



Многосторонняя программа бенефициаров рамочных контрактов ЕС 2018

Название Проекта:

**Поддержка Министерства финансов
Республики Беларусь по Международным
стандартам аудита**

Для страны-партнера: Беларусь

Проект № 2019/407428/1

УЧЕБНЫЙ МАТЕРИАЛ

по МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ АУДИТА

4 ноября 2019г.



Проект финансируется
Европейским Союзом



Проект реализуется
DT Global

Содержание данного отчета является исключительной ответственностью **DT Global** и ни в коем случае не отражает мнение Европейского Союза.



СЕМИНАР
по МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ АУДИТА

Проект № 2019/407428/1

Подготовлен

Марком Бирюковым (Руководитель проекта / KE1 – эксперт по аудиту и финансовой отчетности)

Валерией Гетман (KE2 – эксперт по аудиту и финансовой отчетности)

Славомиром Грзеляк (KE3 – эксперт по аудиту)

Представлен

DT Global (Испания)



4 ноября 2019 года

СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА

I. ВВОДНАЯ ЧАСТЬ	7
II. ПОДРОБНАЯ ПРОГРАММА СЕМИНАРА	10
III. СТРУКТУРА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА	15
IV. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА	17
1. ОБЩИЕ ЦЕЛИ И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА	17
1.1. МСА 200 «ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА»	17
1.2. МСА 210 «СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»	27
1.3. МСА 220 «КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	44
1.4. МСА 230 «АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»	49
1.5. МСА 240 «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	57
1.6. МСА 250 «РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	71
1.7. МСА 260 «ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»	76
1.8. МСА 265 «ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, ОТВЕЧАЮЩИХ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ, И РУКОВОДСТВА О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ»	81
2. ОЦЕНКА РИСКА И ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ	87

2.1. МСА 300 – ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА	87
2.2. МСА 315 – ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ОКРУЖАЮЩЕЙ ОБСТАНОВКИ	94
2.3. МСА 320 – СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА	103
2.4. МСА 330 – АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ	107
2.5. МСА 402 – ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ	115
2.6. МСА 450 – ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА	119
3. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА	122
3.1. МСА 500 – АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА	122
3.2. МСА 501 – ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ	127
3.3. МСА 505 – ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ	131
3.4. МСА 510 – АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА	137
3.5. МСА 520 – АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ	141
3.6. МСА 530 – АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА	145
3.7. МСА 540 – АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ	150
3.8. МСА 550 – СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ	153
3.9. МСА 560 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ	161
3.10. МСА 570 – НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	166

3.11.	МСА 580 – ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ	172
4.	ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ТРЕТЬИХ ЛИЦ	178
4.1.	МСА 600 «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»	178
4.2.	МСА 610 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА»	187
4.3.	МСА 620 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»	195
5.	ВЫВОДЫ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРА	201
5.1.	МСА 700 «ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЕ И СОСТАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	201
5.2.	МСА 701 «ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	214
5.3.	МСА 705 «МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	219
5.4.	МСА 706 «РАЗДЕЛЫ “ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА” И “ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ” В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	232
5.5.	МСА 710 «СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ — СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»	236
5.6.	МСА 720 «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОсяЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»	241
6.	СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ОБЛАСТИ	246
6.1.	МСА 800 – «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»	246
6.2.	МСА 805 – «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	255

6.3. МСА 810 – ЗАДАНИЯ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	260
6.4. МСОП 2410 – ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ ОРГАНИЗАЦИИ	268
6.5. МСЗОУ 3000 – ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ	274
6.6. МСЗОУ 3400 – ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ	281
6.7. МССУ 4400 – ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ	286
6.8. МССУ 4410 – ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ	290

I. ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Цели и задачи проекта

Основной целью Проекта Европейского союза «Техническая поддержка Министерства финансов Республики Беларусь по Международным стандартам аудита» является создание институциональной структуры аудита в Республике Беларусь на основе лучшей международной практики, отвечающей современным условиям в соответствии с международными стандартами, а также создание потенциала для подготовки специалистов, разработка и применение эффективной системы контроля качества аудита. услуги, предоставляемые.

В рамках Проекта реализуются разные направления поддержки Министерства, условно разбитые на 7 компонентов.

1-й компонент Проекта – самый большой блок проекта, посвящен институциональному развитию аудита в стране через обучение.

- На основе лучших европейских практик:
 - Обучение теоретическому и практическому применению Международных стандартов аудита, включая внутренний контроль качества и Кодекс этики.

1-й компонент имеет 2 подкомпонента:

- Обучение по МСА (ноябрь 2019г.);
- Обучение Контролю качества и Кодексу этики (декабрь 2019г.).

