку списка с Руби на предмет согласования остатков по операциям со связанными сторонами.</p> <p>Проверьте правильность распределения по срокам давности, просмотрев 5 счетов, выбранных в соответствии с утвержденными критериями, и убедитесь, что отчет о распределении по срокам давности является точным.</p>	ТО	<p>С.105 LP</p> <p>С.105 LP</p>	<p>Список согласуется с основным бухгалтерским регистром, и при распределении данных по срокам данных и проверки точности расчетов ошибок выявлено не было.</p> <p>Никаких доказательств не отмечено.</p>
<p>Резерв</p> <p>Получите подробности резерва у Раджа и выполните обзорную проверку распределения по срокам давности. Обсудите возможность получения счетов в течение 90 дней. Получите список последующих выплат до конца тестирования событий после отчетной даты.</p>	ТО	С.120 LP	<p>Просмотренный список, согласованный с Раджем. Только два счета превышают 90 дней. Счета, превышающие срок в 90 дней от Dephta составили 10 590 евро.</p> <p>Согласно Раджу, все эти счета могут быть взысканы и будут оплачены в ближайшее время. Некоторые счета были оплачены после окончания периода.</p>
<p>Своевременное отражение в периоде</p> <p>Просмотрите выборку из 10 счетов до и после окончания периода и задокументируйте другие процедуры своевременного отражения, чтобы убедиться, что операции были отражены в правильном периоде. Изучите доказательства того, что товары были отправлены до конца периода для выбранных операций.</p>	ТО	С.122 LP	<p>Здесь не было отмечено ни одной ошибки, а тестирование выручки в отношении своевременного отражения не проводилось.</p> <p>Все бухгалтерские записи в конце периода рассматриваются в РД 626.</p>

<p>Подтверждения</p> <p>Подтвердите все счета по операциям со связанными сторонами.</p> <p>Старайтесь при выполнении выборки остатков дебиторской задолженности (за исключением остатков по операциям со связанными сторонами) для 60% покрытия действовать без предубеждений.</p> <p>Проверьте выборку имен и адресов перед отправкой подтверждения, чтобы убедиться, что информация о предприятии является точной.</p> <p>Последующие подтверждения отправлены нам по факсу с предварительным телефонным звонком для целей проверки подробностей подтверждения.</p> <p>Выполните альтернативные процедуры для подтверждений, которые не возвращены.</p>	C TO	C.130 LP	<p><i>Подтверждена дебиторская задолженность Dephta, а также согласованный остаток в файле рабочих документов Dephta.</i></p> <p><i>Коэффициент реагирования на подтверждения дебиторской задолженности составил 45%, поэтому были проведены альтернативные процедуры.</i></p>
--	------	----------	--

Процедуры проверки по существу — Выборка

Выборка подтверждений была расширена для среднего уровня риска. Надежность была обеспечена проведением процедур проверки по существу.

Расширенные / прочие процедуры проверки по существу

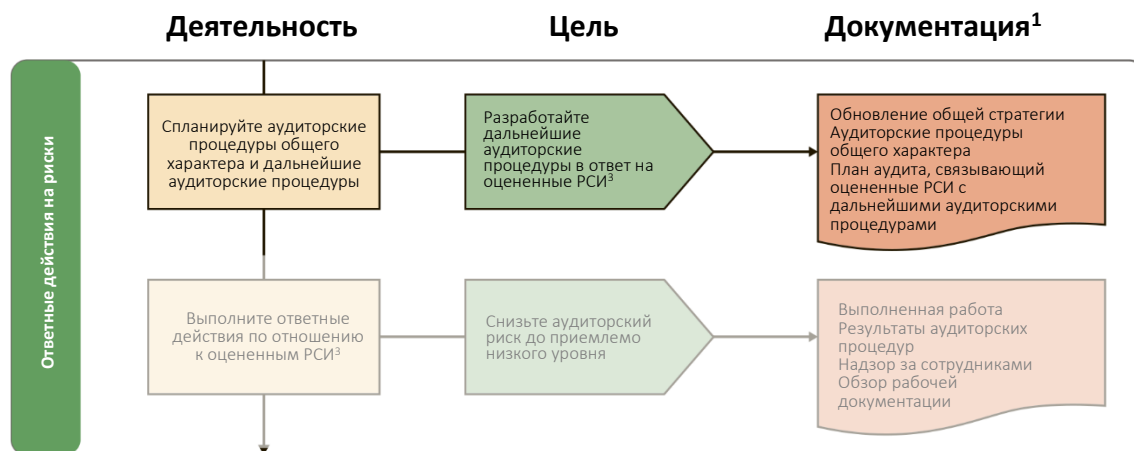
Учитывая риск обхода системы руководством, имена и адреса были проверены с учетом выборки отправленных подтверждений. Для любого подтверждения, возвращенного по факсу, детали подтверждения были подтверждены посредством совершения телефонного звонка для обеспечения точности данных.

18

ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОЙ ДОКУМЕНТИЦИИ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Руководство по надлежащему и достаточному документальному оформлению ответных действий аудитора на риски в рабочем аудиторском файле.	230

Схема 18.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. РСИ = Риск существенного искажения.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
230.7	Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно (см. пункты A1)
230.8	Аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять (см. пункты A2–A5, A16–A17) (а) Характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований (см. пункты A6–A7) (б) Результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства; и (с) Значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов (см. пункты A8–A11)
230.9	При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать: (а) Каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов (см. пункты A12) (б) Кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена; и (с) Кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки (см. пункт A13)
230.10	Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения (см. пункт A14)

18.1 Обзор

Аудиторская документация играет важную роль в планировании и проведении аудита. В ней содержатся записи о том, какая работа была фактически выполнена, и она представляет собой основание для аудиторского заключения. Она также будет использоваться для обзорных проверок качества выполнения задания, мониторинга соответствия требованиям ISA и применимых правовых и нормативных требований и, возможно, проверок, осуществляемых третьими сторонами.

Специфические требования и характер аудиторской документации подробно рассматриваются в Главе 16 Тома 1 и в настоящей главе не повторяются. Ниже приводится перечень некоторых вопросов, которые необходимо рассмотреть в процессе формирования аудиторского файла.

Таблица 18.1-1

Вопросы, рассматриваемые в аудиторской документации	Да/Нет
Было ли задокументировано соблюдение требований к документации, установленных в аудиторской организации в руководстве по контролю качества?	
Хорошо ли организована и скомплектована аудиторская документация, содержит ли она четкие ссылки на ту документацию, в которой задокументированы значимые вопросы, которые были разрешены?	
Указано ли в аудиторской документации: <ul style="list-style-type: none"> • Кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена? • Кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки? • Результаты обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения? 	
Может ли опытный аудитор, который ранее не был связан с аудитом, понять: <ul style="list-style-type: none"> • Характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения применимых законодательных, нормативных требований и профессиональных требований? • Результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства? • Характер возникших значимых вопросов, сделанные в отношении их выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании таких выводов? 	

Вопросы, рассматриваемые в аудиторской документации	Да/Нет
<p>Содержит ли файл документацию по следующим вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Наличие предварительных условий аудита и решение о принятии задания или продолжении отношений? • Общая стратегия аудита? • Обсуждения в аудиторской группе? • Ключевые элементы понимания организации и каждого из пяти компонентов внутреннего контроля, включая источники полученной информации? • Результаты выполнения процедур оценки риска? • Выявлены и оценены ли риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок? • Подробный план аудита, который предполагает выполнение ответных действий на оцененные риски? • Результаты выполнения аудиторских процедур, в том числе уместность и надежность полученных доказательств, а также рассмотрение выявленных расхождений, включая какие-либо изменения, требуемые в результате оцененных рисков? • Информация и процедуры, выполненные для устранения любых признаков недобросовестных действий, выявленных в ходе аудита? • Изменения в существенности по итогам получения новой информации? • Достаточно ли информации для повторного выполнения каждой процедуры, если их выполнение когда-либо было бы необходимо? • Существенные изменения, внесенные во время аудиторской проверки в общую стратегию проведения аудита или план аудита, и причины таких изменений? • В случае применения ISA 701, подробная информация о работе аудитора и его профессиональных суждениях в отношении определения тех вопросов, которые аудитор определил как КВА, которые будут описаны в аудиторском заключении или обоснование определения того, что КВА, о которых необходимо проинформировать в аудиторском заключении, отсутствуют? • Подробная информация о значительных вопросах и их разрешении, таких как существенные неопределенности, проблемы с оценками руководства, события после отчетной даты и прочие вопросы, которые могут привести к модификации аудиторского мнения? 	
<p>Были ли задокументированы консультации внутри аудиторской организации и консультации с экспертами, нанятыми аудитором и руководством? В тех случаях, когда привлекался эксперт, были задокументированы результаты работы эксперта в качестве аудиторских доказательств?</p>	
<p>Было ли задокументировано соответствие требованиям ISA 600 в отношении информационного взаимодействия с аудиторами компонентов?</p>	
<p>Если применяется ISA701, было ли задокументировано определение аудитором ключевых вопросов аудита, о которых следует сообщить?</p>	
<p>Были ли учтены все требования каждого соответствующего ISA к документированию? (Список ISA с определенными требованиями к документации см. Том 1, Глава 16.)</p>	

Право собственности на файл

Если иное не предусмотрено законодательством или нормативными актами, аудиторская документация является собственностью аудиторской организации.

Копии записей организации

Выдержки или копии документов организации (например, значимые или специфические контракты и соглашения) могут быть включены в аудиторскую документацию, если это будет считаться целесообразным. Однако копии бухгалтерских записей организации не заменяют соответствующую аудиторскую документацию.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**Своевременность подготовки**

Своевременная подготовка аудиторской документации помогает повысить качество аудита и способствует эффективному анализу и оценке полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных до того, как будет окончательно оформлено заключение аудитора. Документация, подготовленная после проведения аудиторских работ, вероятно, будет менее точной, чем документация, подготовленная в момент выполнения аудиторской работы.

Может ли аудиторский файл рассматриваться отдельно?

По возможности аудиторская документация должна быть четкой и понятной без необходимости привлечения дополнительных устных объяснений. Устные объяснения сами по себе не являются достаточным обоснованием выполненных работ или сделанных выводов. Тем не менее, они могут использоваться для разъяснения или уточнения информации, содержащейся в аудиторской документации.

Несоответствия

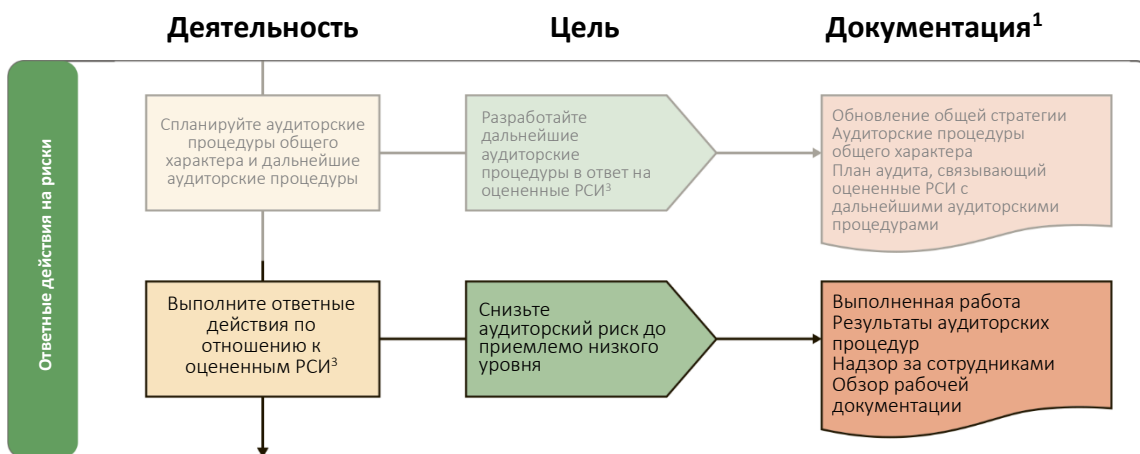
Если получено аудиторское доказательство, которое не соответствует окончательному выводу по значимому вопросу, убедитесь, что в файл добавлена документация с пояснениями, каким образом он аудитор разрешил это несоответствие. Это не значит, что аудитор должен хранить документацию, которая оформлена неправильно или требует замены.

19

ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ

Содержание главы	Соответствующие ISA
Руководство по получению письменного подтверждения заявлений руководства.	580

Схема 19.0-1



Примечания:

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. РСИ = Риск существенного искажения.

Пункт №	Цель/цели ISA
580.6	Цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) Получить от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что, по их мнению, они выполнили свои обязательства по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полной информации аудитору; (б) Подтвердить другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или определенными предпосылками составления финансовой отчетности, посредством письменных заявлений, если аудитор счел такое подтверждение необходимым или если оно требуется в соответствии с другими ISA; и (с) Предпринять надлежащие действия в ответ на письменные заявления руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не предоставят запрошенные аудитором письменные заявления.
Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
580.9	Аудитор должен запросить письменные заявления у членов руководства, которые несут соответствующую ответственность за финансовую отчетность и владеют информацией по рассматриваемым вопросам (см. пункты A2–A6)
580.10	Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы руководство предоставило письменное заявление, подтверждающее, что оно выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, как того требуют условия аудиторского задания (см. пункты A7–A9, A14, A22)
580.11	Аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что: (а) Руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания, и (б) Все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности (см. пункты A7–A9, A14, A22)
580.12	Обязанности руководства должны быть изложены в письменных заявлениях, предусмотренных в пунктах 10 и 11, таким же образом, как они изложены в условиях аудиторского задания.
580.13	В соответствии с другими ISA аудитор обязан запросить письменные заявления. Если, помимо запроса таких заявлений, аудитор сочтет, что ему необходимо получить одно или несколько письменных заявлений для подтверждения прочих аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности, или тех или иных предпосылок подготовки финансовой отчетности, он должен запросить такие дополнительные письменные заявления (см. пункты A10–A13, A14, A22)
580.14	Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении (см. пункты A15–A18)
580.15	Письменные заявления руководства должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору. Если в соответствии с законами или нормативными актами руководство обязано делать письменные публичные заявления о своих обязанностях и аудитор устанавливает, что такие заявления соответствуют полностью или частично заявлениям, которые необходимо предоставить в соответствии с пунктами 10 или 11, то отсутствует необходимость включения соответствующих вопросов, содержащихся в таких заявлениях, в письмо-представление руководства (см. пункты A19–A21)
580.16	Если у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик, то аудитор обязан определить возможное влияние таких сомнений на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом (см. пункты A24–A25)
580.19	В случае непредставления руководством запрошенных письменных заявлений аудитор должен: (а) Обсудить этот вопрос с руководством; (б) Провести переоценку добросовестности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом; и (с) Принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на мнение, выраженное в аудиторском заключении, в соответствии с ISA 705 (Пересмотренный), с учетом требований пункта 20 настоящего ISA.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
580.20	<p>Аудитор должен отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности в соответствии с положениями ISA 705 (Пересмотренный), если:</p> <p>(а) Аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления, предусмотренные пунктами 10 и 11, не являются достоверными; или</p> <p>(б) Руководство не предоставило письменных заявлений, предусмотренных пунктами 10 и 11 (см. пункты A26–A27)</p>

19.1 Обзор

Письменные заявления запрашиваются аудитором у лиц (как правило, это руководство, но, в зависимости от организации и любого соответствующего законодательного или нормативного акта, это требование может распространяться на лиц, отвечающих за корпоративное управление), ответственных за подготовку финансовой отчетности. Одна из обязанностей руководства при подписании письма-соглашения (см. Том 2, Глава 4) заключается в подтверждении ожидания аудитором получения письменного подтверждения в отношении заявлений, сделанных в связи с аудитом.

В ходе аудита руководство представит аудитору ряд устных заявлений, которые могут быть использованы в качестве аудиторских доказательств в дополнение к другим аудиторским процедурам. По окончании аудиторского задания эти устные заявления должны быть включены в письменное письмо-представление, полученное от руководства и, в случае необходимости, от лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Примечание: Ряд ISA содержат специфические требования, предъявляемые к аудитору для запроса письменных заявлений.

Письменные заявления в форме письма-представления будут включать в себя специфические требуемые заявления и мнение руководства о том, что:

- Руководство выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности; а также
- Информация, предоставленная аудитору, была полной.

Письменное письмо-представление должно быть получено в сроки, максимально приближенные к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении.

Письменные заявления руководства не должны использоваться в качестве:

- Замены выполнения других аудиторских процедур; или же
- В качестве единственного источника доказательств по значимым вопросам аудита.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Кто подписывает письмо?

Для аудиторских заданий, сопряженных с высоким риском, рассмотрите возможность получения более одной подписи на письме-представлении. Например, письмо-представление может быть подписано руководителем-собственником и другими ключевыми членами руководства.

Заявления в качестве доказательств

Письменные заявления сами по себе не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств ни по одному из вопросов, которых касаются. Кроме того, тот факт, что руководство предоставило надежное письменное заявление, не влияет на характер или объем других аудиторских доказательств, которые аудитор получает в отношении выполнения обязанностей руководства или в отношении специфических предположений.

19.2 Содержание заявлений

Заявления руководства могут быть:

- **Устными, запрашиваемыми или, наоборот, не запрашиваемыми**
Такие заявления, как правило, получают в ходе выполнения аудиторского задания.
- **Письменными**
По окончании аудиторского задания аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее определенные вопросы, такие как:
 - Устные заявления, упомянутые выше;

- Руководство выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- Все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности; и
- Прочие заявления, необходимые для подтверждения полученных аудиторских доказательств.

Таблица 19.2-1

Формы заявлений руководства	Вопросы, затронутые в ходе обсуждений.
	Вопросы, оговариваемые в электронном виде, такие как электронные письма, записанные телефонные сообщения или текстовые сообщения.
	Графики, анализы и отчеты, подготовленные организацией, а также примечания и комментарии руководства.
	Внутренние и внешние меморандумы или переписка.
	Протоколы заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление и комитетов по вопросам выплаты вознаграждений.
	Подписанный экземпляр финансовой отчетности.
	Письмо-представление руководства.

19.3 Соображения при проведении аудита

Следующие вопросы должны быть рассмотрены при оценке заявлений руководства.

Таблица 19.3-1

Оценка заявлений руководства	
Вопросы, которые необходимо принимать во внимание	Можно ли ожидать, что лицо, делающее заявление, будет объективным и достаточно осведомленным в рассматриваемом вопросе?
	Является ли данное заявление обоснованным в свете: <ul style="list-style-type: none"> • Понимания аудитором организации и ее окружения? • Прочих полученных доказательств, включая другие заявления, полученные от руководства? • Прочих доказательств, полученных в результате выполнения аудиторских процедур для достижения других целей аудита?
	Какие дальнейшие аудиторские процедуры необходимы для подтверждения заявлений? Для подтверждения намерений руководства рассмотрите источники доказательств, такие как протоколы заседаний, протоколы инвестиционных комитетов, правовые документы или внутреннюю переписку и электронные письма. Например, в рамках рассмотрения соблюдения принципа непрерывности деятельности «обоснование» доказательства будет включать рассмотрение протоколов собрания совета директоров, правовых документов и наличия информации о финансировании и т. д. Не является ли ограничением объема аудита отсутствие подтверждающего доказательства?
	Если заявления руководства были опровергнуты другими полученными аудиторскими доказательствами: <ul style="list-style-type: none"> • Есть ли основания сомневаться в порядочности и честности руководства? Если да, аудитор должен обсудить этот вопрос с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и рассмотреть влияние на оценку риска и необходимость проведения дальнейших аудиторских процедур. • Является ли целесообразным и оправданным дальнейшее использование любых других заявлений руководства?
	Рассмотрите наиболее подходящие способы документирования заявления. Например: <ul style="list-style-type: none"> • Меморандум, подготовленный аудитором; • Письменный меморандум, подготовленный руководством организации; и • Включение заявления в письмо -представление руководства.

19.4 Письменные заявления

Письменные заявления являются важным источником аудиторских доказательств по следующим причинам:

- Если руководство модифицирует или не предоставляет запрошенные письменные заявления, это является сигналом для аудитора о возможном существовании одного или нескольких значимых вопросов; а также

- Запрос о предоставлении письменных (а не устных) заявлений может мотивировать руководство рассмотреть такие вопросы детальнее, что повысит качество заявлений.

Письменные заявления запрашиваются у лиц, ответственных за подготовку и представление финансовой отчетности, и имеющих понимание определенных вопросов. Зачастую к таким лицам относятся главный исполнительный директор организации и финансовый директор или прочие лица, имеющие аналогичные полномочия, к примеру, руководитель-собственник.

Аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что:

- Руководство выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- Руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания; и
- Все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности, если руководство не предоставило письменных заявлений или аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления не являются достоверными.

Письменные заявления также подтверждают другие доказательства, относящиеся к финансовой отчетности (например, требуемые другими ISA) или одну или несколько специфических предпосылок в финансовой отчетности.

Другие ISA, требующие предоставления письменных заявлений, изложены ниже.

Таблица 19.4-1

ISA	Название	Пункт
240	<i>Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности</i>	40
250 (Пересмотренный)	<i>Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности</i>	17
450	<i>Оценка искажений, выявленных в ходе аудита</i>	14
501	<i>Аудиторские доказательства — Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях</i>	12
540	<i>Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации</i>	22
550	<i>Связанные стороны</i>	26
560	<i>События после отчетной даты</i>	9
570 (Пересмотренный)	<i>Непрерывность деятельности</i>	16(e)
710	<i>Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность</i>	9
720 (Пересмотренный)	<i>Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации</i>	13(c)

Письменные заявления касаются вопросов, подробно изложенных ниже.

Таблица 19.4-2

Руководство:	
Обязанности руководства	<ul style="list-style-type: none"> • Выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (включая, в соответствующих случаях, ее достоверное представление, как указано в условиях аудиторского задания), и в отношении полноты информации, предоставленной аудитору; а также • В некоторых случаях (например, когда условия аудиторского задания были согласованы другими сторонами), руководство могут попросить предоставить свое подтверждение и понимание этих обязанностей в письменных заявлениях.
	Предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания.
	Отразило все операции в бухгалтерском учете и представило их в финансовой отчетности.

Таблица 19.4-3

Руководство заявляет, что:	
Специфические заявления	Выбор и применение учетной политики является надлежащим и соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности.
	Следующие вопросы, при необходимости и в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, были признаны, измерены, представлены или раскрыты в соответствии с этой системой: <ul style="list-style-type: none"> • Планы или намерения, которые могут повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств; • Обязательства, как фактические, так и условные; • Право собственности на активы или контроль над ними; • Залог или обременения на активы и активы, заложенные в качестве обеспечения; а также • Положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые могут повлиять на финансовую отчетность, в том числе несоблюдение таких положений.
	Руководство сообщило обо всех недостатках внутреннего контроля, о которых ему было известно.
	Все причины, по которым организация выбрала определенный порядок действий, были изложены.
	Намерения руководства в отношении [указать вопрос] заключаются в следующем: [опишите планы или намерения организации].
Прочая информация	Если руководство планирует выпустить «прочую информацию», такую как годовой отчет, но если некоторые или все документы не могут быть получены до даты аудиторского заключения, аудитор должен запросить у руководства письменное заявление. В этом заявлении будет указано, что окончательный вариант документа или документов будет предоставлен аудитору, когда он будет готов, но до его выпуска организацией, чтобы аудитор мог завершить процедуры в соответствии с требованиями стандарта ISA 720 (Пересмотренный). Кроме того, аудитор может счесть целесообразным запросить другие письменные заявления, чтобы дополнить это заявление, смотря по обстоятельствам (см. ISA 720 (Пересмотренный) п. A22).

Другие факторы, которые следует принимать во внимание

Таблица 19.4-4

	Комментарии
Обуславливающие формулировки	В некоторых случаях руководство может включать в письменные заявления оговорки, что заявления сделаны руководством в меру его осведомленности и отражают его мнение. Аудитору целесообразно принять такую формулировку, если он убедился в том, что заявления сделаны лицами, которые исполняют надлежащие функции и обладают соответствующими знаниями по вопросам, включенным в заявления.
Явно незначительные искажения	При получении представлений об искажениях может быть установлена предельно допустимая сумма, ниже которой отдельные искажения могут рассматриваться как явно незначительные.
Дата письма	Аудиторское заключение не должно быть датировано ранее даты письменных заявлений, поскольку эти заявления являются частью аудиторских доказательств.
Письмо адресуется аудитору	Требуемые письменные заявления должны быть включены в письмо, адресованное аудитору.
Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	ISA 260 (Пересмотренный) требует, чтобы аудитор проинформировал лиц, отвечающих за корпоративное управление, о письменных заявлениях, которые аудитор запросил у руководства.
Руководство направляет запрос другим лицам	Если руководство не располагает достаточными знаниями, которые могут служить достаточным основанием для письменных заявлений, оно может принять решение о направлении запроса другим лицам, участвовавшим в подготовке/ представлении финансовой отчетности и содержащихся в ней предпосылках. К ним относятся лица, обладающие необходимым объемом специальных знаний.

Сомнения относительно предоставленных и непредставленных письменных заявлений

Если есть сомнения в достоверности письменных заявлений, или если запрошенные письменные заявления не были предоставлены, аудитор рассмотрит характер проблемы и примет соответствующие меры.

Таблица 19.4-5

Сомнения	Требуемые ответные действия аудитора
Непредставление запрошенных заявлений	<ul style="list-style-type: none"> Обсудить этот вопрос с руководством; Провести переоценку честности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом; и Принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на мнение, выраженное в аудиторском заключении.
Выявленные несоответствия	<ul style="list-style-type: none"> Выполнить дополнительные аудиторские процедуры, чтобы решить этот вопрос. Если вопрос не разрешен, и у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик (см. пункт ниже), то аудитор обязан определить возможное влияние таких сомнений на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом.
Некомпетентность руководства; отсутствие честности или этических ценностей	<p>Определите влияние, которое такие сомнения могут оказывать на достоверность заявлений (устных или письменных) и аудиторских доказательств в целом.</p> <p>Аудитор должен отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> Аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления не являются достоверными; или Руководство не предоставило требуемых письменных заявлений.

Дополнительные заявления

Помимо письменных заявлений, которые требуется предоставить, аудитор может счесть необходимым запросить:

Дополнительные заявления в отношении финансовой отчетности

Такие письменные заявления могут дополнять письменное заявление, предусмотренное ISA 580.10, но не являются его составной частью. Эти заявления могут касаться следующих вопросов:

- Являются ли выбор и применение учетной политики надлежащими; и
- Были ли признаны, оценены, представлены или раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности указанные вопросы, если это необходимо в рамках соответствующей концепции:
 - Планы или намерения, которые могут повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств,
 - Обязательства, как фактические, так и условные,
 - Право собственности на активы или контроль над ними, заложенные права или обременения в отношении активов, а также активы, переданные в залог в качестве обеспечения; и
 - Положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые могут повлиять на финансовую отчетность, в том числе несоблюдение таких положений.

Дополнительные письменные заявления

Помимо письменного заявления, предусмотренного ISA 580.11, аудитор может счесть необходимым запросить у руководства следующие письменные заявления:

- Подтверждение того, что руководство сообщило обо всех недостатках внутреннего контроля, о которых известно руководству; и
 - О конкретных предпосылках.
- В некоторых случаях может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства без письменного заявления руководства, подтверждающего причины, суждения или намерения в отношении конкретных предпосылок в финансовой отчетности. Вопросы, на которые следует обратить внимание, включают:
- Осуществление заявленных намерений организации в предыдущих периодах,
 - Причины, по которым организация выбрала тот или иной порядок действий,
 - Способность организации придерживаться определенного порядка действий, и
 - Наличие или отсутствие любой другой информации, которая могла бы быть получена в ходе аудита и которая, возможно, не соответствует суждениям или намерениям руководства.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Выделите время, чтобы встретиться с руководством и объяснить природу запрашиваемых заявлений и убедиться, что руководство полностью осведомлено о том, что оно соглашается подписать.

19.5 Пример письменного заявления

Пример письма-представления руководства, содержащегося в материалах наглядного примера из практики, соответствует формату, изложенному в ISA 580.

19.6 Наглядный пример из практики — Заявления руководства

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.**Заявления руководства**

Ниже приведены примеры заявлений руководства, сделанные Сураджем, и некоторые дальнейшие аудиторские процедуры, которые могут применяться.

Заявление руководства	Оценка
<i>Нет признаков обесценения оборудования, которое было заменено новым оборудованием. Причина замены – поломка оборудования; следовательно, периодически на период ремонта требуется использование устаревших машин и оборудования.</i>	<i>Запросите информацию у менеджера по производству и других лиц, чтобы определить, используется ли в настоящее время оборудование, новое или старое, и находится ли оно в рабочем состоянии. Это можно установить посредством проведения визуального осмотра физического состояния оборудования и проверки записей технического обслуживания.</i>
<i>Для несильно поврежденных товаров, выявленных в ходе инвентаризации, не требуется никаких дополнительных резервов.</i>	<i>Проверьте, действительно ли поврежденные товары были проданы после окончания периода. Узнайте у менеджера по производству, продаются ли поврежденные товары как есть, ремонтируются (если да, то по какой цене) или же реализуются по сниженной цене.</i>

По окончании аудита важные заявления будут задокументированы в письме-представлении руководства, которое будет подписано Сураджем Дефтой и Джавадом Кассабом.

Dephta Furniture не выпускает годовой отчет, поэтому заявления руководства, требуемые ISA 720 (Пересмотренный), не применяются.

Такие заявления могут быть включены в письмо следующим образом.

**«Dephta Furniture Inc.»
Фирменный бланк организации**

15 марта 20X3 года

Кому: Jamel, Woodwind & Wing, LLP 55 Kingston St.
Cabetown, United Territories
123-50004

Уважаемый г-н Ли!

Настоящее письмо-представление руководства предоставляется в связи с проведением аудита финансовой отчетности организации Dephta Furniture, Inc. за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года, с целью выражения мнения о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и во всех существенных отношениях в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Мы подтверждаем, что:

Финансовая отчетность

- Мы выполнили свои обязанности, предусмотренные условиями аудиторского задания от 15 октября 20X2, в отношении подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности; в частности, финансовая отчетность представлена достоверно в соответствии с данными стандартами.
- Значительные допущения, используемые нами при расчете оценочных значений, в том числе по статьям, оцениваемым по справедливой стоимости, являются обоснованными.
- Взаимотношения и операции со связанными сторонами были надлежащим образом отражены в учете и раскрыты в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.
- В отношении всех событий после отчетной даты, для которых в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности требуется корректировка или раскрытие информации, были сделаны необходимые корректировки или раскрыта необходимая информация.
- Последствия неисправленных искажений являются несущественными как в отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом. Список неисправленных искажений прилагается к настоящему письму-представлению руководства.
- Организация соблюдает все аспекты договорных соглашений, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность в случае несоблюдения таких соглашений.
- Несоблюдения требований регулирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность в случае их несоблюдения выявлено не было.
- Организация имеет удовлетворительное право собственности на все активы, и никаких активов или обременений на активы организации нет, за исключением тех, которые раскрыты в Примечании X к финансовой отчетности.
- Мы не планируем отказываться от линейки продуктов или мы не имеем других планов или намерений, которые могут привести к возникновению излишков запасов или к устареванию запасов, при этом запасы учтены в сумме, не превышающей чистую стоимость их реализации.
- Не было выявлено признаков обесценения чистой стоимости реализации основных средств (инструментов), функциональность которых на сегодняшний день восстановлена по причине их замены новым оборудованием.

Предоставленная информация

- Мы предоставили вам:
 - Доступ ко всей известной нам информации, относящейся к подготовке финансовой отчетности, такой как бухгалтерские записи, документация и прочие сведения;
 - Дополнительную информацию, которую вы запросили у нас для целей проведения аудита; и
 - Неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, от которых, как вы установили, вам необходимо получить аудиторские доказательства.
- Все операции были отражены в регистрах бухгалтерского учета и представлены в финансовой отчетности.
- Мы предоставили вам результаты нашей оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий.
- Мы предоставили вам всю известную нам информацию о фактических или предполагаемых недобросовестных действиях, которые имеют последствия для организации и в которые вовлечены следующие лица:
 - Руководство;
 - Сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля; или
 - Прочие лица в случаях, когда недобросовестные действия могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
- Мы раскрыли вам всю информацию в отношении любых заявлений о фактических и предполагаемых недобросовестных действиях, оказывающих влияние на финансовую отчетность, которая была предоставлена нам действующими или бывшими сотрудниками, аналитиками, органами регулирования и другими лицами.

**«Dephta Furniture Inc.»
Фирменный бланк организации**

- Мы предоставили вам информацию обо всех известных нам случаях несоблюдения законов и нормативных актов, влияние которых может быть рассмотрено при подготовке финансовой отчетности.
- Мы раскрыли информацию о связанных сторонах организации, а также обо всех известных нам взаимоотношениях и операциях со связанными сторонами.

С уважением,

Сурадх Дефта

Джавад Кассаб

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

Заявления руководства

Ниже приведены примеры заявлений руководства, сделанные Раджем, и некоторые из дальнейших процедур аудита, которые могут применяться.

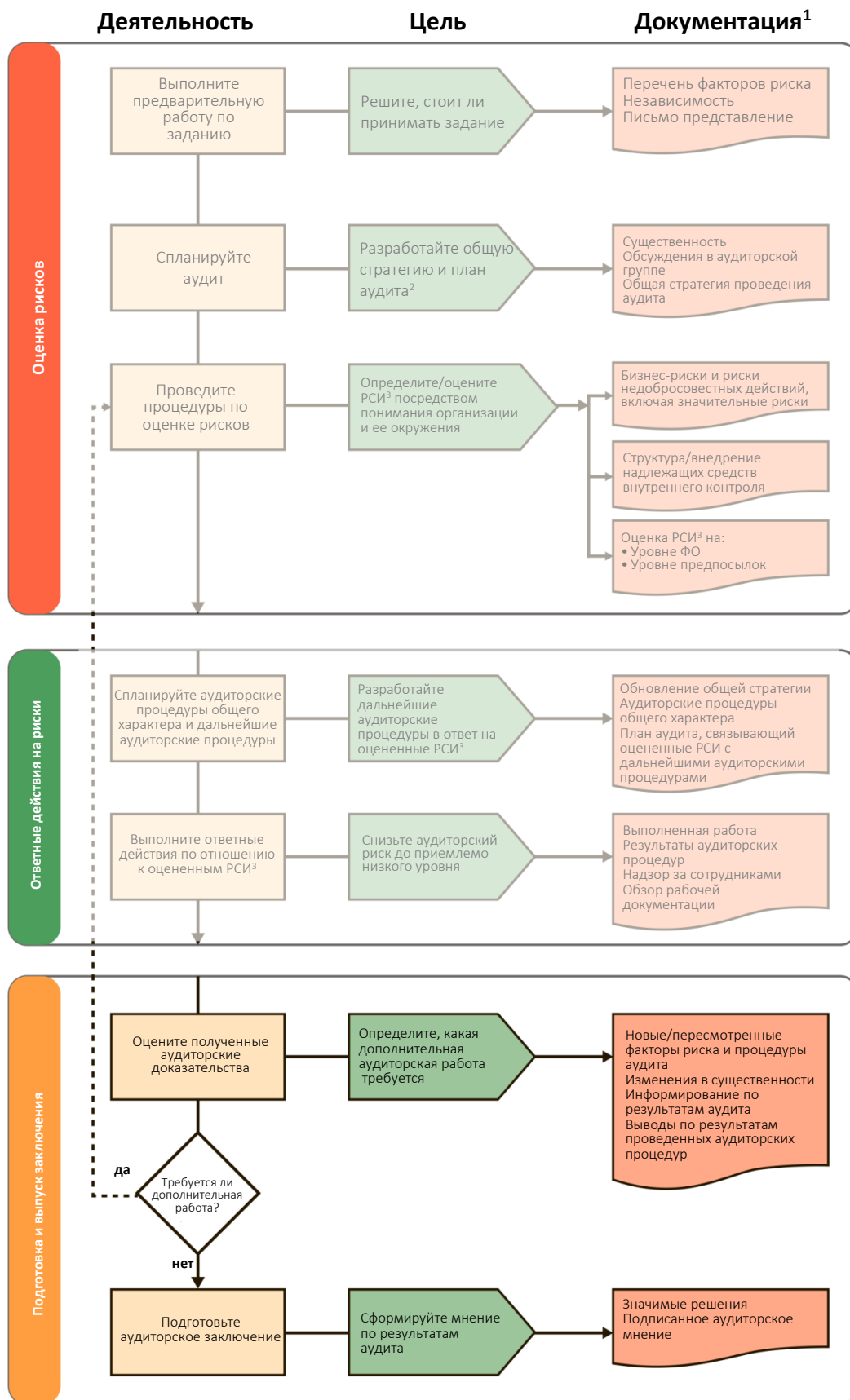
Заявление руководства	Оценка
<p><i>Нет необходимости в создании дополнительных резервов по сомнительным долгам.</i></p> <p><i>Задолженность Dephta полностью возмещаемая, а прочая дебиторская задолженность недостаточно значительна для оценки резерва.</i></p>	<p><i>Отправьте подтверждение дебиторской задолженности в Dephta.</i></p> <p><i>Направьте запросы Раджу и Руби, чтобы понять различные счета дебиторской задолженности клиентов и историю их платежей, а также проанализируйте динамику изменений. Подтвердите, что доля дебиторской задолженности, не относящейся к Dephta, незначительна, как предполагает клиент.</i></p> <p><i>Проведите обзор последующих платежей, чтобы подтвердить, что задолженность возмещима.</i></p> <p><i>Рассмотрите любую соответствующую информацию по результатам аудита Dephta.</i></p>
<p><i>Dephta удовлетворена качеством продаваемых нами товаров.</i></p>	<p><i>Проанализируйте продажи и определите динамику любых изменений.</i></p> <p><i>Проанализируйте результаты подтверждения дебиторской задолженности Dephta для оценки комментариев относительно качества товаров или возмещаемости соответствующих сумм.</i></p> <p><i>Проведите осмотр запасов с целью обнаружения устаревших единиц и недвижимых ТМЗ.</i></p> <p><i>Направьте Руби запрос относительно качества товаров и любой информации, которые она могла получить от Dephta относительно качества товаров, которые они приобрели на сегодняшний день.</i></p>

По окончании аудита важные заявления будут задокументированы в письме-представлении руководства, которое будет подписано Раджем Кумаром.

Такие представления могут быть включены в письмо, как ранее показано в Наглядном примере А из практики — Dephta Furniture, Inc.

20

**ПОДГОТОВКА И ВЫПУСК
ЗАКЛЮЧЕНИЯ — ОБЗОР**

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

На фазе подготовки заключения важно помнить об общей цели проведения аудита, определенной в ISA 200.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
200.11	При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) Получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности; и (б) Подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.
200.12	Во всех случаях, когда добиться разумной уверенности невозможно, а выражение мнения с оговоркой в аудиторском заключении в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Заключительная фаза аудита включает в себя следующее.