В рамках данного семинара будут детально рассмотрены вопросы Международных стандартов аудита.

Цели семинара и ожидаемые результаты

Проведение в Учебном центре Министерства финансов одного пятидневного семинара (тренинга) для аудиторских фирм, индивидуальных аудиторов, которые предоставляют услуги аудита для финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, и для сотрудников Министерства финансов, Национального банка по МСА.

Программа обучения рассчитана на 5 дней по 5 часов, при этом в ходе семинара будет даваться как теоретическая часть по всем международным стандартам аудита, так и практическая часть по отдельным стандартам.

Цель семинара:

Ознакомить слушателя, в общем, с международными стандартами аудита, как с теоретической точки зрения, так и с практическими примерами по некоторым наиболее трудным стандартам, а также о последних изменениях в МСА.

Целевая аудитория - начинающие и практикующие аудиторы;

Формат проведения семинара

– презентация, практика и интерактивное общение слушателей и 3 международных экспертов по аудиту;

Ожидаемые результаты семинара:

- Слушатель должен иметь представление о структуре и общем содержании МСА, МСОП, МСЗОО и МССУ; МСКК и Кодекс будет презентованы отдельно в декабре 2019г.
- Слушатель должен уметь интерпретировать основные термины и положения МСА, и уметь на практике применять МСА на стадиях планирования, сбора доказательств и отчетности;
- Министерство финансов проведет краткое тестирование слушателей по пройденным темам, и в случае успешного прохождения тестирования, слушателю будет выдан сертификат.

Структура учебного материала (теория и практика)

Сам учебный материал состоит из 4 основных разделов:

- I. Вводная часть;
- II. Подробная программа семинара на 5 дней;
- III. Структура Международных стандартов аудита;
- IV. Международные стандарты аудита (теория и практика).

4-й раздел учебного материала основной и занимает самый большой объем пособия, и является последовательным, согласно Структуре МСА, изложенной в Таблице раздела 2 настоящего пособия.

II. ПОДРОБНАЯ ПРОГРАММА СЕМИНАРА

**Проект Технической помощи Европейского союза
"Поддержка Министерства финансов Республики Беларусь по международным стандартам аудита"**

СЕМИНАР по Международным стандартам аудита

Даты проведения	11 – 15 ноября 2019 года (5 дней)
Место проведения	Учебный центр Минфина РБ, г. Минск
Время проведения	13.00 – 18.30 (5 – 5,5 часов)
Общее количество часов	25 часов
Кофе-брейк	15.30 – 15.45
Количество обучаемых	250 человек
Целевая аудитория	Аудиторы РБ, сотрудники МФ РБ и НБ РБ
Преподаватели	3 международных эксперта по аудиту проекта ЕС
Результат	Раздаточный материал с теорией и практикой (предусмотрено краткое тестирование, по результатам успешного прохождения которого будут выдаваться сертификаты, подписанные МФ РБ и Проектом ЕС)

Сессия	Тема	Продолжительность, час	Эксперт
День 1: 11 ноября 2019 года			
Сессия 1 13.00 – 15.30	Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА	0,25	Валерия Гетман
	Согласование условий аудиторского задания	0,75	
	Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности	0,5	

	Аудиторская документация	0,25	
	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности	0,75	
15.30-15.45	Кофе пауза		
Сессия 2 15.45 – 18.00	Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности	0,75	Валерия Гетман
	Рассмотрение законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности	0,25	
	Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	0,25	
	Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля	0,5	
День 2: 12 ноября 2019 года			
Сессия 1 13.00 – 15.30	Планирование аудита финансовой отчетности	0,5	Славомир Грзеляк
	Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения	2,0	
15.30-15.45	Кофе пауза		
Сессия 2 15.45 – 18.00	Существенность при планировании и проведении аудита	2,0	Славомир Грзеляк
	Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации	0,25	