Схема 20.0-2



* ЛОКУ = Лица, отвечающие за корпоративное управление

В этом Руководстве рассматриваются следующие темы, связанные с фазой подготовки заключения :

Таблица 20.0-3

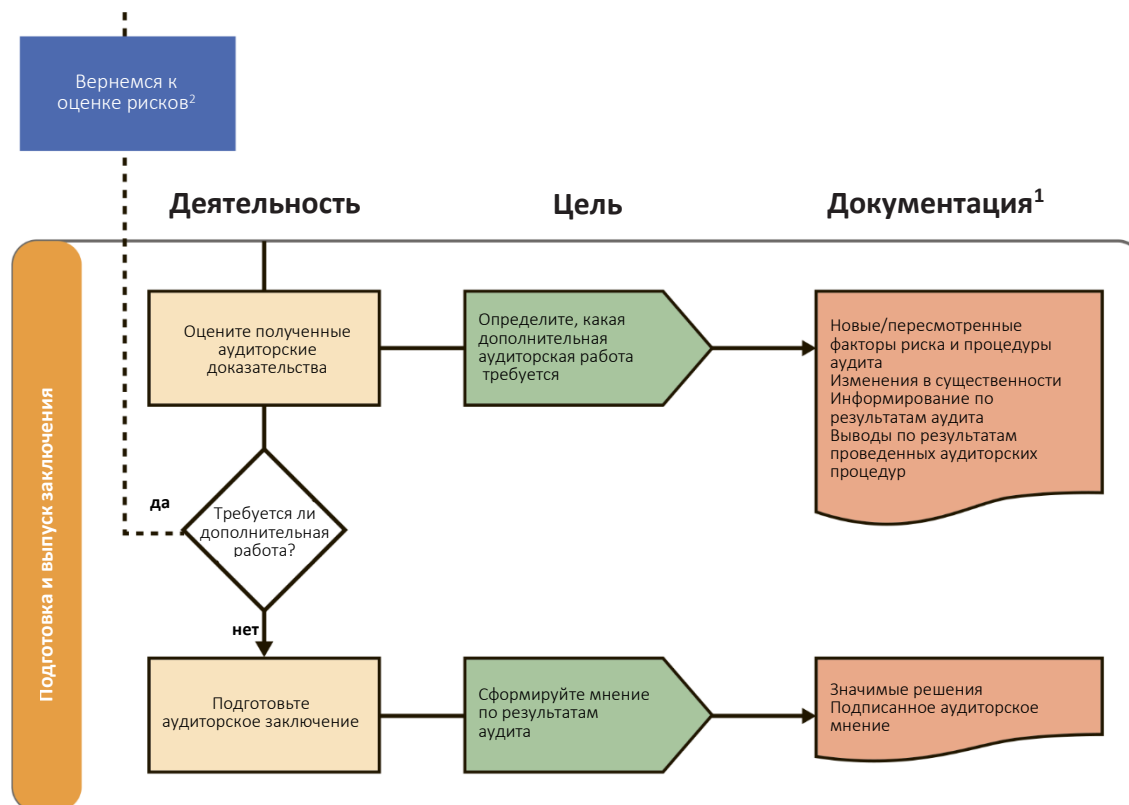
	Том и главы
События после отчетной даты	T1 – 13
Непрерывность деятельности	T1 – 14
Аудиторская документация	T1 – 16
Сообщение выводов аудитора	T2 – 22
Аудиторское заключение-	T1 – 17

21

ОЦЕНКА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство по оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, необходимых для обоснования мнения аудитора и аудиторского заключения.	220, 330, 450, 520, 540

Схема 21.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
220.15	Руководитель задания несет ответственность за: (а) Руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями (см. пункты A13–A15, A20) (б) Соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.
220.16	Руководитель задания должен принять на себя ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации по проведению обзорных проверок (см. пункты A16–A17, A20)
220.17	На дату аудиторского заключения или до этой даты руководитель задания должен путем обзора аудиторской документации и обсуждения с членами аудиторской группы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения (см. пункты A18–A20)
220.18	Руководитель задания должен: (а) Нести ответственность за то, чтобы члены аудиторской группы надлежащим образом консультировались по сложным или спорным вопросам; (б) Убедиться в том, что члены аудиторской группы во время проведения задания организовали получение необходимых консультаций как внутри аудиторской группы, так и между аудиторской группой и другими специалистами соответствующего уровня внутри организации или за ее пределами; (с) Убедиться в том, что характер и объемы этих консультаций, а также выводы, сделанные на их основе, согласованы с теми, кто их предоставил; и (d) Определить, что выводы, сделанные на основе консультаций, реализованы (см. пункты A21–A22)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
220.19	<p>При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также проведении аудита в иных случаях, когда аудиторская организация определила, что по ним необходима проверка качества выполнения задания, руководитель задания должен:</p> <p>(а) Определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания;</p> <p>(б) Обсуждать важные вопросы, возникающие в течение проводимого аудита, включая и те, что выявляются на этапе проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим такую проверку; и</p> <p>(с) Не датировать аудиторское заключение до завершения проверки качества выполнения задания (см. пункты А23–А25)</p>
220.20	<p>Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, сделанных аудиторской группой, и выводов, полученных при формировании аудиторского заключения. Данная оценка должна включать:</p> <p>(а) Обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;</p> <p>(б) Анализ финансовой отчетности и предлагаемого аудиторского заключения;</p> <p>(с) Выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов; и</p> <p>(d) Оценку выводов, которые сделала аудиторская группа при формулировании аудиторского заключения, и анализ того, является ли предлагаемое аудиторское заключение правильным (см. пункты А26–А28, А30–А32)</p>

21.1 Обзор

После выполнения запланированных аудиторских процедур должна быть проведена оценка полученных результатов. Это будет включать в себя анализ финансовой отчетности, обзорную проверку аудиторской документации и обсуждения с аудиторской группой, а также внесение любых изменений в план аудита в результате выполненных процедур. Некоторые из ключевых соображений изложены ниже.

Таблица 21.1-1

Контроль качества	Руководитель задания несет ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации по проведению обзорных проверок и за то, чтобы аудиторское мнение было надлежащим.
Консультирование	<p>Руководитель задания несет ответственность за обеспечение того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Аудиторская группа могла обратиться за соответствующей консультацией (как внутри фирмы, так и за ее пределами с третьими сторонами) по трудно решаемым или спорным вопросам; а также • Выводы, сделанные по итогам таких консультаций, были задокументированы и реализованы.
Проверка качества выполнения задания (EQCR)	<p>Когда политика организации предполагает проведение проверки качества выполнения задания руководитель задания должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Убедиться, что назначено квалифицированное лицо, ответственное за проверку качества выполнения задания; • Обсудить важные вопросы аудита с лицом, ответственным за проверку качества выполнения задания; • В случае необходимости информирования о КВА в аудиторском заключении лицо, ответственное за проверку качества выполнения задания, должно убедиться, что требования ISA 701 соблюдены, включая предлагаемую формулировку, которая должна быть включена, если таковая имеется, в заключение аудитора (ISA 220.A28). Для получения дополнительной информации о КВА см. Главу 17 Тома 1; а также • Не датировать заключение аудитора до окончания проверки качества выполнения задания.

В целом, цель аудитора состоит в том, чтобы убедиться, что было получено достаточное количество соответствующих аудиторских доказательств, подтверждающих сделанные выводы, и чтобы было выпущено заключение аудитора, содержащее должным образом сформулированное мнение.

В ходе оценки полученных аудиторских доказательств должны быть рассмотрены вопросы, изложенные ниже.

Таблица 21.1-2

Существенность	<p>Являются ли суммы, установленные для общей существенности и существенности для аудиторских процедур, по-прежнему приемлемыми в контексте фактических финансовых результатов организации?</p> <p>Если целесообразно применять более низкий уровень общей существенности (для финансовой отчетности в целом), чем изначально установленный, то аудитор обязан определить:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Необходимость пересмотра существенности для выполнения аудиторских процедур; и • Если это так, определить, остаются ли актуальными характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.
Риск	<p>В свете результатов аудита, уместны ли оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок? Если нет, оценка рисков должна быть пересмотрена, а дальнейшие запланированные аудиторские процедуры изменены.</p>
Искажения	<p>Рассматривалось ли влияние на аудит выявленных и неисправленных искажений?</p> <p>Была ли рассмотрена причина искажений / отклонений? Они могут указывать на не выявленный риск или значительный недостаток внутреннего контроля.</p> <p>Нужно ли пересматривать общую стратегию аудита и план аудита? Такой подход применим, когда:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными; • Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной ранее; или • Выявлены существенные искажения при раскрытии информации качественного характера. <p>Были ли проведены дополнительные аудиторские процедуры для определения того, остаются ли искажения (по видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации), когда руководству было предложено исправить искажения?</p>
Совершение недобросовестных действий	<p>Указывает ли информация, полученная в результате выполнения прочих процедур оценки риска и связанных с ними действий, на наличие одного или нескольких факторов риска совершения недобросовестных действий?</p> <p>Указывают ли аналитические процедуры, проведенные ближе к концу проведения аудита, на ранее непризнанный риск существенных искажений вследствие совершения недобросовестных действий?</p> <p>Была ли проведена оценка выявленных искажений для определения того, является ли такое искажение признаком недобросовестных действий?</p> <p>Если это так, оцените последствия искажения в отношении других аспектов проведения аудита, в частности, достоверности заявлений руководства. Случай совершения недобросовестных действий вряд ли будет единичным.</p> <p>Есть ли основания полагать, что руководство могло быть причастно к выявленным искажениям, существенным или не существенным, в результате совершения недобросовестных действий?</p> <p>Если это так, проведите повторную оценку риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий и его влияния на характер, сроки и объем аудиторских процедур для реагирования на оцененные риски. Также рассмотрите вопрос о том, указывают ли обстоятельства или условия на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или третьих лиц при пересмотре надежности ранее полученных доказательств.</p> <p>Если были выявлены риски недобросовестных действий, можно подтвердить, что финансовая отчетность не является существенно искаженной в результате совершения недобросовестных действий. Если это невозможно, определите последствия для аудита, включая вопрос о том, ставит ли наличие такого риска под сомнение возможность продолжения аудита.</p>
Подтверждение	<p>Было ли получено достаточное количество надлежащих доказательств, чтобы снизить риски существенного искажения в финансовой отчетности до приемлемо низкого уровня? Рассмотрите необходимость проведения дальнейших процедур.</p>
Аналитические процедуры	<p>Были ли выполнены аналитические процедуры на заключительном этапе обзорной проверки результатов аудита:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Подтвердите результаты аудита; или же • Выявите ранее неучтенные риски существенного искажения?

21.2 Переоценка существенности

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
450.10	Прежде чем приступить к оценке воздействия неисправленных искажений, аудитор должен сделать переоценку существенности, установленной в соответствии с ISA 320, чтобы подтвердить, сохраняет ли она свою актуальность в контексте фактических финансовых результатов организации (см. пункты A14–A15)

Прежде чем аудитор оценит результаты выполнения аудиторских процедур и искажений, выявленных в результате их проведения, он должен пересмотреть суммы, установленные для общей существенности или существенности для выполнения аудиторских процедур. Это необходимо, поскольку первоначальное определение существенности зачастую базируется на оценках финансовых результатов организации, а фактические результаты могут отличаться от оценочных. К факторам, которые могут привести к изменениям, относятся:

- Первоначальное определение существенности более не является уместным в контексте фактических финансовых результатов организации;
- Появляется новая информация (например, ожидания пользователей), которая заставила бы аудитора изначально определить другую сумму (или суммы); а также
- Неожиданные искажения, которые могут привести к превышению суммы существенности, установленной для определенного вида операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Каждый раз, когда требуется пересмотр существенности, аудитор должен рассмотреть и задокументировать влияние на оцененные риски, а также характер, сроки и объем необходимых дальнейших аудиторских процедур.

Если для финансовой отчетности в целом требуется более низкий уровень существенности, также определите, необходимо ли пересмотреть существенность для выполнения аудиторских процедур. Если это так, определите, остаются ли актуальными характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если существенность необходимо пересмотреть, не ждите до окончания аудита, чтобы внести изменения. Если уровень существенности снижается, это может потребовать изменений в оценке рисков и выполнении дополнительных или дальнейших аудиторских процедур.

21.3 Изменения в оценке рисков

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
330.25	Основываясь на проведенных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен до завершения аудита определить, является ли проведенная оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок по-прежнему актуальной (см. пункты A60–A61)

Оценка риска на уровне предпосылок зачастую будет основываться на аудиторских доказательствах, имеющихся до проведения дальнейших аудиторских процедур. Во время выполнения этих процедур может быть получена новая информация, которая потребует изменения первоначальной оценки риска.

Например, при аудите запасов оцененный уровень риска на уровне предпосылки полноты может быть низким, исходя из ожидания того, что средства внутреннего контроля функционируют эффективно. Если в ходе проверки средств контроля будет установлено, что средства внутреннего контроля функционируют неэффективно, то потребуются изменить оценку риска и провести дальнейшие аудиторские процедуры для снижения риска до приемлемо низкого уровня. То же самое относится и к любым аудиторским процедурам, результаты которых не соответствуют ожиданиям.

Некоторые моменты, которые следует учитывать при определении того, изменилась ли первоначальная оценка риска или нет, представлены в таблице ниже.

Таблица 21.3-1

Средства внутреннего контроля	<p>Тестирование средств контроля</p> <ul style="list-style-type: none"> • Поддерживают ли результаты выполнения тестов средств контроля запланированный уровень снижения риска на основе их операционной эффективности? <p>Обход системы внутреннего контроля руководством</p> <ul style="list-style-type: none"> • Есть ли доказательства обхода руководством существующей системы внутреннего контроля? <p>Недостатки внутреннего контроля</p> <ul style="list-style-type: none"> • Является ли потенциальное искажение(я) результатом недостатка системы внутреннего контроля, который должен быть незамедлительно доведен до сведения руководства?
Характер полученных аудиторских доказательств	<p>Новые факторы риска</p> <ul style="list-style-type: none"> • Выявляет ли полученное доказательство какие-либо новые бизнес-риски, факторы риска совершения недобросовестных действий или обход системы руководством? <p>Противоречивые доказательства</p> <ul style="list-style-type: none"> • Не противоречат ли полученные доказательства прочим источникам информации? <p>Противоречивые доказательства</p> <ul style="list-style-type: none"> • Противоречат ли полученные доказательства имеющемуся у аудитора пониманию организации? <p>Принципы учетной политики</p> <ul style="list-style-type: none"> • Есть ли доказательства того, что учетная политика организации не всегда применяется последовательно? <p>Непредсказуемые взаимосвязи</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обосновывают ли доказательства взаимосвязь между финансовыми и нефинансовыми данными? <p>Совершение недобросовестных действий</p> <ul style="list-style-type: none"> • Существуют ли какие-либо признаки, странности, исключения или отклонения, обнаруженные при выполнении тестов, которые могут указывать на возможное совершение недобросовестных действий (включая случаи обхода существующей системы руководством)? <p>Надежность заявлений</p> <ul style="list-style-type: none"> • Есть ли доказательства, которые ставят под сомнение надежность заявлений, сделанных руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление?
Характер искажений	<p>Предвзятость в оценках</p> <ul style="list-style-type: none"> • Могут ли искажения, выявленные в оценочных значениях и оценках справедливой стоимости, указывать на возможную шаблон предвзятости со стороны руководства? <p>Искажения</p> <ul style="list-style-type: none"> • Являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями в финансовой отчетности, рассматриваемой в целом?

Если первоначальная оценка риска была изменена, детали должны быть задокументированы и определена пересмотренная оценка риска. Кроме того, должна быть задокументирована информация о том, каким образом был изменен подробный план аудита для учета пересмотренной оценки рисков. Это может включать изменение характера, сроков или объемов других запланированных аудиторских процедур или выполнение дальнейших аудиторских процедур.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Выделите время в бюджете аудита для аудиторской группы, чтобы обсудить свои выводы (в составе группы) сразу после завершения работы. Вопросы, изложенные в таблице выше, могли бы послужить основой для повестки дня. Помните, что обнаружение недобросовестных действий зачастую происходит в результате объединения информации о мелких и, казалось бы, незначительных вопросов.

21.4 Оценка финансовой отчетности

После того, как определена применимая концепция подготовки финансовой отчетности, требования этой применимой концепции подготовки финансовой отчетности, в том числе относящиеся к раскрытию информации, будут определять форму и содержание финансовой отчетности.

Обратите внимание, что раскрытие информации включает пояснительную или описательную информацию в самой финансовой отчетности, информацию в соответствующих примечаниях или информацию, включенную путем использования перекрестных ссылок, когда это разрешено применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Многие аудиторы используют контрольный список для проверки раскрытия финансовой отчетности, чтобы убедиться в выполнении всех требований к представлению и раскрытию информации.

Помимо специфических концептуальных требований, ISA признают важность рассмотрения представления финансовой отчетности и раскрытия информации в ходе проведения аудита, а не только по его окончанию. Это включает определение и рассмотрение требований к представлению и раскрытию информации в следующих случаях:

- Понимание организации;
- Планирование аудиторского задания;
- Оценка рисков;
- Разработка ответных действий на риски;
- Получение надлежащих аудиторских доказательств; а также
- Формирование мнения и оценка достоверности представления финансовой отчетности.

Это особенно важно в тех случаях, когда потребуется сложная информация качественного характера и информация о финансовых рисках, поскольку для сбора надлежащих аудиторских доказательств может потребоваться дополнительное время. Это может относиться к таким областям, как неопределенность оценки, неопределенности в отношении непрерывности деятельности и раскрытия преимущественно качественного характера.

ISA 330 предусмотрено, что аудитор должен провести аудиторские процедуры, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При осуществлении такой оценки аудитор должен определить, представлена ли финансовая отчетность таким образом, чтобы отражать надлежащим образом:

- Классификацию и описание финансовой информации;
- Оцениваемые операции, события и условия;
- Представление, структуру и содержание финансовой отчетности (см. 330.24)

Оценка надлежащего представления, структуры и содержания финансовой отчетности с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности включает:

Оцените представление, структуру и содержание ФО	Произведите сверку информации, содержащейся в ФО с лежащими в ее основе данными бухгалтерского учета. К такой информации относится информация, полученная из основных или вспомогательных бухгалтерских регистров.
	Убедитесь, что терминология, используемая в финансовой отчетности, включая название каждого отчета в составе финансовой отчетности, соответствует предъявляемым к ней требованиям.
	Оцените следующее: <ul style="list-style-type: none"> • Уровень детализации данных; • Группировку и разгруппировку сумм; и • Основание для расчета указанных сумм.

Следующие соображения должны применяться в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Таблица 21.4-1

Вопрос	Раскрытие информации
Применимая концепция подготовки финансовой отчетности	Надлежащим ли образом финансовая отчетность ссылается или описывает применимую концепцию подготовки финансовой отчетности?
Понятность	Представлена ли информация однозначно и кратко? При размещении информации подчеркивается ли значимость специфической информации об организации для пользователей? Имеются ли соответствующие перекрестные ссылки на раскрытие информации? У пользователей не должно возникать значительных трудностей в идентификации необходимой информации.
Основные положения учетной политики	Обеспечено ли соответствующее раскрытие информации в отношении: <ul style="list-style-type: none"> • Всех основных положений учетной политики применительно к организации? • Изменений в учетной политике, произошедших в течение года? • Основания для использованных оценок? Положения учетной политики изложены в понятной форме? Соответствуют ли положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности? Отражают ли описанные положения учетной политики их фактическое применение на практике?

Вопрос	Раскрытие информации
Представленная информация	<p>Является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной?</p> <p>Была ли включена информация, которая должна быть включена, а также надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована?</p> <p>Не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов?</p>
Раскрытие информации	<p>Обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит заинтересованным пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности?</p> <p>Надлежащим ли образом раскрыта информация, позволяющая пользователям понять характер и объем потенциальных активов и обязательств организации, возникающих в результате операций или событий, которые не отвечают критериям признания (всем критериям для признания), установленным применимой концепции подготовки финансовой отчетности?</p>
Суждения руководства	Надлежащим ли образом ФО описывает важные решения руководства и обосновывает их?
Оценочные значения	<p>Насколько обоснованы оценочные значения, сделанные руководством?</p> <p>Есть ли какие-либо признаки возможной предвзятости в оценках руководства?</p> <p>Раскрыта ли информация об оценочных значениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности? К примеру, информация, относящаяся к расчетам оценочных значений, например, допущения и возможный диапазон значений, при необходимости.</p>
Связанные стороны	Имеются ли соответствующие описания взаимосвязей и операций со связанными сторонами?
Разбивка статей	Обеспечено ли надлежащее раскрытие (или разгруппирование) компонентов более крупных статей, таких как запасы, долгосрочная дебиторская задолженность, основные средства и т. д.
Риски и неопределенности	<p>Обеспечивает ли раскрытие информации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Характер и степень риска существенных искажений, возникающих в результате операций и событий? • Используемые методы и сделанные предположения и суждения, а также изменения к ним, влияющие на суммы, представленные или раскрытые иным образом, включая соответствующий анализ чувствительности? • Понимание изменчивости измерения или неопределенности оценки? • Достаточно ли подробно представлена информация о событиях или условиях, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность?
События после отчетной даты	Существует ли достаточная информация для описания события и его влияния на финансовую отчетность?

21.5 Достоверное представление

Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности прямо или косвенно признают концепцию достоверного представления информации. Когда для подготовки финансовой отчетности используется концепция достоверного представления, аудитор должен оценить, используя профессиональное суждение, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, как в отношении представления, так и раскрытия информации. При этом аудитор учитывает:

- Факты и обстоятельства деятельности организации, включая изменения в них;
- Понимание аудитором организации; и
- Аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита.

Концепция достоверного представления предполагает не только соблюдение положений концепции, но признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией. Раскрытие информации может быть связано с такими существенными вопросами, как последние изменения требований к финансовой отчетности или изменения в экономической среде.

Оценка того, достигается ли достоверное представление в финансовой отчетности, может также включать вопросы, адресуемые руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, относительно:

- Их мнения о том, почему было выбрано конкретное представление, а также альтернативные варианты, которые могут быть приняты во внимание;

- Степени, в которой суммы в финансовой отчетности группируются и разгруппируются, и является ли представление сумм или раскрываемая информация затрудняющими понимание полезной информации или приводящими к вводящей в заблуждение информации; а также
- Соответствие надлежащей отраслевой практике, а также то, соответствуют ли какие-либо отступления от нее обстоятельствам организации и, следовательно, эти отступления являются оправданными.

21.6 Оценка влияния искажений

Пункт №	Цель/цели ISA
450.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы оценить: (а) Воздействие выявленных искажений на проводимый аудит; и (б) Воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.
Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
450.5	Искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором (см. пункты A2–A6)
450.6	Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если: (а) Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными (см. пункты A7) (б) Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с ISA 320 (см. пункт A8)
450.7	Если по запросу аудитора руководство организации проанализировало вид операций, остатков по счетам или раскрытие информации и исправило обнаруженные искажения, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры с целью определить, не сохранились ли какие-либо искажения (см. пункт A9)
450.8	Аудитор должен своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Аудитор должен попросить руководство организации исправить эти искажения (см. пункты A10–A12)
450.9	Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен понять причины, по которым руководство организации не исправляет искажения, и учесть это при оценке того, действительно ли финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения (см. пункт A13)
450.11	Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть следующие вопросы: (а) Размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений (см. пункты A16–A22, A24–A25) (б) Воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом (см. пункт A23)
450.12	Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты A26–A28)
450.13	Аудитор должен также сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о воздействии неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.
450.14	Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений, как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом. В это письменное заявление должен быть включен краткий перечень таких неисправленных искажений (см. пункт A29)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
540.18	Аудитор, основываясь на аудиторских доказательствах, обязан определить, являются ли оценочные значения в финансовой отчетности обоснованными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности или же они искажены (см. пункты A116–A119)

Целью оценки искажений является определение их влияния на проводимый аудит и необходимости выполнения дополнительных аудиторских процедур.

Пересмотр стратегии аудита и подробных планов аудита может потребоваться, если:

- Характер или обстоятельства выявленных искажений указывают на то, что могут существовать другие искажения, которые в совокупности с выявленными искажениями могут превысить существенность для выполнения аудиторских процедур; или же
- Совокупность выявленных и неисправленных искажений приближается к уровню существенности для выполнения аудиторских процедур или превышает его.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Помните, что в финансовой отчетности всегда будет иметься риск невыявленных искажений. Это объясняется присущими аудиту неотъемлемыми ограничениями, изложенными в Главе 4.1 Тома 1 настоящего Руководства.

Таблица 21.6-1

Источник	Описание
Неточности или недобросовестные действия	Персонал организации может совершать ошибки при сборе или обработке данных, на основании которых производится подготовка финансовой отчетности. Это также будет включать ошибки, допущенные при отсечении операций на конец периода. Помимо выявления конкретных искажений, аудитор может также: <ul style="list-style-type: none"> • Произвести количественную оценку ошибок в определенной генеральной совокупности (таких как выручка от продаж) с использованием выборки значений, имеющих денежную стоимость. Вероятная совокупность искажений может быть спрогнозирована при использовании репрезентативной выборки; а также • Рассмотреть характер выявленных искажений. Если имеются многочисленные искажения, влияющие на определенный остаток по счетам или место ведения коммерческой деятельности, это может указывать на риск существенного искажения в результате совершения недобросовестных действий.
Пропуски или недобросовестные действия	Некоторые операции могут быть не отражены в регистрах учета по причине или совершения ошибки или по причине умышленного неотражения, что представляет собой недобросовестные действия.
Значительные операции	Отсутствие коммерческого обоснования для значительных операций (необычного характера или не связанных с обычной коммерческой деятельностью) может быть направлено на манипулирование финансовой отчетностью или сокрытие незаконного присвоения активов.
Бухгалтерские записи	Несоответствующие или несанкционированные бухгалтерские записи могли иметь место в течение периода или в конце периода. Они могут быть использованы для манипулирования суммами, указанными в финансовой отчетности.
Ошибки в расчете оценочных значений	Если оценки организации выходят за пределы допустимого диапазона, это может указывать на то, что руководство могло ошибиться в расчетах, допустить пропуски информации или неверно истолковывать определенные факты, использовать ошибочные допущения при расчете оценочных значений или расчет может содержать какой-либо элемент систематической ошибки. Оценочные значения также могут быть намеренно искажены для манипулирования результатами финансовой отчетности.
Ошибки при определении справедливой стоимости	Могут возникнуть разногласия с суждениями руководства в отношении справедливой стоимости некоторых активов, обязательств и компонентов капитала, которые необходимо оценивать или раскрывать по справедливой стоимости в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности.
Выбор и применение учетных политик	Могут возникнуть разногласия с руководством в отношении выбора и использования определенных учетных политик.
Неисправленные искажения в капитале на начало периода	Неисправленные искажения предыдущих периодов будут отражены в капитале на начало периода. Если они не исправлены, они также могут привести к искажению финансовой отчетности за текущий период.
Признание доходов	Завышение или занижение доходов (например, преждевременное признание доходов, учет фиктивных доходов или ненадлежащий перенос доходов на более поздний период).
Недостатки внутреннего контроля	Искажения могут возникнуть в результате неожиданных недостатков внутреннего контроля. Они должны быть обсуждены или доведены до сведения руководства, а также они должны быть рассмотрены при выполнении дополнительной работы для выявления других искажений, которые могут существовать.

Источник	Описание
Представление финансовой отчетности или раскрытие информации	Определенные раскрытия информации в финансовой отчетности, требуемые в рамках концепции бухгалтерского учета, могут быть опущены или быть неполными, несоответствующими или неточными, при этом они могут потребоваться для достижения целей раскрытия концепции подготовки финансовой отчетности, в зависимости от обстоятельств.

Группировка выявленных искажений

Искажения, выявленные в ходе аудита (включая искажения качественного характера), за исключением явно незначительных, следует накапливать для оценки влияния неисправленных искажений. При оценке влияния искажений характер искажения можно различать фактические искажения, оценочные искажения и / или прогнозируемые искажения.

К примерам ситуаций, где искажения в раскрытиях могут быть существенными, относятся:

Таблица 21.6-2

Вопрос	Потенциальное искажение
Убытки от обесценения	Пропуск важной информации о событиях /обстоятельствах, которые привели к убытку от обесценения.
Принципы учетной политики	Неправильное описание учетной политики, относящейся к значимому показателю в финансовой отчетности.
Обменный курс	Неадекватное описание чувствительности к обменным курсам в организации, осуществляющей международную торговую деятельность.
Отраслевые вопросы	Неточное или неполное описание информации о целях, политике и процессах управления капиталом организаций, осуществляющих страховую или банковскую деятельность.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Большинство искажений количественного характера можно сгруппировать, для того чтобы оценить общее влияние на финансовую отчетность. Однако некоторые искажения (такие как неполное или неточное раскрытие финансовой отчетности) и выводы в отношении искажений качественного характера (например, возможное совершение недобросовестных действий) не могут быть сгруппированы. Эти искажения должны быть задокументированы и оценены как сами по себе, так и в совокупности искажениями (то есть совместно с другими искажениями), чтобы определить, являются ли они существенными.

Для того, чтобы можно было оценить совокупный эффект неисправленных искажений, их следует задокументировать в рабочем документе, ведущемся централизованно. Это предоставит совокупность всех неисправленных искажений, которые были выявлены, за исключением явно незначительных.

Существует ряд этапов в процессе группирования, на которых можно рассмотреть воздействие сгруппированных искажений.

Таблица 21.6-3

Влияние сгруппированных искажений	
Рассмотрите влияние неисправленных искажений на:	Каждый определенный остаток по счету или вид операций
	Итоговые оборотные активы и текущие обязательства
	Итоговые суммы активов и обязательств
	Итоговые доходы и расходы (до налогообложения)
	Чистая прибыль

Возможный подход к группированию искажений проиллюстрирован в таблице ниже.

Примечание: В этом примере искажения на сумму до 100 евро считаются незначительными и поэтому не будут накапливаться.

Таблица 21.6-4

Краткий обзор выявленных искажений

		Сумма завышения (занижения)					
Описание	Обстоятельства возникновения	РД Ссылка	Прибыль до налогообложения			Капитал	Исправлены?
			Активы	Обязательства			
Ошибка в отсутствии начислений обязательств по аренде	Фактические искажения — в результате надзора			(5 500)	5 500	4 125	Да
Неучтенные продажи	Прогнозные искажения из репрезентативной выборки		(12 500)		(12 500)	(9 375)	Да
Дебиторская задолженность, за вычетом кредиторской задолженности	Фактические — Ошибка классификации		(5 500)	(5 500)			Да
Списанное оборудование	Суждение — Ошибка в применении учетной политики		(13 500)		(13 500)	(10 125)	Да
Всего выявленных искажений в ходе аудита			(31 500)	(11 000)	(20 500)	(15 375)	
Искажения, исправленные руководством			31 500	11 000	20 500	15 375	
Всего неисправленных искажений			0	0	0	0	

Искажения качественного характера

Влияние искажений, выявленных при раскрытии информации качественного характера, оценивается с точки зрения соответствующего раскрытия, а также их общего влияния на финансовую отчетность в целом. Затем следует использовать профессиональное суждение, чтобы определить, являются ли такие искажения существенными в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и конкретных обстоятельств организации.

Искажения в раскрытии информации, которые не являются явно незначительными должны накапливаться, даже если их нельзя сгруппировать вместе. Данный вид анализа качественного характера позволяет аудитору оценить влияние таких искажений на раскрытие соответствующей информации и финансовую отчетность в целом.

Ниже приведены некоторые примеры областей, которые могут иметь качественные аспекты, относящиеся к оценке рисков существенного искажения.

Таблица 21.6-5

Искажения, которые	Описание
Влияет на соответствие	Несоблюдение нормативных требований, долговых ковенант и других договорных требований.
Маскировка изменений	Например, изменение прибыли или динамика прочих изменений, особенно в контексте общих экономических и отраслевых условий.
Увеличение суммы вознаграждения руководства	Искажение, которое обеспечило бы выполнение требований о премиях или других компенсационных стимулах.
Влияние других сторон	К примеру, внешние и связанные стороны.
Влияние на понимание пользователей	Пропуск информации, представление которой специально не требуется, но которая, по мнению аудитора, является важной для понимания пользователями финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации;
Несущественны в данный момент, но вероятно будут значимы в будущем	Неправильный выбор или применение учетной политики, которая оказывает несущественное влияние на финансовую отчетность текущего периода, но может оказать существенное влияние на финансовую отчетность будущих периодов.
Банковские обязательства	Относительно небольшая сумма, которая может быть очень существенной для организации, если это приведет к нарушению банковского или кредитного соглашения.
Влияние на показатели оценки результатов деятельности	Влияет на коэффициенты, используемые для оценки финансового положения, результатов деятельности или денежных потоков организации.

Оценка искажений

Выявленные искажения должны своевременно обсуждаться с руководством наряду с требованием исправить их. Исправления могут повлиять на остатки в финансовой отчетности или позволят исправить несоответствующие раскрытия финансовой отчетности. Шаги, связанные с устранением выявленных искажений, изложены ниже.

Таблица 21.6-6

Устранение выявленных искажений	
Переоценка существенности	Рассмотрите вопрос о том, может ли возникнуть необходимость в пересмотре общей существенности до оценки последствий неисправленных искажений на основе фактических финансовых результатов.
Рассмотрите причины и влияние на план аудита	<p>Рассмотрите причины искажений, выявленных в ходе аудита. К ним относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Потенциальные показатели недобросовестных действий; • Возможное существование прочих искажений; • Наличие невыявленного риска; или же • Значительный недостаток внутреннего контроля. <p>В свете вышеприведенных выводов определите, нужно ли пересматривать общую стратегию аудита и план аудита. Это потребуются, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными; или • Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности.
Управление запросами для внесения исправлений	Направьте запрос руководству о необходимости исправить все выявленные искажения, кроме явно незначительных.
Направьте запрос руководству о необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур	Если точная сумма искажений в совокупности неизвестна (например, при распространении искажений, выявленных по аудиторской выборке), направьте запрос руководству с просьбой выполнить процедуры, необходимые для определения суммы фактических искажений, а затем внести соответствующие исправления в финансовую отчетность. Если это происходит, потребуется проведение дополнительных аудиторских процедур, чтобы определить, остаются ли какие-либо искажения.
Руководство отказывается исправить некоторые или все искажения	<p>Если руководство отказывается исправить некоторые или все искажения:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Получить представление о причинах, по которым руководство не вносит исправления, и принять это во внимание при оценке того, имеются ли в финансовой отчетности существенные искажения; • Информировать о неисправленных искажениях лиц, отвечающих за корпоративное управление, в том числе об их влиянии на мнение аудитора в аудиторском заключении (если это не запрещено законом или нормативными актами); а также • Направить запрос лицам, ответственным за корпоративное управление, об исправлении искажений, которые не исправил руководитель.

При вынесении заключения о том, приведут ли неисправленные искажения (по отдельности или в совокупности) к существенному искажению финансовой отчетности в целом, аудитор будет учитывать факторы, перечисленные в приведенной ниже таблице.

Таблица 21.6-7

Вопрос	
Имеется ли существенное искажение?	<p>Размер и характер искажений в отношении:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Финансовой отчетности в целом; • Отдельных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации; а также • Определенных обстоятельств их возникновения. <p>Неотъемлемых ограничений, присущих оценочному или статистическому тестированию. Всегда существует вероятность того, что некоторые искажения не будут выявлены.</p> <p>Насколько близок вероятный уровень совокупного неисправленного искажения к уровню (уровням) существенности? Риск существенного искажения возрастает по мере того, как вероятное совокупное искажение приближается к пороговому значению существенности.</p> <p>Количественные соображения или возможность совершения недобросовестных действий, когда искажение относительно небольшой суммы, тем не менее, может оказать существенное влияние на финансовую информацию.</p> <p>Влияние неисправленных искажений, связанных с предыдущими периодами.</p>

Руководство несет ответственность за корректировку финансовой отчетности для исправления существенных искажений (включая неадекватное раскрытие информации) и за осуществление любых других необходимых действий.

Письменные заявления

Ответственность руководства должна подтверждаться получением письменного заявления от руководства. В этом заявлении будет указано, что любые неисправленные искажения (приложить или включить список), по мнению руководства, несущественны как по отдельности, так и в совокупности. Если руководство не согласно с оценкой искажений, оно может добавить к своему письменному заявлению такие слова, как:

«Мы не согласны с тем, что статьи ... и ... имеют искажения, потому что [описание причин]».

Примечания:

1. Когда аудитор сообщает о результатах лицам, отвечающим за корпоративное управление, возникает необходимость в отдельном выявлении существенных неисправленных искажений.
2. В некоторых юрисдикциях законодательные или нормативные акты могут ограничивать информирование аудитором руководства об определенных искажениях или других лицам внутри организации. Некоторые законы или нормативные акты запрещают сообщать информацию или осуществлять прочие действия, которые могут нанести ущерб расследованию соответствующего органа в отношении фактического или предполагаемого незаконного действия, включая информирование организации. Например, аудитор обязан сообщать в соответствующий орган о любых выявленных подозрениях касательно несоблюдения законодательства о противодействии отмыванию доходов. Если существуют потенциальный конфликт между обязательствами аудитора соблюдать конфиденциальность и обязательствами передавать информацию, аудитор может рассмотреть возможность получения юридической консультации.

В тех случаях, когда лицам, отвечающим за корпоративное управление, сообщается о неисправленных искажениях со стороны руководства, а исправления по-прежнему не вносятся, аудитор должен получить аналогичное заявление. Это указывает на то, что лица, отвечающие за корпоративное управление, также считают, что последствия неисправленных искажений являются несущественными, как по отдельности, так и в совокупности, для финансовой отчетности в целом. Краткий обзор таких статей должен включаться в письменное заявление или быть приложением к нему.

21.7 Достаточные надлежащие аудиторские доказательства

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
---------	---------------------------------

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
330.26	Аудитор должен установить, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства. При формировании своего мнения аудитор должен принять во внимание все соответствующие аудиторские доказательства независимо от того, подтверждают ли они предпосылки в отношении финансовой отчетности или противоречат им (см. пункт А62)
330.27	Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении существенной предпосылки на уровне финансовой отчетности, он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Общая цель заключается в том, чтобы получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы снизить риски существенного искажения в финансовой отчетности до приемлемо низкого уровня.

То, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, в конечном итоге является вопросом профессионального суждения. Оно будет в первую очередь основано на удовлетворительном выполнении дальнейших аудиторских процедур, разработанных для устранения оцененных рисков существенного искажения. Это включает любые дополнительные или измененные процедуры, которые были выполнены для устранения изменений, выявленных при первоначальной оценке риска. Некоторые из факторов, которые необходимо принимать во внимание при оценке достаточности и надлежащего характера и аудиторских доказательств, включают факторы, изложенные в представленной ниже таблице.

Таблица 21.7-1

Оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств	
Факторы, которые необходимо принимать во внимание	<p>Существенность искажений</p> <ul style="list-style-type: none"> Насколько существенным является искажение в рамках рассматриваемой предпосылки и какова вероятность того, что оно окажет существенное влияние (по отдельности или в совокупности с другими потенциальными искажениями) на финансовую отчетность? <p>Ответные действия руководства</p> <ul style="list-style-type: none"> Насколько ответственно руководство выполняет ответные действия на результаты аудита и насколько эффективна система внутреннего контроля в отношении факторов риска? <p>Предыдущий опыт</p> <ul style="list-style-type: none"> Каков был предыдущий опыт выполнения подобных процедур и были ли выявлены какие-либо искажения? <p>Результаты выполненных аудиторских процедур</p> <ul style="list-style-type: none"> Соответствуют ли результаты выполненных аудиторских процедур их целям, и есть ли признаки недобросовестных действий или ошибки? <p>Качество информации</p> <ul style="list-style-type: none"> Подходят ли источник и надежность имеющейся информации для подтверждения выводов аудита? <p>Убедительность</p> <ul style="list-style-type: none"> Насколько убедительными являются аудиторские доказательства? <p>Понимание организации</p> <ul style="list-style-type: none"> Подтверждают ли полученные доказательства или противоречат результатам процедур оценки риска (которые были выполнены для получения понимания организации и ее среды, включая внутренний контроль)?

Если невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен выразить модифицированное мнение или должен отказаться от выражения мнения.

21.8 Заключительные аналитические процедуры

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
520.6	Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора (см. пункты A17–A19)

Помимо выполнения аналитических процедур для целей оценки рисков, а затем в качестве процедур проверки по существу, аудитор должен применять аналитические процедуры в ходе или ближе к окончанию аудита при формировании общего вывода (ISA 520).

Целями проведения этих заключительных аналитических процедур являются:

- Выявление ранее непризнанного риска существенного искажения;
- Гарантия того, что выводы, сделанные в ходе аудита по отдельным компонентам или элементам финансовой отчетности, могут быть подтверждены; а также
- Содействие в выработке общего вывода относительно соответствию финансовой отчетности организации пониманию аудитора.

В случае выявления новых рисков или непредвиденных взаимосвязей между данными аудитором может потребоваться переоценка запланированных или выполненных процедур аудита.

21.9 Значимые выводы и вопросы

Завершающим шагом процесса оценки является внесение всех важных выводов или вопросов в документ об окончании задания. Этот документ может включать:

- всю информацию, необходимую для понимания важных выводов или вопросов; или же
- Перекрестные ссылки, при необходимости, на другую доступную подтверждающую аудиторскую документацию.

Этот документ также будет включать выводы об информации, которую аудитор определил, касающейся существенных вопросов, которые не соответствуют или противоречат окончательным выводам аудитора. Однако это требование не распространяется на хранение документации, которая подготовлена неправильно или была заменена, такой как проекты финансовой отчетности, которые могли быть неполными.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Ключевые вопросы аудита

В тех случаях, когда требования ISA 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» подлежат применению, аудитор может на основании профессионального суждения принять решение о том, что характер и масштабы выявленных искажений представляют собой вопросы, значимые для аудита финансовой отчетности и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита, которые будут описаны в аудиторском заключении.

21.10 Наглядные примеры из практики — Оценка аудиторских доказательств

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

В результате выполнения запланированных аудиторских процедур были отмечены следующие неисправленные искажения и вопросы.

Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

18 февраля 20X3 года

Выдержка из краткого обзора возможных корректировок — Dephta

Описание	Обстоятельства возникновения	РД Ссылка	Сумма завышения (занижения)				Исправленный?
			Активы	Обязательства	Прибыль до налогообложения	Капитал	
Ошибки в расчете оценки запасов.	Новый сотрудник допустил несколько ошибок.	D.300	(19 000)		(19 000)	(15 200)	Да
Личные расходы оплачиваются из средств Dephta и не добавляются на счет акционера.	Выявлено во время тестирования расходов. Это было сопряжено с необходимостью проведения некоторого дополнительного объема работы, чтобы выявить аналогичные статьи.	550.8		(4 800)	(4 800)	(3 840)	Да
Срок оплаты счета клиента превысил 90 дней и никаких последующих платежей.	Обзорная проверка распределения платежей по срокам оплаты и последующих платежей.	C.305	12 000		12 000	9 600	Да
Всего выявленных искажений в ходе аудита			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Искажения, исправленные руководством			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Всего неисправленных искажений			0	0	0	0	

В приведенном выше перечне будет также содержаться перекрестная ссылка на то, где была проделана дополнительная работа для обеспечения отсутствия других аналогичных искажений или что такое искажение не свидетельствует о наличии более серьезной проблемы, такой, как обход системы контроля руководством.

Выдержка из меморандума к файлу в отношении оценки аудиторских доказательств

Результаты аудита	Планируемые ответные действия
<i>Ряд ошибок служащих при оценке запасов привел к занижению стоимости запасов на 19 000 евро.</i>	<i>Характер ошибок должен быть проанализирован, чтобы выявить слабые места во внутреннем контроле. Необходимо провести дополнительную работу для того, чтобы все существенные ошибки были обнаружены. Следует включить комментарий в письмо руководству.</i>
<i>Во время тестирования расходов было обнаружено, что 4800 евро, которые были потрачены на техническое обслуживание оборудования были связаны с расходами на обслуживание личного внедорожника Сураджа марки Mercedes-Benz.</i>	<i>Необходимо провести дополнительную работу по идентификации любых других невыявленных операций, связанных с личным потреблением. Если будут выявлены иные операции, подумайте, не является ли ошибкой в оценке с честности руководства и показателем возможного совершения недобросовестных действий.</i>
<i>В ходе тестирования дебиторской задолженности мы отметили, что некоторые счета, срок оплаты которых превысил 90 дней и никаких платежей Не было получено во время тестирования дебиторской задолженности. Несмотря на то, что Сурадж заверил нас, что эти счета подлежат возмещению (так как клиент подтвердил остаток долга), оплата счета представляется маловероятной. Учитывается как неисправленная ошибка.</i>	<i>Продолжайте отслеживать поступления денежных средств до даты выполнения оценки влияния событий после отчетной даты. Проанализируйте историю платежей этих клиентов и постарайтесь получить больше информации об этих компаниях</i>
<i>Некоторые инструменты и оборудование, указанные в данных бухгалтерского учета, как представляется, больше не используются. Были приобретены машины, которые выполняют ту же самую работу за доли времени. Руководство по-прежнему считает, что активы имеют ценность, так как они все равно будут использоваться в случае поломки машины.</i>	<i>Выясните, действительно ли инструменты и оборудование использовались в прошлом периоде. Определите капитальные затраты на инструменты и оборудование и укажите, требуется ли их списание.</i>

Наглядный пример из практики В — «Kumar & Co.»