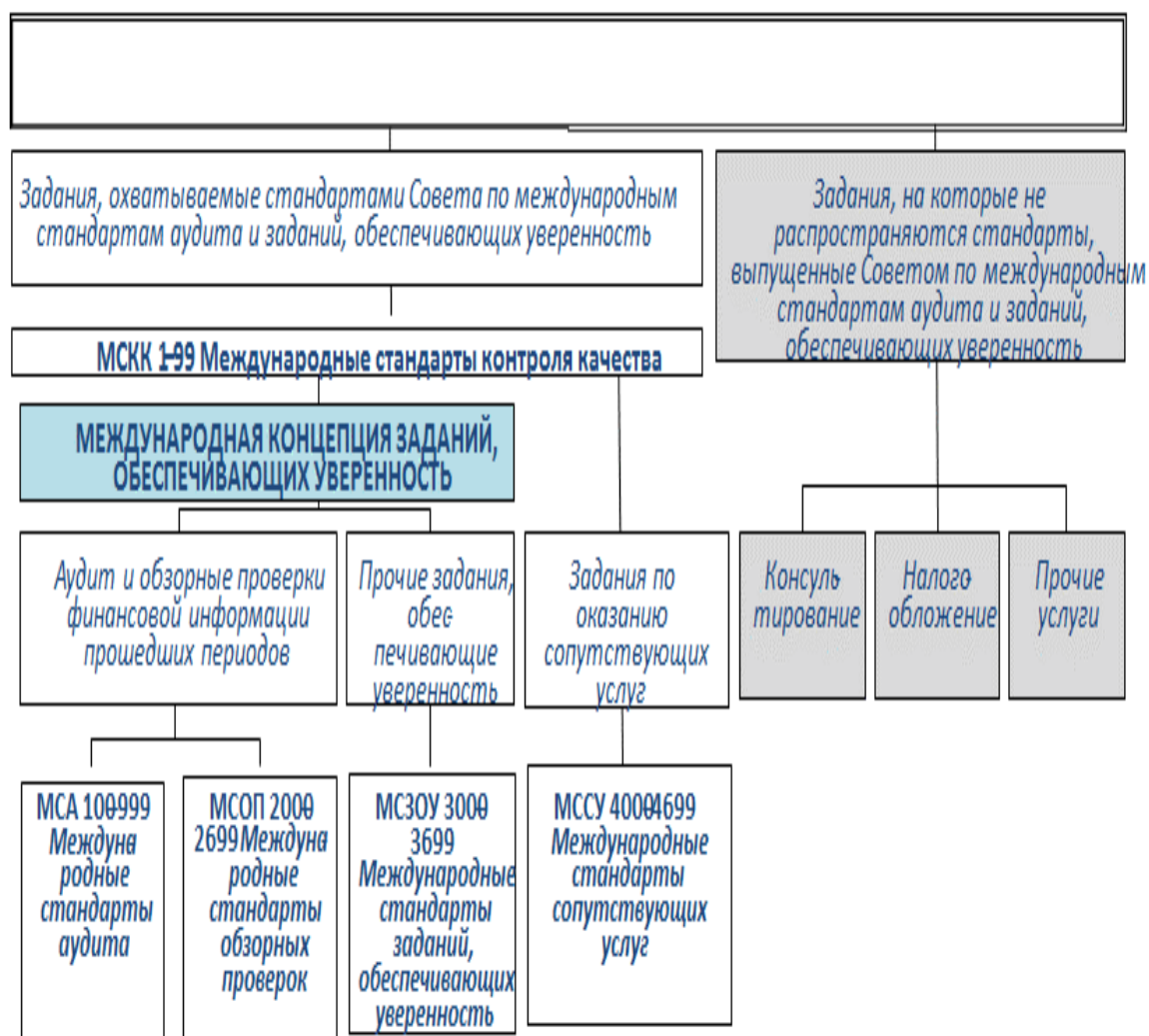
День 3: 13 ноября 2019 года			
Сессия 1			
13.00 – 15.30	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски	2,5	Славомир Грзеляк
15.30-15.45	Кофе пауза		
Сессия 2 15.45 – 18.30	Аудиторские доказательства	0,5	Славомир Грзеляк
	Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	0,25	
	Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода	0,5	
	Аудиторская выборка	1,0	
	Аналитические процедуры	0,5	
День 4: 14 ноября 2019 года			
Сессия 1 13.00 – 15.30	Внешние подтверждения	0,25	Славомир Грзеляк
	Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации	0,5	
	Связанные стороны	0,5	
	События после отчетной даты	0,5	
	Непрерывность деятельности	0,75	

15.30- 15.45	Кофе пауза		
Сессия 2 15.45 – 18.30	Письменные заявления	0,4	Славомир Грзеляк
	Особенности аудита финансовой отчетности группы	0,5	Валерия Гетман
	Использование работы внутренних аудиторов	0,15	
	Использование работы экспертов в ходе аудит	0,15	Славомир Грзеляк
	Оценка искажений, выявленных в ходе аудита	0,6	
	Формирование мнения и составление аудиторского заключения о финансовой отчетности	1,0	
	Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении	0,5	
День 5: 15 ноября 2019 года			
Сессия 1 13.00 – 15.00	Модифицированное мнение в аудиторском заключении	1,25	Славомир Грзеляк
	Параграфы «Важные обстоятельства» и «Прочие вопросы» в аудиторском заключении	0,6	
	Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность	0,25	
	Обязанности аудитора по отношению к прочей информации	0,25	
15.00 – 15.30	КРАТКИЙ ТЕСТ ПО ПРОЙДЕННЫМ ТЕМАМ	30 МИНУТ	МФ РБ