Выдержка из меморандума, касающегося краткого обзора возможных корректировок

Запасы

Перечень запасов по результатам нашего пересчета запасов не увязывался с окончательным перечнем — заниженные запасы на 1 800 евро, а прибыль на 1 800 евро; см. РД D.108.

Ответные действия аудитора

Ошибка возникла по причине того, что Руби не использовала окончательный перечень запасов. Наши процедуры проверки по существу будут расширены для обеспечения того, чтобы все корректировки, обсужденные при проведении пересчета, были отражены в окончательном перечне.

Ошибка отражения кредиторской задолженности в соответствующем периоде

Руби не делала начислений за крупный ремонт и обслуживание токарного станка. Выявлено во время тестирования последующих платежей. См. РД СС.110. Влияет на обязательства и прибыль до налогообложения на сумму 900 евро.

Ответные действия аудитора

Следует расширить область нашего тестирования отражения данных в соответствующем периоде, поскольку, похоже, Руби была слишком занята в этот период, чтобы сохранить список всех расходов, оплаченных после окончания периода, относящегося к финансовому 20X2 году. Пороговое значение для тестирования снижено до 400 евро.

Руководство согласилось исправить эти искажения.

Подготовлено: FJ **Дата:** 24 февраля 20X3 года

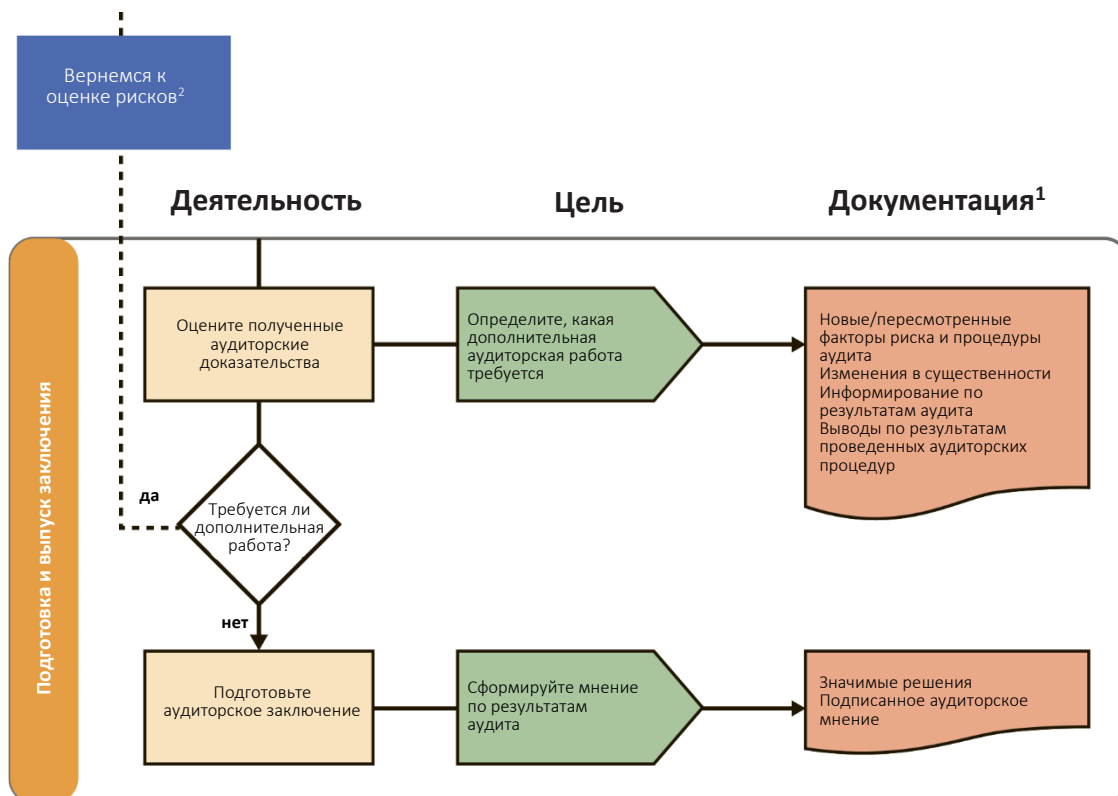
Подготовлено: LF **Дата:** 5 марта 20X3 года

22

ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство о том, как обеспечивать эффективность двухстороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, и о том, какие выводы аудита и другие вопросы должны быть сообщены.	260 (Пересмотренный), 265, 450

Схема 22.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Пункт №	Цель/цели ISA
260.9	Цели аудитора состоят в том, чтобы: (а) Четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения; (б) Получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию, имеющую значение для аудита; (с) Своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности; и (д) Обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.
Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
260.10	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Лица, отвечающие за корпоративное управление, - лицо (лица) или организация (организации), (например, доверительный управляющий), которые несут ответственность за надзор за стратегическим направлением деятельности организации и имеют обязанности, связанные с обеспечением подотчетности организации. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности. В некоторых организациях ряда юрисдикции к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник. См. информацию о разнообразных структурах корпоративного управления в пунктах A1 - A8. (б) Руководство - лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикции в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.
260.11	Аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие (см. пункты A1–A4)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
260.12	Если аудитор осуществляет информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление, например с аудиторским комитетом, или каким-либо отдельным лицом, аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с органом управления (см. пункты А5–А7)
260.13	В некоторых ситуациях все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, например в случае малого бизнеса, когда организацией управляет единственный собственник и полномочий управления больше ни у кого нет. В таких случаях, если вопросы, о которых необходимо информировать в соответствии с требованиями настоящего стандарта, доводятся до сведения лица или лиц, наделенных руководящими полномочиями, и это лицо или лица также отвечают за корпоративное управление, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление. Данные вопросы рассмотрены в пункте 16(с). Тем не менее, аудитор должен удостовериться в том, что, информируя лицо или лиц, наделенных руководящими полномочиями, он должным образом информирует всех тех, кого в иных обстоятельствах он был бы обязан проинформировать как лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты А8)
260.14	Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности, включая следующее: (а) Аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление; и (б) Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей (см. пункты А9–А10)
260.15	Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты А11–А16)
260.16	Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, следующее: (см. пункты А17–А18) (а) Мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации (см. пункты А19–А20) (б) Информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита (см. пункт А21) (с) Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией: (i) Значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством; и (см. пункт А22) (ii) Письменные заявления, запрашиваемые аудитором; (d) Обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются (см. пункты А23–А25) (e) Прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности. (см. пункты А26–А28)
260.18	Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений (см. пункты А37–А45)
260.19	Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита (см. пункты А46–А48)
260.21	Аудитор должен своевременно осуществлять информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункты А49–А50)
260.22	Аудитор должен установить, был ли процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения целей аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия, если такие имеются, для оценки им рисков существенного искажения и возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, а также принять соответствующие меры (см. пункты А51–А53)
260.23	Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован. Если информация о вопросах сообщается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию такого сообщения в составе аудиторской документации (см. пункт А54)
265.09	Аудитор должен в письменной форме сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление (см. пункты А12–А18, А27)

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
450.12	Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты A26–A28)
450.13	Аудитор должен также сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о воздействии неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

22.1 Обзор

Эффективный процесс двустороннего информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, является важным элементом каждого аудита. Этот процесс позволяет:

- Аудитору сообщать необходимые и прочие сведения; а также
- Предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, аудитору информацию, которая в противном случае не была бы доступна. Эта информация может быть полезна аудитору при планировании и оценке результатов.

22.2 Руководство

Структуры управления различаются в зависимости от юрисдикции и организации, отражая влияние таких факторов, как различные культурные и правовые основы, а также размер и характеристики собственности. В большинстве организаций управление относится к коллективной ответственности регулирующего органа, такого как совет директоров, наблюдательный совет, партнеры, собственники, комитет по вопросам управления, совет управляющих, попечители или аналогичные им лица.

В малых организациях управление может быть поручено одному человеку, например, руководителю-собственнику, при условии, что нет других собственников, или единоличному доверительному управляющему. В этих случаях, если необходимо информировать руководство о подобных вопросах, нет необходимости еще раз информировать о данных вопросах то же лицо или тех же лиц, но уже в роли ответственных за корпоративное управление.

Тем не менее, если за управление организацией ответственно несколько лиц (например, других членов семьи), аудитор должен предпринять шаги для обеспечения того, чтобы каждое из ответственных лиц было надлежащим образом проинформировано.

В других организациях, где управление является коллективной ответственностью, сообщения аудитора могут быть направлены подгруппе лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, комитету по аудиту. В подобных случаях,

аудитор определяет, есть ли необходимость информировать весь орган управления. Это определение будет основываться на:

- Соответствующих обязанностях подгруппы и органа управления;
- Характере вопроса, о котором должно быть сообщено;
- Соответствующих правовых или нормативных требованиях; и
- Имеет ли подгруппа полномочия принимать меры в отношении сообщаемой информации и может ли она предоставить дополнительную информацию и разъяснения, которые могут потребоваться аудитору.

В тех случаях, когда соответствующее лицо (лица), с которым необходимо осуществлять информационное взаимодействие, может быть не четко определено в силу применимых правовых рамок или других обстоятельств выполнения задания, аудитор может столкнуться с необходимостью обсудить и согласовать соответствующее лицо или лиц, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие, со стороны, привлечшей аудитора для выполнения задания. При принятии решения о том, с кем ему следует взаимодействовать, понимание аудитором структуры и процедур корпоративного управления организации, играет важную роль. Соответствующее лицо или лица, которых необходимо информировать, могут меняться в зависимости от вопроса, информация о котором должна быть сообщена.

Когда организация является компонентом группы, соответствующее лицо (лица), с которым взаимодействует аудитор компонента, зависит от условий аудиторского задания и вопроса, который необходимо сообщить. В некоторых случаях несколько компонентов могут вести одни и те же бизнесы в рамках одной системы внутреннего контроля и использовать одни и те же методы учета. В тех случаях, когда лица, отвечающие за корпоративное управление этими компонентами, одинаковы (например, общий совет директоров), можно избежать дублирования, работая с этими компонентами одновременно для целей эффективного информационного взаимодействия.

22.3 Вопросы, которые должны быть сообщены

Вопросы аудита, представляющие интерес для корпоративного управления, включают:

- Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности;
- Планируемый объем и сроки проведения аудита; а также
- Значительные выводы по результатам аудита.

Для аудиторской проверки финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, и любых других аудиторских проверок, когда согласно законам и нормативным актам аудитор обязан или решает применить ISA 701, аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, вопросы, которые определены как ключевые вопросы аудита. Если аудитор не выявляет такие вопросы или, в крайне редких случаях, намеревается не сообщать о таком вопросе, он должен сообщить о том, что ключевые вопросы аудита, о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют. Аудитор не обязан разрабатывать аудиторские процедуры для цели выявления других вопросов, представляющих интерес для целей корпоративного управления, если только это не предусмотрено отдельно или не требуется в соответствии с национальными стандартами аудита или законодательством

В некоторых случаях местные требования, законы или нормативные акты могут налагать обязательства конфиденциальности, которые ограничивают информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Ссылка на такое требование должна быть сделана до взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Уделите время, чтобы наладить конструктивные рабочие отношения с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Это поможет повысить эффективность информационного взаимодействия между сторонами.

Обязанности аудитора

Лица, отвечающие за корпоративное управление, должны быть проинформированы о значимых вопросах, имеющих значение для осуществляемого ими надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.

Это включает в себя информирование о том, что:

- Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей; а также
- В обязанности аудитора входят:
 - Формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - Информирование о важных вопросах, возникающих в результате аудита финансовой отчетности; а также
 - Рассмотрение любых ключевых вопросов аудита, если требуется применение или применяется ISA 701.

Это требование зачастую можно выполнить, предоставив лицам, отвечающим за корпоративное управление, копию письма-соглашения об условиях задания. Оно будет содержать информацию по вопросам, изложенным ниже, которые должны быть доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Таблица 22.3-1

Характер информационного взаимодействия	
Предоставить копию письма-соглашения об условиях аудиторского задания	Ответственность аудитора за проведение аудита в соответствии с требованиями ISA.
	В соответствии с требованиями ISA будут сообщаться важные вопросы, возникающие в связи с аудитом, относящиеся к лицам, отвечающим за корпоративное управление, в отношении надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.
	ISA не требуют, чтобы аудитор разрабатывал процедуры для выявления дополнительных вопросов с целью установления информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.
	Ответственность аудитора (где это применимо) за доведение до сведения конкретных вопросов, требуемых законодательными или нормативными актами, соглашением с организацией или дополнительными требованиями, применимыми к соглашению (например, стандартами национального профессионального органа бухгалтерского учета).

Планируемый объем и сроки проведения аудита

Целью обсуждения планирования аудита является содействие двустороннему информационному взаимодействию между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление. Тем не менее, следует принять меры, чтобы не предоставлять подробную информацию (такую как характер и сроки проведения конкретных аудиторских процедур), которая может поставить под угрозу эффективность аудита.

Это вызывает особую озабоченность, когда некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией.

Вопросы, подлежащие обсуждению, будут включать вопросы, изложенные ниже.

Таблица 22.3-2

Описание	
План аудита	Общие сведения о плане, объеме и сроках проведения аудита.
	Применение концепции существенности в аудите.
	Какие меры аудитор планирует предпринять в ответ на значимые риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок.
	Подход к средствам внутреннего контроля, имеющим значение для аудита.
	Существенные изменения в стандартах бухгалтерского учета и возможное влияние.
Получение информации от лиц, отвечающих за корпоративное управление (что может повлиять на планы аудита)	Обсуждение целей и стратегий организации, любых существенных связей с регулирующими органами и связанных с этим бизнес-рисками, которые могут привести к существенным искажениям.
	Описание надзора, осуществляемого за: <ul style="list-style-type: none"> • Адекватностью системы внутреннего контроля, включая риски совершения недобросовестных действий; • Компетентностью и честностью руководства; а также • Действия по результатам предыдущего информационного взаимодействия с аудитором;
	Вопросы, на которые необходимо обратить особое внимание в ходе проведения аудита.
	Запросы о том, чтобы аудитором были выполнены дополнительные процедуры.
	Прочие вопросы, которые могут повлиять на аудит финансовой отчетности.

Значимые выводы по результатам аудита

За исключением случаев, когда вопрос связан с компетенцией или честностью руководства, аудитор первоначально будет обсуждать с руководством вопросы, представляющие интерес для управления. Эти первоначальные обсуждения служат целям выяснения фактов и значимых вопросов и дают руководству возможность предоставить дополнительную информацию.

В Приложении 1 к ISA 260 (пересмотренный) (воспроизведено ниже) приведен список специфических вопросов, о которых должны быть проинформированы лица, отвечающие за корпоративное управление. Эти требования были рассмотрены в других частях настоящего Руководства.

Таблица 22.3-3

ISA №	Определенные вопросы должны доводиться до сведения	Пункт
МСКК 1	<i>Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг</i>	30(a)
ISA 240	<i>"Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности"</i>	21, 39 (c) (i), 40-42
ISA 250 (Пересмотренный)	<i>Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности</i>	15, 20, 23-25
ISA 265	<i>Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля лиц, отвечающих за корпоративное управление и руководства</i>	9
ISA 450	<i>Оценка искажений, выявленных в ходе аудита</i>	12-13
ISA 505	<i>Внешние подтверждения</i>	9
ISA 510	<i>Аудиторские задания, выполняемые впервые — Остатки на начало периода</i>	7
ISA 550	<i>Связанные стороны</i>	27
ISA 560	<i>События после отчетной даты</i>	7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a), 17
ISA 570 (Пересмотренный)	<i>Непрерывность деятельности</i>	25

ISA №	Определенные вопросы должны доводиться до сведения	Пункт
ISA 600	Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)	49
ISA 610 (Пересмотренный, 2013 г.)	Использование работы внутренних аудиторов	20, 31
ISA 700 (Пересмотренный)	Формирование заключения и отчетности по финансовой отчетности	40
ISA 701	Информирование о ключевых вопросах аудита в заключении независимого аудитора	17
ISA 705 (Пересмотренный)	Модифицированное мнение в заключении независимого аудитора	12, 14, 23, 30
ISA 706 (Пересмотренный)	Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в заключении независимого аудитора	12
ISA 710	Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность	18
ISA 720 (Пересмотренный)	Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	17, 18, 19

Некоторые из наиболее распространенных вопросов, представляющих интерес для целей управления, которые могут быть сообщены (предпочтительно в письменной форме), изложены в таблице ниже.

Таблица 22.3-4

Вопросы аудита	Соображения, касающиеся информационного взаимодействия
Принципы учетной политики	Выбор (или изменение) существенной учетной политики и практики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации.
Сообщения за предыдущий период	Вопросы, связанные с управлением, о которых аудитор информировал ранее, которые могут повлиять на финансовую отчетность за текущий период.
Риски существенного искажения	Потенциальное влияние на финансовую отчетность любых существенных рисков (такие как текущие судебные разбирательства), которые требуют раскрытия в финансовой отчетности.
Существенные неопределенности	Существенные неопределенности, связанные с событиями и условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно.
Вопросы, требующие принятия решения	Условия ведения бизнеса, влияющие на организацию и ее бизнес-планы и стратегии, которые могут повлиять на риски существенного искажения. Обеспокоенность по поводу консультаций руководства с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита.
Выявленные значительные трудности	К таким трудностям могут относиться: <ul style="list-style-type: none"> Решение сложных вопросов бухгалтерского учета или аудита; Недоступность документов, необходимых для аудита; Персонал не может самостоятельно решить вопросы; Ограничения объема аудита и как они были устранены; а также Разногласия с руководством по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для финансовой отчетности организации или заключения аудитора.
Комментарии по вопросам управления организацией	Вопросы, касающиеся компетенции руководства: <ul style="list-style-type: none"> Значительные недостатки системы внутреннего контроля; Вопросы касательно честности руководства; Значительные сделки со связанными сторонами; Незаконные действия; а также Недобросовестные действия при непосредственном участии руководства.
Корректировки аудита	Неисправленные аудиторские корректировки, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации.
Неисправленные искажения	Неисправленные искажения, которые, по мнению руководства, являются несущественными (за исключением явно незначительных сумм) как по отдельности, так и в совокупности, для финансовой отчетности в целом.
Аудиторское заключение	Изложите причины любых ожидаемых модификаций аудиторского мнения.

Вопросы аудита	Соображения, касающиеся информационного взаимодействия
Согласованные вопросы	Любые прочие вопросы, согласованные в условиях аудиторского задания.
Прочие вопросы	Прочие вопросы, если таковые имеются, возникающие в связи с аудитом, которые, по профессиональному мнению аудитора, имеют большое значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.
Ключевые вопросы аудита (КВА)	Если ISA 701 подлежит применению (требуется для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам или в соответствии с национальным законодательством / нормативными актами), или применяются на добровольной основе, КВА должны быть сообщены в аудиторском заключении.

ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Сообщите о значимых вопросах в письменной форме, где это возможно или когда это необходимо, например, о существенных недостатках средств контроля. Письмо или заключение представляет собой документ, совместно используемый обеими сторонами, в котором изложены вопросы, которые необходимо сообщать. Если необходимые вопросы сообщаются в устной форме, составьте протокол совещания, который можно довести до сведения организации, чтобы сформировать соответствующую запись о том, что информационное взаимодействие имело место.

Документация

Если вопросы, которые должны быть сообщены согласно требованиям ISA, передаются в устной форме, подготовьте примечания для файла, описывающие, когда и кому были сообщены эти вопросы. Если вопросы были сообщены в письменном виде, сохраните копию сообщения как часть аудиторской документации.

Своевременность

Убедитесь, что вопросы аудита, представляющие интерес, сообщаются своевременно, чтобы лица, отвечающие за корпоративное управление, могли предпринять соответствующие действия.

22.4 Наглядные примеры из практики — Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — "Ознакомление с примерами из практики".

Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

Вопросы, выявленные в ходе аудита, представляющие интерес для руководства

Ниже приводится выдержка из письма, отправленного руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление.



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

15 марта 20X3 года
Г-ну Сурадж Дефта,
Управляющему директору
Dephta Furniture
2255 West Street North Cabetown United Territories
123-50214

Уважаемый Г-н Дефта,

Вопросы, затронутые в настоящем сообщении, вытекают из проведенного нами аудита финансовой отчетности и касаются вопросов, которые, по нашему мнению, должны быть доведены до вашего сведения.

Мы завершили аудит финансовой отчетности Dephta Furniture в соответствии с профессиональными стандартами. Мы планируем выпустить наше аудиторское заключение от 20 марта 20X3 года, как только получим подписанное письмо-представление.

Наш аудит проводится для получения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Гарантировать абсолютную уверенность невозможно из-за неотъемлемых ограничений аудита и внутреннего контроля, что приводит к неизбежному риску того, что некоторые существенные искажения могут быть не выявлены.

При планировании нашего аудита мы рассматриваем систему внутреннего контроля финансовой отчетности, чтобы определить характер, объем и сроки проведения аудиторских процедур. Тем не менее, аудит финансовой отчетности не дает гарантии эффективности системы внутреннего контроля в Dephta Furniture. Тем не менее, если в ходе нашей проверки нам станут известны определенные недостатки в системе внутреннего контроля, мы незамедлительно сообщим вам об этом. Пожалуйста, см. Приложение А к настоящему письму (в рассматриваемом письме не представлено).

Поскольку недобросовестные действия носят преднамеренный характер, всегда существует риск того, что существенные искажения, недобросовестные и другие незаконные действия могут иметь место и не будут обнаружены нами в ходе аудита финансовой отчетности.

Ниже приводится краткий обзор выводов, полученных в результате проведения аудита.

1. Мы не выявили каких-либо существенных вопросов (за исключением выявленных искажений, которые уже обсуждались с вами и были вами исправлены), на которые необходимо обратить ваше внимание.
2. В ходе проведения аудита руководство и сотрудники оказали нам содействие. Насколько нам известно, мы также имели полный доступ к данным бухгалтерского учета и другим документам, которые нам были необходимы для проведения аудита. У нас не было никаких разногласий с руководством, и мы решили все вопросы, связанные с аудитом, бухгалтерским учетом и раскрытием информации, чем были очень удовлетворены.

Мы также хотели бы обратить ваше внимание на следующие вопросы:

- Внесены ли изменения в правила, регулирующие профессиональную деятельность. См. Приложение В (в рассматриваемом письме не представлено)
- Выявлены ли прочие вопросы, которые могут представлять интерес для руководства. См. Приложение С. (в рассматриваемом письме не представлено)

Обратите внимание, что международные стандарты аудита не требуют от нас разработки процедур с целью выявления дополнительных вопросов с целью информирования о них лиц, отвечающих за корпоративное управление. Соответственно, аудит обычно не выявляет все подобные вопросы.

Настоящее информационное сообщение подготовлено исключительно для информирования руководства и не предназначено для каких-либо иных целей. Мы не несем никакой ответственности перед любой третьей стороной, которая использует это сообщение.

С уважением,

Сан Чжун Ли

ТОО "Джамел, Вудвинд энд Винг" (Jamel, Woodwind & Wing LLP)

МЕМОРАНДУМ К АУДИТОРСКОМУ ФАЙЛУ: Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

Исправления и выводы аудитора

Мы обсудили корректировки остатка запасов и начисленной кредиторской задолженности с Раджем. Он отметил, что из-за проблем в семье он не уделял столько времени контролю за работой Руби и утверждению операций в этот период, поэтому он не удивился, что в отчетности выявлены пропуски. Он обещал убедиться, что Руби отслеживает счета, оплаченные после окончания периода, для целей начисления в следующем периоде.

Мы указали, что, за исключением указанных корректировок, мы не обнаружили никаких других существенных недостатков в ходе нашего аудита, и что Руби оказывала нам содействие.

Прочие рекомендации

Во время нашего обсуждения средств контроля в ИТ мы узнали, что Руби никогда не проверяла резервные копии пакета программ для ведения бухгалтерского учета и рекомендовали Раджу протестировать резервные копии, чтобы убедиться в сохранности данных бухгалтерского учета. Если произойдет сбой, то потеря данных бухгалтерского учета существенно скажется на нашей возможности выполнять аудит.

Подготовлено: SL

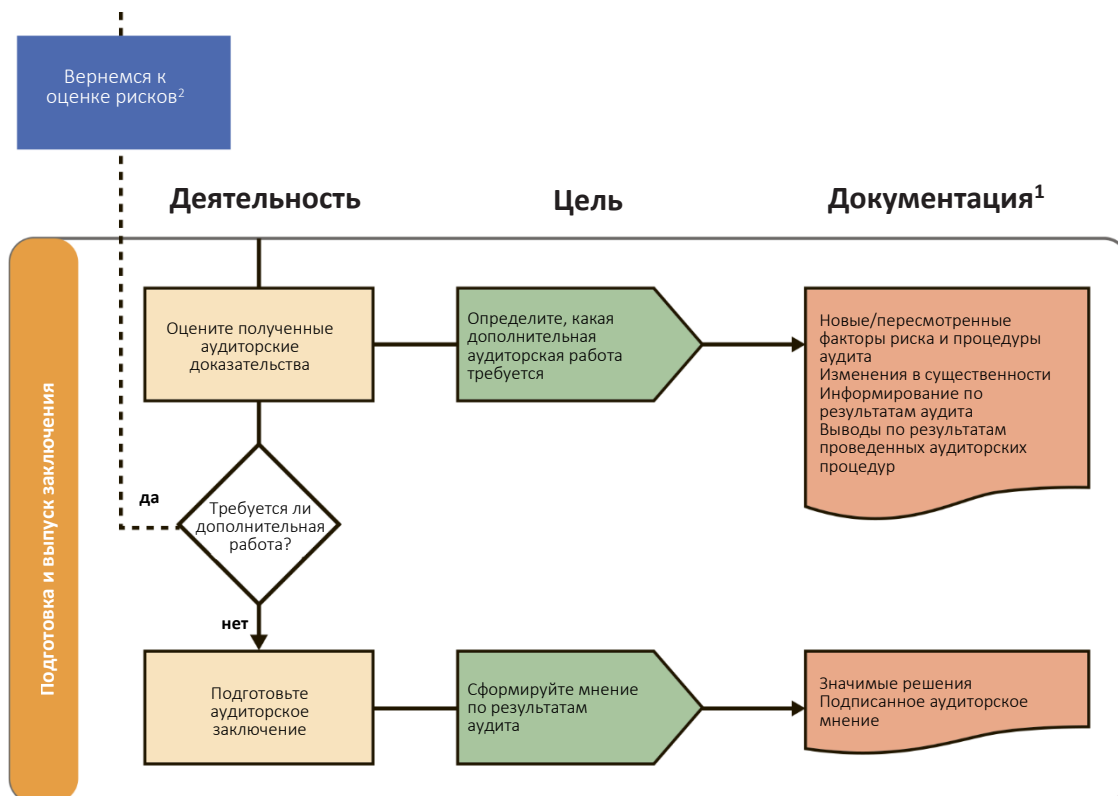
Дата: 16 марта 20X3 года

23

МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство о том, как выразить надлежащим образом модифицированное мнение в аудиторском заключении о финансовой отчетности, когда это необходимо.	705 (Пересмотренный)

Схема 23.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Пункт №	Цель/цели ISA
705.4	Целью аудитора является четкое выражение надлежащим образом модифицированного мнения о финансовой отчетности, которое необходимо в том случае, если: (а) На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или (б) Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
705.5	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Всеобъемлющий - термин используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются не выявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно: (i) Не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности; (ii) Затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или (iii) Имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации. (б) Модифицированное мнение - мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения о финансовой отчетности.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
705.6	<p>Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:</p> <p>(a) На основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения (см. пункты A2–A7)</p> <p>(b) Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений (см. пункты A8–A12)</p>
705.7	<p>Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:</p> <p>(a) Аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или</p> <p>(b) Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.</p>
705.8	<p>Аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.</p>
705.9	<p>Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.</p>
705.10	<p>Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.</p>
705.11	<p>Если после принятия задания аудитор становится известно, что руководство ввело ограничение объема аудита, которое, по мнению аудитора, с большой вероятностью приведет к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения о финансовой отчетности, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения.</p>
705.12	<p>Если руководство отказывается снять ограничение, упомянутое в пункте 11 настоящего стандарта, аудитор должен сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией, и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.</p>
705.13	<p>Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен определить последствия следующим образом:</p> <p>(a) Если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, аудитор должен выразить мнение с оговоркой; или</p> <p>(b) Если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражения мнения с оговоркой будет недостаточно для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:</p> <p>(i) Отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами (см. пункт A13)</p> <p>(ii) Если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности (см. пункт A14)</p>

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
705.14	Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено в пункте 13(b)(i), он должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения (см. пункт A15)
705.15	Когда аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в целом, аудиторское заключение не должно также включать немодифицированное мнение в соответствии с той же концепцией подготовки финансовой отчетности об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или об одном или нескольких отдельных элементах, группах статей или статьях финансовой отчетности. Включение такого немодифицированного мнения в то же заключение в данных обстоятельствах противоречило бы отрицательному мнению аудитора или отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом (см. пункт A16)
705.16	Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок "Мнение с оговоркой", "Отрицательное мнение" или "Отказ от выражения мнения" в зависимости от обстоятельств (см. пункты A17–A19)
705.17	<p>Когда аудитор выражает мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности, он указывает, что, по его мнению, за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой":</p> <p>(a) В случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]; или</p> <p>(b) В случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].</p> <p>Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения соответствующую формулировку: "за исключением возможного влияния обстоятельства (обстоятельств)..." (см. пункты A20)</p>
Отрицательное мнение	
705.18	<p>Когда аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать, что, по его мнению, вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения":</p> <p>(a) В случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]; или</p> <p>(b) В случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].</p>
Отказ от выражения мнения	
705.19	<p>Когда аудитор отказывается от выражения мнения вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен:</p> <p>(a) Указать, что он не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности;</p> <p>(b) Указать, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;</p> <p>(c) Изменить формулировку, требующуюся согласно пункту 24(b) ISA 700 (пересмотренного), которая указывает, что был проведен аудит финансовой отчетности, заявив о том, что аудитор был привлечен для проведения аудита финансовой отчетности.</p>
Основание для выражения мнения	
705.20	<p>Когда аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен в дополнение к определенным элементам, включение которых требуется в соответствии с ISA 700 (пересмотренным) (см. пункт A21)</p> <p>(a) Изменить заголовок "Основание для выражения мнения", требующийся согласно пункту 28 ISA 700 (пересмотренного), на "Основание для выражения мнения с оговоркой", "Основание для выражения отрицательного мнения" или "Основание для отказа от выражения мнения" в зависимости от обстоятельств; и</p> <p>(b) Включить в этот раздел описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения.</p>

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
705.21	При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к финансовой отчетности), аудитор включает в раздел "Основание для выражения мнения" описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе (см. пункт A22)
705.22	При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор должен включить в раздел "Основание для выражения мнения" объяснение того, как была искажена раскрытая информация.
705.23	Если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен: (а) Обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление; (b) Указать в разделе "Основание для выражения мнения" характер отсутствующей информации; (c) Если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации (см. пункт A23)
705.24	Если модифицированное мнение является результатом отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен указать в разделе "Основание для выражения мнения" причины, по которым это невозможно.
705.25	Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, требующееся согласно пункту 28(d) ISA 700 (пересмотренного), включив слова "с оговоркой" или "отрицательное" в зависимости от обстоятельств.
705.26	Если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, аудиторское заключение не должно содержать элементы, которые требуются согласно пунктам 28(b) и 28(d) ISA 700 (пересмотренного). Эти элементы включают: (а) Ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий ответственность аудитора; (b) Заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.
705.27	Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе "Основание для выражения мнения" обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия (см. пункты A24); и

23.1 Обзор

Аудитор должен четко выразить надлежащим образом модифицированное мнение о финансовой отчетности в ситуациях, изложенных ниже.

Таблица 23.1-1

Ситуации	
Требуется модифицированное мнение (мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения)	Финансовая отчетность содержит существенные искажения На основании полученных аудиторских доказательств финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения. Этот вывод относится к существенным неисправленным искажениям, к искажениям, которые могут возникнуть в отношении уместности или применения принципов бухгалтерского учета и необеспечения раскрытия информации.
	Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства Невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений. В частности, это невозможно по причине: <ul style="list-style-type: none"> • Обстоятельств, не зависящих от организации, таких как пожар, который стал причиной ущерба данным бухгалтерского учета; • Обстоятельств, связанных с характером или сроками работы аудитора, такие как невозможность присутствовать при пересчете запасов; или же • Ограничений, налагаемых руководством, в частности, руководство не позволяет аудитору получить внешнее подтверждение определенной дебиторской задолженности.

23.2 Модификации аудиторского мнения

Требуется модифицированное аудиторское заключение, если аудитор приходит к выводу, что:

- На основании полученных аудиторских доказательств финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения; или же
- Невозможно получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Имеется три типа модифицированных мнений. К ним относятся: мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения.

В таблице ниже (взята из ISA 705.A1 (пересмотренный)) наглядно показано, как на тип мнения, которое должно быть выражено, влияет суждение аудитора о:

- Характер вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения; и
- Всеобъемлющем характере влияния или возможного влияния такого обстоятельства на финансовую отчетность.

Таблица 23.2-1

Характер вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния или возможного влияния на финансовую отчетность	
	Существенное, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Надлежащее использование трех типов модифицированного мнения описано в таблице ниже.

Таблица 23.2-2

Тип	Применимость
Мнение с оговоркой	Если влияние на финансовую отчетность существенное, но не всеобъемлющее. Мнение применимо, когда: <ul style="list-style-type: none"> • Были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, однако аудитор приходит к выводу о том, что по отдельности или в совокупности имеются существенные, но не всеобъемлющие искажения финансовой отчетности; или • Аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые могут послужить основанием для выражения мнения. Аудитор приходит к выводу, что возможные последствия не выявленных искажений в финансовой отчетности, если таковые имеются, могут быть существенными, но не всеобъемлющими.
Это формулируется следующим образом:	«По нашему мнению, за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно ...» (Примечание: Ссылка на «возможное влияние» может быть только в том случае, если аудитор не может определить степень влияния или не представляется возможным оценить влияние в количественном плане.)
Отрицательное мнение	Если последствия искажений являются как существенными, так и всеобъемлющими. Это применимо в тех случаях, когда было получено достаточное количество соответствующих аудиторских доказательств, но аудитор приходит к выводу, что искажения, по отдельности или в совокупности, являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.
Это формулируется следующим образом:	«По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения» нашего отчета... прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно ...»
Отказ от выражения мнения	Когда возможное влияние невыявленных искажений, если таковые имеются, рассматриваются аудитором как существенными, так и всеобъемлющими. Это применимо в тех случаях, когда аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования своего мнения, и приходит к выводу, что возможные последствия невыявленных искажений, если таковые имеются, могут быть как существенными, так и всеобъемлющими. Это также относится к крайне редким обстоятельствам, когда невозможно сформировать мнение вследствие потенциального воздействия многочисленных факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность. Это применимо даже тогда, когда аудитор получил достаточные аудиторские доказательства в отношении каждого из факторов неопределенности.

Тип	Применимость
Это формулируется следующим образом:	«Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности компании ABC. Из-за значимости вопроса, описанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», нам не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности».

Единственной альтернативой выражению отрицательного мнения или отказу от выражения мнения является полный отказ от аудита (где это допустимо), а не выражение мнения.

Когда требуется модифицированное мнение, подробности будут изложены в разделе «Основание для модификации мнения», как описано ниже.

Таблица 23.2-3

Раздел «Основание для модификации»	<p>Цель</p> <p>Изложить подробные сведения о модификации в отдельном разделе, который следует сразу за разделом, содержащим мнение в аудиторском заключении. Раздел будет озаглавлен «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения».</p> <p>Текст</p> <p>Раздел будет включать (в зависимости от обстоятельств):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Описание вопроса, послужившего основанием для модификации; • Если существенное искажение относится к отдельным показателям в финансовой отчетности, (включая раскрытие информации количественного характера) описание и количественная оценка возможного влияния (-й) существенного искажения, которое относится к отдельным показателям; это может включать количественную оценку влияния на остатки по счетам, виды операций и раскрытия информации, а также влияние на прибыль до налогообложения, чистую прибыль и капитал; • Когда это применимо, заявление о том, что выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно; • В тех случаях, когда существенное искажение относится к раскрытию описательной части, объяснение того, как раскрытие информации было искажено; • Характер отсутствующей информации, за исключением случаев, когда подлежащая раскрытию информация не является легкодоступной, не подготовлена не руководством или будет чрезмерно объемной для заключения; а также • Описание всех выявленных вопросов, которые потребовали бы для модификации аудиторского мнения. Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, связанные с одним определенным вопросом, не оправдывает невключение описания других выявленных вопросов, которые потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения.
Примечания к финансовой отчетности	Аудитор может в разделе «Основания для модификации» сделать ссылку на примечания к финансовой отчетности, содержащие более подробные описания по вопросу, приведшему к модификации.

23.3 Финансовая отчетность содержит существенные искажения

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
450.4	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) Искажение - расхождение между включенной в отчетность суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации в финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок (см. пункт А1)</p> <p>Если аудитор выражает мнение о том, отражает ли финансовая отчетность достоверно во всех существенных отношениях положение в организации, или о том, дает ли она правдивое и достоверное представление о нем, к искажениям также будут относиться те неотраженные корректировки сумм, классификаций, представления или раскрытия информации, которые, согласно суждению аудитора, необходимы для того, чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно во всех существенных отношениях или давала правдивое и достоверное представление.</p> <p>(b) Неисправленные искажения - выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены.</p>

Это относится к тем случаям, когда было получено достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, но аудитор приходит к выводу, что искажения, по отдельности или в совокупности, являются существенными (требующими выражения сомнения с оговорками) или существенными и всеобъемлющими (требующими выражения отрицательного мнения) в отношении финансовой отчетности.

Существенное искажение может возникнуть в отношении:

- Аудиторской оценки неисправленных искажений;
- Надлежащего характера выбранной учетной политики;
- Применения выбранной учетной политики; или же
- Надлежащего характера или адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности.

Ниже приведен пример соответствующих элементов аудиторского заключения с оговоркой по причине существенных искажений.

Документ 23.3-1

Ненадлежащий характер выбранной учетной политики

Оценка = Существенное, но не всеобъемлющее

Ответные действия = Аудиторское мнение с оговоркой

Применимая концепция подготовки = Международные стандарты финансовой отчетности

- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу, что не существует существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно в соответствии с требованиями ISA 570 (пересмотренный).
- Ключевые вопросы аудита не были сообщены в соответствии с ISA 701, так как этот стандарт не применим к аудиту финансовой отчетности Компании ABC.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам Компании ABC *[или другому соответствующему адресату]*

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" нашего заключения, отражает достоверно во всех существенных аспектах *[или дает правдивое и достоверное представление]* финансовое положение *[или о финансовом положении]* Компании ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты и движение *[или о движении]* денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговорками

Как указано в Примечании X к прилагаемой финансовой отчетности, амортизация в финансовой отчетности не предусмотрена, что представляет собой отступление от требований МСФО. Резерв на период, закончившийся 31 декабря 20X1 года, должен составлять xxx, исходя из линейного метода начисления амортизации, с использованием годовых процентных ставок в размере 5% для здания и 20% для оборудования. Соответственно, основные средства должны быть уменьшены путем накопленной амортизации xx, отложенный налог на прибыль к уплате и расходы по налогу на прибыль должны быть увеличены на ууу, а убыток за период и накопленный дефицит должны быть увеличены на xxx и xxx, соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с международными стандартами аудита (ISA). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами более подробно описаны в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» нашего отчета. Мы независимы по отношению к Компании в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в *[название юрисдикции]*, и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения с оговорками.

[Остаток отчета будет соответствовать ISA 700 (пересмотренный)]

Второй пример соответствующих элементов заключения, содержащего отрицательное мнение по причине всеобъемлющих существенных искажений, приведен ниже.

Отчетность дочерней компании не была консолидирована

Оценка = существенное и всеобъемлющее

Ответные действия = Отрицательное мнение

Применимая концепция подготовки = Международные стандарты финансовой отчетности

- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с ISA 570 (пересмотренным).
- Ключевые вопросы аудита не были сообщены в соответствии с ISA 701, так как этот стандарт не применим к аудиту финансовой отчетности Компании ABC.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам Компании ABC *[или другому соответствующему адресату]*

Отрицательное мнение

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности Компании ABC и ее дочерних компаний, состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года и консолидированных отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях собственного капитала и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях (или не дает правдивого и достоверного представления) финансовое положение (или о финансовом положении) Компании ABC и ее дочерних компаний по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или о финансовых результатах) и движение (или о движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения отрицательного мнения

Как поясняется в Примечании X, Компания ABC не консолидировала финансовую отчетность дочерней компании XYZ, которую она приобрела в течение 20X1 года, поскольку она еще не смогла определить справедливую стоимость определенных материальных активов и обязательств дочерней компании на дату приобретения. Следовательно, эти инвестиции учитываются по стоимости приобретения. Согласно МСФО дочерняя компания должна была быть консолидирована, поскольку она контролируется Компанией ABC. Если бы компания XYZ была консолидирована, на многие элементы в прилагаемой финансовой отчетности оказывалось бы существенное влияние. Влияние на консолидированную финансовую отчетность в результате не включения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Мы провели аудит в соответствии с международными стандартами аудита (ISA). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами более подробно описаны в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего мнения. Мы независимы от Группы в соответствии с этическими требованиями, которые имеют отношение к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили другие наши этические обязательства в соответствии с этими требованиями. Мы считаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для обоснования нашего отрицательного мнения.

[Остаток отчета будет соответствовать ISA 700 (пересмотренный)]

Третий пример соответствующих элементов заключения, содержащего отрицательное мнение о всеобъемлющем существенном искажении, изложен ниже.

Неадекватное раскрытие существенной неопределенности

Оценка = существенное и всеобъемлющее

Ответные действия = Отрицательное мнение

Применимая концепция подготовки = Международные стандарты финансовой отчетности

- Ключевые вопросы аудита не были сообщены в соответствии с ISA 701, так как этот стандарт не применим к аудиту финансовой отчетности Компании ABC.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам Компании ABC *[или другому соответствующему адресату]*

Отрицательное мнение

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности Компании ABC, которая включает отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств за год, закончившийся на конец года, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, из-за значительности влияния отсутствия информации, упомянутой в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность не представлена в достаточной степени [или «не дает правдивого и объективного представления»] о финансовом положении Компании по состоянию на 31 декабря 20X1 года и (из) ее финансовых результатов и движение (или о движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения отрицательного мнения

Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об иницировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (ISA). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" нашего заключения. Мы независимы по отношению к Компании в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения. ISA.

[Остаток отчета будет соответствовать ISA 700 (пересмотренный)]

23.4 Невозможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

Это применимо, когда аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых можно основывать свое мнение, и приходит к выводу, что возможные последствия для финансовой отчетности невыявленных искажений, если таковые имеются, могут быть существенными (мнение с оговорками) или существенными и всеобъемлющими (отказ от выражения мнения).

Невозможность аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (также называемые ограничением объема аудита) может быть вызвана:

- Обстоятельствами вне разумного контроля организации, например, когда данные бухгалтерского учета организации были уничтожены (например, в результате пожара, наводнения, хищения или утери компьютерных данных) или изъяты государственным органом;
- Обстоятельствами, связанными с характером или сроками работы аудитора. Это может произойти, когда сроки назначения аудитора таковы, что аудитор не может осуществлять наблюдение за инвентаризацией запасов, данные бухгалтерского учета представлены не полно на момент проведения аудита или в тех случаях, когда аудитор определяет, что одного лишь выполнения процедур проверки по существу недостаточно, но средства контроля организации неэффективны; или

- Ограничениями, налагаемыми руководством, например, запрещение внешнего подтверждения определенной дебиторской задолженности или ограничение доступа к ключевому персоналу, данным бухгалтерского учета или рабочим местам. Если такие обстоятельства возникают, то могут быть выявлены и другие последствия для аудита, такие как выполнение оценки рисков недобросовестных действий и необходимости продолжения выполнения задания. Если информация о наличии ограничений становится известной до принятия задания, аудитор, как правило, не берется за выполнение аудиторского задания с ограничениями.

Прежде чем сделать вывод о необходимости модификации мнения, аудитор должен:

- Предпринять попытку получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных процедур; а также
- Обсудить вопрос невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы определить, можно ли решить проблему. Если вопрос не может быть решен, аудитор проинформирует о намерении модифицировать аудиторское заключение и о предлагаемой формулировке.

Пример соответствующих элементов аудиторского заключения о мнении с оговорками относительно ограничения объема приведен ниже.

Документ 23.4-1

Ограничение объема аудита, невозможность осуществления наблюдения за инвентаризацией

Оценка = Существенное, но не всеобъемлющее

Ответные действия = Аудиторское мнение с оговоркой

Применимая концепция подготовки = Международные стандарты финансовой отчетности

- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу, что не существует существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою непрерывную деятельность в соответствии с требованиями ISA 570 (пересмотренный).
- Ключевые вопросы аудита не были сообщены в соответствии с ISA 701, так как этот стандарт не применим к аудиту финансовой отчетности Компании ABC.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам Компании ABC *[или другому соответствующему адресату]*

Мнение с оговорками

Мы провели аудит финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, описанного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Компании по состоянию на 31 декабря 20X1 года.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Мы не осуществляли наблюдение за инвентаризацией запасов по состоянию на 31 декабря 20XX года, поскольку эта дата предшествовала тому времени, когда мы изначально были привлечены в качестве аудиторов Компании. Ввиду характера данных бухгалтерского учета Компании, мы не смогли определить количество запасов, путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении показателя запасов, и связанных с ним показателей отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале и в остатках денежных средств, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Мы провели аудит в соответствии с международными стандартами аудита (ISA). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами более подробно описаны в разделе «Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности» нашего мнения. Мы независимы от Группы в соответствии с этическими требованиями, которые имеют отношение к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [юрисдикции], и мы выполнили другие наши этические обязательства в соответствии с этими требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения с оговорками.

[Остаток отчета будет соответствовать ISA 700 (пересмотренный)]

Документ 23.4-2

Ниже приведен пример соответствующих элементов заключения, содержащего отказ от выражения мнения, по причине ограничения объема аудита.

Ограничения объема аудита, руководство установило ограничения по объему аудиторской работы

Оценка = существенное и всеобъемлющее

Ответные действия = Отказ от выражения мнения

Применимая концепция подготовки = Международные стандарты финансовой отчетности

- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор пришел к выводу, что не существует существенной неопределенности, связанной с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно в соответствии с требованиями ISA 570 (пересмотренный).
- Ключевые вопросы аудита не были сообщены в соответствии с ISA 701, так как этот стандарт не применим к аудиту финансовой отчетности Компании ABC.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам Компании ABC *[или другому соответствующему адресату]*

Отказ от выражения мнения

Мы были привлечены к аудиту финансовой отчетности Компании ABC, которая включает отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств за год, закончившийся на конец года, и примечания к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных принципов учетной политики.

Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности. Вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности.

Основание для отказа от выражения мнения

Мы не смогли осуществить наблюдение за физическим состоянием всех запасов, а также подтвердить дебиторскую задолженность из-за ограничений, наложенных Компанией на объем нашей работы. Мы не смогли с помощью альтернативных процедур удостовериться в количестве запасов и в дебиторской задолженности, которые отражены в отчете о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX и XXX соответственно. В результате этих вопросов мы не смогли определить, есть ли необходимость корректировки в отношении отраженных или неотраженных сумм запасов и дебиторской задолженности, а также элементов, составляющих отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале и остатков денежных средств, отраженных в отчете о движении денежных средств.

Обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении консолидированной финансовой отчетности

[Отчетность в соответствии с ISA 700 (пересмотренная)]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша ответственность заключается в проведении аудита прилагаемой финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита и выпуске аудиторского заключения. Тем не менее, вследствие наличия обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Компании в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями.

[Остаток отчета будет соответствовать ISA 700 (пересмотренный)]

Приложение к ISA 705 (Пересмотренное) включает в себя следующие наглядные примеры аудиторских заключений с модифицированными мнениями:

- Пример 1: Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой по причине существенного искажения финансовой отчетности.
- Пример 2: Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение по причине существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

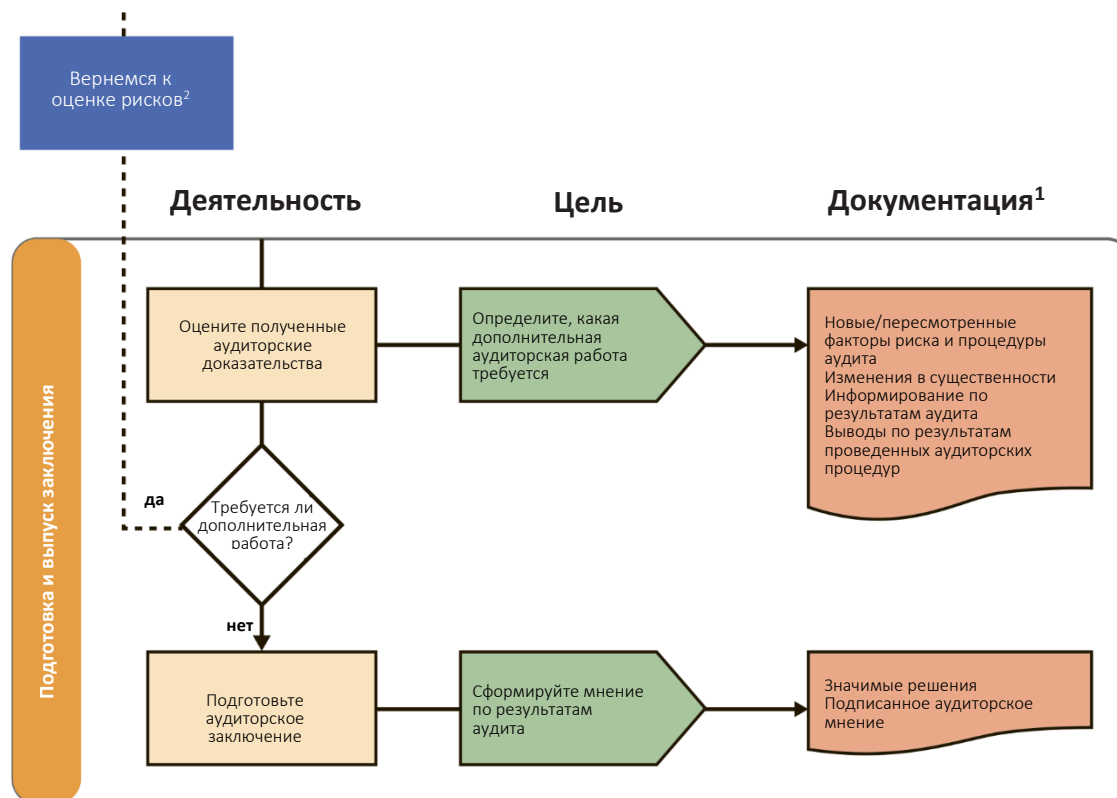
- Пример 3: Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговорками в связи с невозможностью аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранного ассоциированного лица.
- Пример 4: Аудиторское заключение, содержащее заявление об отказе от выражения мнения в связи с невозможностью аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по одному элементу консолидированной финансовой отчетности.
- Пример 5: Аудиторское заключение, содержащее заявление об отказе от выражения мнения по причине невозможности аудитора получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по нескольким элементам финансовой отчетности.

24

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ: НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, РАЗДЕЛЫ «ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА» И «ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ»

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Указания по дополнительному информированию в аудиторском заключении для привлечения внимания пользователей финансовой отчетности к определенным вопросам, включая отдельный раздел, посвященный непрерывности деятельности.	570 (Пересмотренный) и 706 (Пересмотренный)

Схема 24.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

24.1 Непрерывность деятельности как принцип бухгалтерского учета и аудиторское заключение

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
570.20	<p>Адекватность раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия, но отсутствует существенная неопределенность</p> <p>Если были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но на основе полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу об отсутствии существенной неопределенности, он должен оценить с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об этих условиях или событиях (см. пункты A24–A25)</p>
570.21	<p>Последствия для аудиторского заключения</p> <p><i>Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно</i></p> <p>Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение (см. пункты A26–A27)</p>

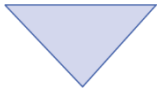
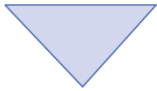
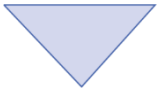
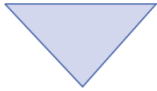
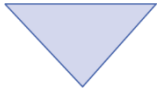
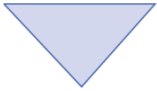
Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
570.22	<p>Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерно, но имеется существенная неопределенность</p> <p><i>Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности</i></p> <p>Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности", чтобы: (см. пункты A28–A31, A34)</p> <p>(a) Привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация, указанная в пункте 19; и</p> <p>(b) Констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.</p>
570.23	<p>Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен: (см. пункты A32–A34)</p> <p>Выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с ISA 705 (пересмотренным); и</p> <p>(a) Выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с ISA 705 (пересмотренным); и</p> <p>(b) В аудиторском заключении в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)" констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.</p>

Как указано в Главе 14 Тома 1, использование принципа непрерывной деятельности в бухгалтерском учете имеет основополагающее значение для подготовки финансовой отчетности. ISA 570 (пересмотренный) предоставляет руководство по обязанностям аудитора при аудите финансовой отчетности в отношении использования принципа непрерывности деятельности в бухгалтерском учете и оценки руководством способности организации продолжать свою деятельность непрерывно, но также учитывает требования к отчетности.

ISA 570 (пересмотренный) требует наличия отдельного раздела «Непрерывность деятельности» в аудиторском заключении, когда имеется существенная неопределенность, касающаяся непрерывности деятельности, и такой раздел должен рассматриваться отдельно, т.е. не в составе раздела «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения».

В таблице ниже обобщаются последствия для отчетности, если будет установлено, что применение принципа непрерывности деятельности в бухгалтерском учете является правомерным, но имеется существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать серьезные сомнения относительно способности организации продолжать свою деятельность непрерывно в обозримом будущем. Если применение принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение.

Таблица 24.1-1

Подготовка аудиторского заключения, если имеется существенная неопределенность, связанная с применением непрерывности деятельности в качестве основы для бухгалтерского учета		
Адекватно раскрыто	Если не раскрывается надлежащим образом	
	Используйте Профессиональное суждение , чтобы оценить, какое решение будет считаться надлежащим в соответствии с ISA 705 (Пересмотренный)	
		
Немодифицированное мнение	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
		
Добавить отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности».	Включить в раздел «Основание для выражения мнения с оговорками» заключения аудитора заявление о существующей неопределенности, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно, и что финансовая отчетность не раскрывает этот вопрос надлежащим образом.	Включить в раздел аудиторского заключения "Основание для выражения отрицательного мнения" положение о том, что имеется существенная неопределенность, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно и то, что финансовая отчетность не раскрывает этот вопрос надлежащим образом.
Выдержка из ISA 570 (Пересмотренный) Пример 1	Выдержка из ISA 570 (Пересмотренный) Пример 2	Выдержка из ISA 570 (Пересмотренный) Пример 3
<p>Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности организации</p> <p>Мы обращаем внимание на Примечание хх к финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и</p> <p>на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY.</p> <p>Как отмечается в Примечании б, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании б, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.</p>	<p>Основание для выражения мнения с оговоркой</p> <p>Как указано в Примечании YY, срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению 19 марта 20X2 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация по этому вопросу, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.</p>	<p>Основание для выражения отрицательного мнения</p> <p>Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об иницировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.</p>
<p>Как было указано выше, ISA 570 (Пересмотренный) предоставляет наглядные примеры аудиторских заключений, касающихся непрерывности деятельности, следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> Пример 1: Аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение, когда аудитор пришел к выводу, что имеется существенная неопределенность и раскрытие информации в финансовой отчетности является адекватным. Пример 2: Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговорками, когда аудитор пришел к выводу, что имеется существенная неопределенность и что финансовая отчетность существенно искажена из-за неадекватного раскрытия информации. Пример 3: Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение, когда аудитор пришел к выводу, что имеется существенная неопределенность, и в финансовой отчетности отсутствуют необходимые раскрытия, относящиеся к существенной неопределенности. 		

Пункт №	Цель/цели ISA
706.6	<p>Цель аудитора состоит в том, чтобы после формирования мнения о финансовой отчетности, когда это необходимо сделать, согласно суждению аудитора, привлечь внимание ее пользователей к следующим вопросам путем четкого изложения в аудиторском заключении дополнительной информации:</p> <p>(а) К вопросу, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности, но при этом настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями; или</p> <p>(б) При необходимости к любому другому вопросу, который важен для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.</p>
Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
706.7	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <p>(а) Раздел "Важные обстоятельства" - раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями.</p> <p>(б) Раздел "Прочие сведения" - раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который не представлен или не раскрыт в финансовой отчетности, но, в соответствии с суждением аудитора, имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.</p>
706.8	<p>Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел "Важные обстоятельства", при условии что: (см. пункты А5–А6)</p> <p>(а) От аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в соответствии с ISA 705 (пересмотренным) в связи с данным вопросом; и</p> <p>(б) Вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим ISA 701 (см. пункты А1–А3)</p>
706.9	<p>При включении в аудиторское заключение раздела "Важные обстоятельства" аудитор должен:</p> <p>(а) Представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин "Важные обстоятельства";</p> <p>(б) В тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности; и</p> <p>(с) Указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора (см. пункты А7–А8, А16–А17)</p>
706.10	<p>Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел "Прочие сведения", при условии что:</p> <p>(а) Это не запрещено законом или нормативным актом; и</p> <p>(б) Вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим ISA 701 (см. пункты А9–А14)</p>
706.11	<p>Если аудитор включает в аудиторское заключение раздел "Прочие сведения", аудитор обязан представить его в отдельной части заключения под заголовком "Прочие сведения" или иным соответствующим заголовком (см. пункты А15–А17)</p>
706.12	<p>Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включен раздел "Важные обстоятельства" или раздел "Прочие сведения", он должен сообщить об этом намерении лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также довести до их сведения формулировки, которые будут содержаться в этом разделе (см. пункты А18)</p>

24.2 Обзор — Раздел «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

В определенных ситуациях аудитор может захотеть привлечь внимание пользователей к определенным вопросам в аудиторском заключении, которые имеют основополагающее значение для понимания пользователями финансовой отчетности или самого аудита и обязанностей аудитора. Этого можно добиться путем добавления дополнительного раздела в качестве отдельной части аудиторского заключения.

Два типа разделов, которые могут быть добавлены, описаны ниже.

Таблица 24.2-1

Пункт	Применимость
Раздел "Важные обстоятельства"	Внимание обращается на важные вопросы, касающиеся финансовой отчетности, уже раскрытой в финансовой отчетности. Вопросы, должным образом представленные / раскрытые в финансовой отчетности, имеют такое большое значение, что они имеют основополагающее значение для понимания пользователями финансовой отчетности.
Примеры	Неопределенность, связанная с исключительными судебными или нормативными действиями, значительными последующими событиями, крупной катастрофой, другими значительными неопределенностями и несоответствиями и ранним применением (где это разрешено) нового стандарта бухгалтерского учета.
Раздел "Прочие сведения"	Вопросы, имеющие отношение к пониманию пользователями функции аудита, но не раскрытые в финансовой отчетности Любые вопросы (кроме тех, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности), которые имеют отношение к пониманию пользователями аудита, обязанностей аудитора и / или аудиторского заключения.
Примеры	Невозможность аудитора отказаться от выполнения задания, дополнительные обязанности аудитора и любые ограничения на распространение аудиторского заключения.

Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет:

- Модификации аудиторского заключения при необходимости; или
- Требование о том, что руководство должно раскрывать информацию в финансовой отчетности.

Когда аудитор планирует включить разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения», он будет общаться с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, по следующим вопросам:

- Необходимость в этом разделе; а также
- Предлагаемая формулировка.

ISA 570 (Пересмотренный) также включает требования к отдельному разделу в отчете аудитора, касающемуся принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете и любых связанных с ним вопросов. Любое включение, относящееся к непрерывной деятельности, не должно определяться как Важные обстоятельства или Прочие сведения, а должно быть отдельным разделом с отдельным заголовком в аудиторском разделе. (См. п. 24.3 данной Главы).

24.3 Раздел «Важные обстоятельства»

Раздел «Важные обстоятельства» предназначен для выделения важных вопросов (уже раскрытых в финансовой отчетности), что улучшит понимание пользователями финансовой отчетности. Основные требования к применению Раздела «Важные обстоятельства» изложены ниже.

Таблица 24.3-1

Условия	Комментарии
Вопрос уже полностью раскрыт в финансовой отчетности	Раздел «Важные обстоятельства» относится к вопросам, уже представленным или раскрытым в финансовой отчетности, и не заменяет такое раскрытие. Этот раздел не предполагает более детальной информации по сравнению с той, что уже содержится в финансовой отчетности.
Отсутствие существенных искажений	Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что в финансовой отчетности по данному вопросу нет существенных искажений.
Размещение	Нет требований в отношении размещения раздела, но одно предложение состоит в том, чтобы раздел «Важные обстоятельства» следовал за разделом, содержащим основание для выражения мнения. Раздел называется «Важные обстоятельства» или имеет любой другой соответствующий заголовок. (См. ISA 706.A16 (Пересмотренный))
Не является модификацией мнения	В этом разделе указывается, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора.

Следующие ISA включают требования о включении раздела «Важные обстоятельства» в аудиторское заключение.

Таблица 24.3-2

ISA	Название	Пункт
210	Согласование условий аудиторских заданий	19(b)
560	События после отчетной даты	12(b), 16
800	Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения	14

Пример используемых формулировок приведен ниже.

Документ 24.3-3

Значительные неопределенности - Судебный процесс

При условии адекватности раскрытия примечания в финансовой отчетности, формулировка раздела может быть следующей:

Раздел "Важные обстоятельства"

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности. Компания выступает ответчиком по иску о нарушении некоторых патентных прав, а также о взыскании роялти и штрафных убытков. Компания подала встречный иск, по обоим искам проводятся предварительные слушания и необходимые процессуальные действия. Исход данного вопроса в настоящее время не может быть определен, и в финансовой отчетности не были созданы резервы в отношении каких-либо обязательств, которые могут возникнуть. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

ISA 706 (пересмотренный) предоставляет следующие примеры обстоятельств, когда аудитор может счесть необходимым включить раздел «Важные обстоятельства»:

- Неопределенность, связанная с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или с последствиями мер, принятых регулируемыми органами;
- Значительное событие после отчетной даты, которое происходит между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения.
- Досрочное применение (где это возможно) нового стандарта бухгалтерского учета, который оказывает существенное влияние на финансовую отчетность.
- Серьезное чрезвычайное происшествие, которое оказало или по-прежнему оказывает значительное влияние на финансовое положение организации.

24.4 Раздел «Прочие сведения»

Раздел «Прочие сведения» может быть необходим для выделения вопросов, которые еще не раскрыты в финансовой отчетности, и которые могут иметь отношение к пониманию пользователями аудита, обязанностей аудитора и / или аудиторского заключения.

Раздел «Прочие сведения» может использоваться для выделения таких вопросов, как:

- Ограничение распространения или использования аудиторского заключения поскольку — Финансовая отчетность, подготовленная для конкретной цели, может быть составлена в соответствии с концепцией общего назначения, в разделе «Прочие сведения» может указываться, что аудиторское заключение предназначено исключительно для предполагаемых пользователей и не должно распространяться среди других сторон или использоваться ими;
- Выделение дополнительных обязанностей — определенные законы, положения или общепринятая практика в той или иной юрисдикции могут требовать или позволять аудитору более подробно излагать обязанности аудитора; или
- Невозможность отказаться от выполнения задания - если аудитор не может отказаться от выполнения задания, когда возможные последствия ограничения объема аудита носят всеобъемлющий характер, раздел «Прочие сведения» может содержать пояснения, почему это невозможно.

Основные требования к применению Раздела «Прочие сведения» изложены ниже.

Таблица 24.4-1

Условия	Комментарии
Вопрос еще не раскрыт в финансовой отчетности	Относится к вопросу, отличному от тех, которые уже представлены или раскрыты в финансовой отчетности. Кроме того, раздел «Прочие сведения» не будет включать информацию, которую руководство должно предоставить.
Раскрытие не запрещено	Раскрытие информации не будет запрещено законом, нормативными актами или другими профессиональными стандартами, такими как стандарты, касающиеся конфиденциальности информации.
Раскрытие информации, относящейся к пользователям	Раскрытие относится к пониманию пользователями финансовой отчетности аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.
Отсутствие противоречий	Представленная информация не будет противоречить мнению или статьям, раскрытым или представленным в финансовой отчетности. Раздел «Прочие сведения» не влияет на мнение аудитора.
Размещение	Этот раздел может быть включен в состав раздела в составе раздела "Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями" или может быть включен в качестве отдельной части после раздела "Заключение по результатам аудита финансовой отчетности" и раздела "Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями".
Указание о том, что такое раскрытие не требуется	Содержание раздела «Прочие сведения» будет указывать на то, что данный вопрос не требуется представлять и раскрывать в финансовой отчетности.

Следующие ISA относятся к ситуациям, когда необходимо включить раздел «Прочие сведения».

Таблица 24.4-2

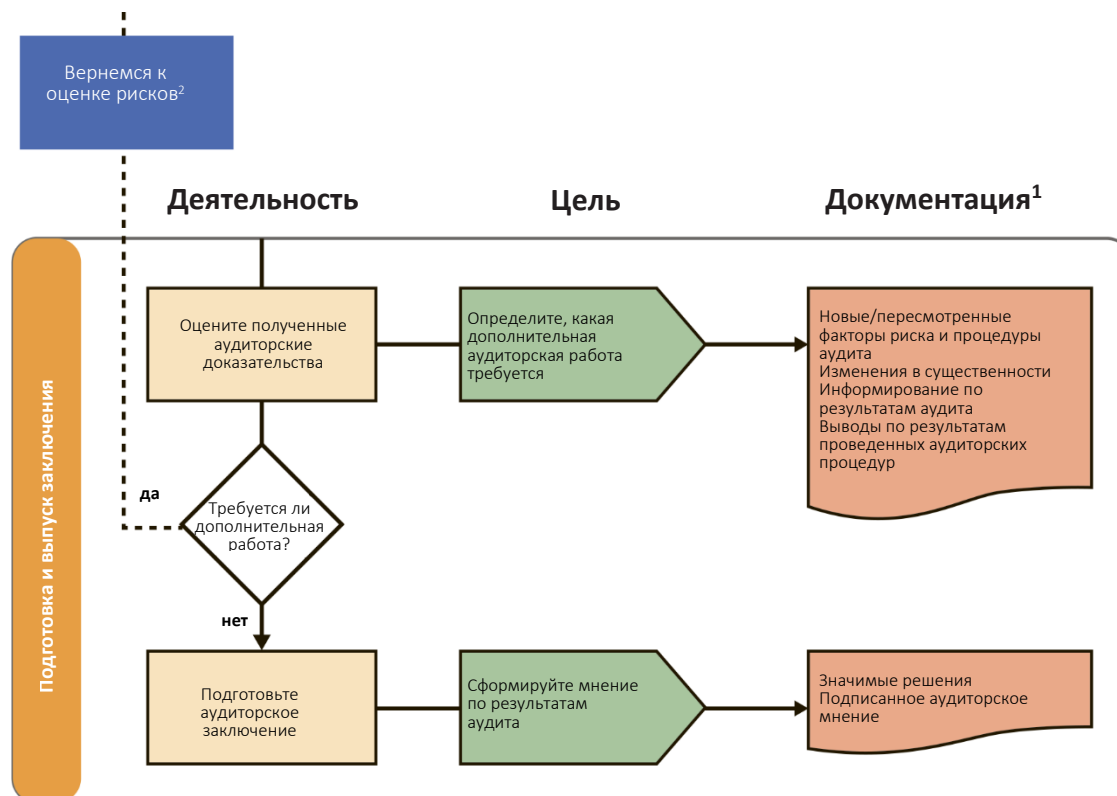
ISA	Название	Пункт
560	События после отчетной даты	12(b), 16
710	Сравнительная информация — сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность	13-14, 16-17, 19

25

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующие ISA
Руководство по получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении сравнительной информации и обязанностей аудитора по предоставлению отчетности.	710

Схема 25.0-1

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в ISA 230.
2. Планирование (ISA 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Пункт №	Цель/цели ISA
710.5	Цели аудитора состоят в том, чтобы: <ol style="list-style-type: none"> Получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительная информация отражена в данной финансовой отчетности во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности к отражению сравнительной информации; и Предоставить заключение в соответствии с обязанностями аудитора по предоставлению заключений.

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
710.6	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:</p> <ol style="list-style-type: none"> Сравнительная информация - числовые показатели и раскрытие информации, представленные в финансовой отчетности, за один или несколько предыдущих периодов в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Сопоставимые показатели - сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период как ее неотъемлемая часть и предназначены для рассмотрения только в связи с рассмотрением числовых показателей и раскрытием другой информации за текущий период (называемых "показателями текущего периода"). Степень детализации соответствующих представленных числовых показателей и раскрываемой информации определяется, прежде всего, тем, насколько они важны для рассмотрения показателей текущего периода. Сравнительная финансовая отчетность - сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период для сравнения, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в аудиторском мнении. Степень детализации информации, содержащейся в данной сравнительной финансовой отчетности, сопоставим с уровнем детализации информации в финансовой отчетности за текущий период. <p>Для целей настоящего стандарта, если сравнительная информация включает числовые показатели и раскрытие информации более чем за один период, ссылки на "предыдущий период" означают "предыдущие периоды".</p>

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
710.7	<p>Аудитор должен установить, включает ли финансовая отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер. Для этого аудитор должен оценить:</p> <p>(а) Согласуется ли сравнительная информация с числовыми показателями и раскрытием информации, представленными в финансовой отчетности за предыдущий период, или при необходимости она была пересчитана; и</p> <p>(b) Не противоречит ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применяемой в текущем периоде, или, если в учетную политику были внесены изменения, были ли они должным образом отражены в бухгалтерском учете, а также в достаточном объеме представлены и раскрыты в финансовой отчетности.</p>
710.8	<p>Если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительной информации, он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы определить, имеет ли место существенное искажение. Если аудитор проводил аудит финансовой отчетности за предыдущий период, он должен также соблюдать и применимые требования ISA 560. Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью.</p>
710.9	<p>В соответствии с требованиями ISA 580 аудитор должен запросить письменные заявления за все периоды, которые указаны в аудиторском мнении. Кроме того, аудитор должен получить особое письменное заявление в отношении любой корректировки, произведенной для устранения существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию (см. пункт A1)</p>
710.10	<p>В случае представления сопоставимых показателей в финансовой отчетности аудиторское заключение не должно указывать на сопоставимые показатели, за исключением случаев, описанных в пунктах 11, 12 и 14 (см. пункт A2)</p>
710.11	<p>Если ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало мнение с оговоркой, отрицательное мнение либо отказ от выражения мнения, при этом вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, не был решен, аудитор должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период. В разделе "Основание для выражения модифицированного мнения (или мнения с оговоркой)" аудиторского заключения аудитор должен:</p> <p>(а) При описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, - привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода; или</p> <p>(b) В остальных случаях - пояснить, что аудиторское мнение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей (см. пункты A3–A5)</p>
710.12	<p>Если аудитор получил аудиторские доказательства, свидетельствующие о наличии существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период, в отношении которой ранее было выражено немодифицированное мнение, а сопоставимые показатели не были должным образом скорректированы или не была раскрыта надлежащая информация, то в аудиторском заключении о финансовой отчетности текущего периода аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении включенных в нее сопоставимых показателей (см. пункт A6)</p>
710.13	<p>Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, а аудитор решает сослаться на указанное заключение, он должен указать в разделе "Прочие сведения" аудиторского заключения следующее:</p> <p>(а) Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;</p> <p>(b) Мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины; и</p> <p>(c) Дату указанного заключения (см. пункт A7)</p>
710.14	<p>Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в разделе "Прочая информация" аудиторского заключения, что сопоставимые показатели не были проаудированы. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период (см. пункт A8)</p>

Пункт №	Соответствующие выдержки из ISA
710.15	В случае представления сравнительной финансовой отчетности в аудиторском мнении должен указываться каждый период, за который представлена данная финансовая отчетность и в отношении которого выражено аудиторское мнение (см. пункты А9–А10)
710.16	В случае представления аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода, если мнение аудитора в отношении такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от выраженного ранее мнения, аудитор должен раскрыть основные причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе "Прочие сведения" в соответствии с ISA 706 (пересмотренным) (см. пункт А11)
710.17	Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор должен указать в разделе "Прочие сведения" следующее: (а) Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором; (б) Мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины; и (с) Дату указанного заключения, за исключением случаев, когда заключение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период перевыпускается вместе с финансовой отчетностью.
710.18	Если аудитор пришел к выводу о наличии существенного искажения, которое влияет на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выпустил немодифицированное заключение, аудитор должен сообщить об этом искажении руководству соответствующего уровня и лицам, отвечающим за корпоративное управление, организации, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют руководство организацией, и потребовать проинформировать об этом предшествующего аудитора. Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена и предшествующий аудитор согласился выпустить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий период, то аудитор должен представить заключение только в отношении текущего периода (см. пункт А12)
710.19	Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в аудиторском заключении в разделе "Прочие сведения", что сравнительная финансовая отчетность не проаудирована. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период (см. пункт А13)

25.1 Обзор

Характер сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности организации, будет зависеть от требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Обязанности аудитора в отношении подготовки и выпуска заключения будут основываться на утвержденном подходе к сравнительной информации, представленной в соответствии с законами, нормативными актами и условиями выполнения аудиторского задания.

Имеется два основных подхода к сравнительной информации. Они наглядно представлены ниже.

Таблица 25.1-1

Подход	Комментарии
Сопоставимые показатели	Числовые показатели и прочие раскрытия за предыдущий период включены как неотъемлемая часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены только для ознакомления в отношении сумм и других раскрытий, относящихся к текущему периоду. Аудиторское мнение будет относиться только к текущему периоду.
Сравнительная финансовая отчетность	Числовые показатели и прочие раскрытия за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период для сравнения, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в аудиторском мнении. Аудиторское мнение будет относиться к каждому периоду, за который представлена финансовая отчетность.

25.2 Аудиторские процедуры

Таблица 25.2-1

Задача	Процедуры
Получение необходимых аудиторских доказательств	<p>Получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что сравнительная информация соответствует требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер.</p> <p>Это включает в себя оценку того:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Не противоречит ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применяемой в текущем периоде, или, если в учетную политику были внесены изменения, были ли они должным образом отражены в бухгалтерском учете, а также в достаточном объеме представлены; и • Согласуется ли сравнительная информация с числовыми показателями и раскрытием информации, представленными в финансовой отчетности за предыдущий период, или при необходимости она была пересчитана.
Выявление возможных искажений	<p>По возможности при проведении аудита текущего периода выявляются существенные искажения в сравнительной информации, и аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Проводить такие дополнительные аудиторские процедуры, которые необходимы в данных обстоятельствах для определения наличия существенных искажений; и • Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью. <p>Если аудитор проводил аудит финансовой отчетности за предыдущий период, он должен также соблюдать и применимые требования ISA 560 в отношении событий после отчетной даты. Они обсуждаются в Главе 13 Тома 1.</p>
Получение письменных заявлений	<p>Запрашивать письменные заявления за все периоды, указанные в аудиторском заключении. К ним, в частности, относится представление письменных заявлений в отношении любого пересчета, сделанного с целью исправления существенного искажения в финансовой отчетности за предыдущий период.</p>

25.3 Сопоставимые показатели

Ответственность за подготовку и выпуск заключения оговаривается ниже.

Таблица 25.3-1

Процедуры	
Никаких ссылок на сопоставимые показатели в заключении аудитора не делается	<p>Аудиторское заключение не будет ссылаться на сопоставимые показатели, за исключением случаев, когда аудиторское заключение за предыдущий период содержало непредусмотренное модифицированное мнение. Аудитор модифицировал бы мнение текущего периода следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ссылаясь как на показатели текущего периода, так и на соответствующие показатели, когда влияние или возможное влияние вопроса на показатели текущего периода являются существенными; или же • Объясняя, что текущее аудиторское заключение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимые показатели в целом.
Требуется ли какие-либо повторные заявления?	<p>Требуется ли мнение с оговорками или отрицательное мнение о финансовой отчетности за текущий период, если в финансовой отчетности за предыдущий период имеются существенные искажения, на основании которых:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Было ранее выпущено немодифицированное мнение; а также • Сопоставимые показатели не были должным образом пересчитаны или соответствующие раскрытия не были сделаны.
Данные предыдущего периода, проверенные другой аудиторской фирмой	<p>Если закон/нормативный акт не запрещает аудитору ссылаться на заключение предшествующего аудитора и он принимает решение сделать такую ссылку, аудитор должен указать в другом пункте аудиторского заключения следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором; • Мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины; и • Дату указанного заключения.

Процедуры	
Данные за предыдущий период не проаудированы	<p>В заключении аудитора в разделе «Прочие сведения» следует указать, что сопоставимые показатели не проаудированы.</p> <p>Однако это не освобождает аудитора от необходимости получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода не содержат существенных искажений, которые могут повлиять на финансовую отчетность за текущий период. Если будет выявлено существенное искажение, сопоставимые показатели должны быть пересмотрены, а также сделаны соответствующие раскрытия.</p> <p>Если такие пересчет или раскрытие невозможны, аудиторское заключение будет модифицировано с учетом любых сопоставимых показателей.</p> <p>Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода, ISA 705 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор высказал мнение с оговорками или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, в зависимости от обстоятельств.</p>

25.4 Сравнительная финансовая отчетность

Ответственность за подготовку и выпуск заключения оговаривается ниже.

Таблица 25.4-1

Процедуры	
Сделать ссылку на каждый указанный период	Аудиторское заключение будет относиться к каждому периоду, за который представлена финансовая отчетность и по которому выражено аудиторское мнение.
Любые изменения, необходимые в предыдущем представленном мнении	Если мнение аудитора по финансовой отчетности за предыдущий период отличается от мнения, высказанного ранее, в разделе «Прочие сведения», следует раскрыть значительные причины такого мнения.
Данные предыдущего периода, проверенные другой аудиторской фирмой	<p>В дополнение к выражению мнения о финансовой отчетности за текущий период, укажите в разделе «Прочие сведения» (за исключением случаев, когда аудиторское заключение предшествующего аудитора перевыпускается вместе с финансовой отчетностью):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором; • Мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины; и • Дату указанного заключения. <p>Если имеется существенное искажение, которое влияет на финансовую отчетность за предыдущий период, о которой предшествующий аудитор ранее сообщал без каких-либо модификаций:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Сообщите об искажениях руководству соответствующего уровня, а также лицам, отвечающим за корпоративное управление; а также • Направьте запрос о необходимости информирования предшествующего аудитора. <p>Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена и предшествующий аудитор согласился выпустить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности за предыдущий период, то аудитор должен будет представить заключение только в отношении текущего периода.</p>
Данные за предыдущий период не проаудированы	<p>В заключении аудитора в разделе «Прочие сведения» следует указать, что сопоставимые показатели не проаудированы.</p> <p>Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат существенных искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период. Если будет выявлено существенное искажение, сопоставимые показатели должны быть пересмотрены, а также сделаны соответствующие раскрытия.</p> <p>Если такие пересчет или раскрытие невозможны, аудиторское заключение будет модифицировано с учетом любых сопоставимых показателей.</p> <p>Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода, ISA 705 (пересмотренный) требует, чтобы аудитор высказал мнение с оговорками или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, в зависимости от обстоятельств.</p> <p>Если аудитор столкнулся со значительными трудностями в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что остатки на начало периода не содержат искажений, которые существенно влияют на финансовую отчетность текущего периода, аудитор может также определить, что это является ключевым вопросом аудита, о котором следует сообщать в соответствии с ISA 701.</p>

Аудиторские заключения

ISA 710 содержит следующие наглядные примеры аудиторских заключений:

Пример 1 — Сопоставимые показатели (См.: пункт А5) Некоторые из соответствующих факторов, использованных в наглядном примере, включают в себя:

- Аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**, с использованием концепции достоверного представления.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с **МСФО** (концепция общего назначения).
- Аудиторское заключение за **предыдущий период, как и ранее выпущенное заключение, содержало мнение с оговорками**.
- Вопрос о внесении изменений остается **нерешенным**.
- Влияние или возможное влияние данного вопроса на показатели текущего периода являются существенными и **требуют модификации мнения аудитора относительно показателей текущего периода**.

Пример 2 — Сопоставимые показатели (См.: пункт А5) Некоторые из соответствующих факторов, использованных в наглядном примере, включают в себя:

- Аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**, с использованием концепции достоверного представления.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с **МСФО** (концепция общего назначения).
- Аудиторское заключение за **предыдущий период, как и ранее выпущенное заключение, содержало мнение с оговорками**.
- Вопрос о внесении изменений остается **нерешенным**.
- Влияние или возможное влияние данного вопроса на показатели текущего периода **несущественно**, но требует модификации мнения аудитора по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

Пример 3 — Сопоставимые показатели (См.: пункт А7) Некоторые из соответствующих факторов, использованных в иллюстрации, включают в себя:

- Аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**, с использованием концепции достоверного представления.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с **МСФО** (концепция общего назначения).
- **Сопоставимые показатели представлены, а финансовая отчетность за предыдущий период была надлежащим образом проаудирована предшествующим аудитором**.
- Закон или нормативный акт **не запрещает аудитору ссылаться на заключение предшествующего аудитора** в отношении сопоставимых показателей, и он решил это сделать.

Пример 4 — Сравнительная финансовая отчетность (См.: пункт А9) Некоторые из соответствующих факторов, использованных в иллюстрации, включают в себя:

- Аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, **не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам**, с использованием концепции достоверного представления.
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с **МСФО** (концепция общего назначения).
- Аудитор обязан **сообщать как о финансовой отчетности за текущий период**, так и о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с проведением аудита в текущем году.
- Аудиторское заключение за предыдущий период, как **и ранее выпущенное заключение, содержало мнение с оговорками**.
- Вопрос о внесении изменений остается **нерешенным**.
- Влияние или возможные последствия данного вопроса для показателей текущего периода **существенны как для финансовой отчетности за текущий период**, так и для финансовой отчетности за предыдущий период и требуют модификации мнения аудитора.

Для получения дополнительной информации, пожалуйста,
направляйте ваши вопросы Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам
МСО/МСП ChristopherArnold@ifac.org
Тел.: +1 212 286 9344
www.ifac.org/SMP