15.30- 15.45	Кофе пауза		
Сессия 2 15.45 – 17.50	Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения	0,25	Марк Бирюков
	Особенности аудита отдельных отчетов и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности	0,25	
	Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности	0,25	
	Задания по обобщенной проверке финансовой отчетности прошедших периодов	0,25	
	Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации	0,25	
	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, чем аудит или обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов	0,25	
	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	0,35	
	Задания по компиляции	0,25	
17.50 – 18.00	Заккрытие семинара	0,10	УРАД МФ РБ
	Итого	25,0	

III. СТРУКТУРА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики бухгалтеров



Структура МСА

Раздел МСА	Название группы МСА	Нумерация МСА	Количество стандартов
2	Общие принципы и обязанности	МСА 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265	8
3-4	Оценка риска и ответ на оцененные риски	МСА 300, 315, 320, 330, 402, 450	6
5	Аудиторские доказательства	МСА 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580	11
6	Использование результатов работы третьих лиц	МСА 600, 610, 630	3
7	Выводы и отчетность аудитора	МСА 700, 701, 705, 706, 710, 720	6
8	Специализированные области	МСА 800, 805, 810	3
	Итого:		37

IV. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

1. ОБЩИЕ ЦЕЛИ И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА

1.1. МСА 200 «ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Задания, выполняемые профессиональным практикующим бухгалтером, призванные снизить информационный риск, выполняются в соответствии с соглашениями, которые Международной концептуальной основой именуются «соглашениями по выражению уверенности». Результатом выполнения такого соглашения является отчет, в котором профессиональный бухгалтер выражает уверенность относительно предмета изучения или информации по предмету изучения.

Если предметом соглашения по выражению уверенности является историческая финансовая информация, представленная в форме финансовой отчетности, то такое задание в МСА именуется аудитом финансовой отчетности, и выполняется в соответствии с Международными стандартами аудита.

Основные обязанности аудитора при проведении аудита финансовой отчетности устанавливает МСА 200. В частности, он определяет основные цели независимого аудитора и разъясняет характер и объем аудиторских процедур, призванных сделать возможным достижение этих целей независимым аудитором. В стандарте также разъясняются область применения, роль и структура Международных стандартов аудита как источника права, он содержит требования, устанавливающие основные обязанности независимого аудитора, применимые ко всем видам аудита, включая важнейшую обязанность соблюдать Международные стандарты аудита.

Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Для этой цели аудитор составляет заключение о том, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями *применимой концепции подготовки финансовой отчетности*.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности должна быть приемлемой. Использование в определении критерия слова «приемлемая» наталкивает на мысль, что не любые стандарты финансовой отчетности могут служить основой представления финансовой отчетности в качестве критерия для оценки и измерения финансового положения и результатов деятельности. И эта мысль правильная. Действительно, МСА 200 определяет, что аудитор должен определить приемлемость основы представления финансовой отчетности, используемой руководством. На решение аудитора в отношении приемлемости основы представления финансовой отчетности повлияют такие обстоятельства соглашения, как характер деятельности субъекта, и цели финансовой отчетности.

Характер деятельности: коммерческая структура, некоммерческая организация, субъект государственно сектора;

Цели финансовой отчетности : отчетность общего назначения или специальная отчетность.

Финансовая отчетность может подготавливаться в соответствии с требованиями к финансовой информации, выдвигаемыми специфическими пользователями. Приемлемая основа представления финансовой отчетности в этом случае – требования специфических пользователей (назовем ее специальной финансовой отчетностью).

Цель аудитора при проведении аудита финансовой отчетности: (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;

(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.

Уверенность в контексте стандарта рассматривается как убежденность профессионального бухгалтера в отношении надежности информации, предоставленной одной стороной и предназначенной для использования другой стороной.

Разумная уверенность - высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность.

Существуют присущие аудиту ограничения, которые влияют на возможность обнаружения аудитором существенных искажений, вследствие чего аудитор не может достигнуть абсолютной уверенности, т.е. дать гарантию, в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений:

- использование тестирования (выборочная проверка);
- ограничения, присущие любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

Аудитор может опираться на систему внутреннего контроля субъекта, однако, внутренние контроли могут быть обойдены путем сговора, или в результате превышения руководством своих полномочий

- преобладающая часть аудиторских доказательств носит скорее убеждающий, чем исчерпывающий характер. Например, аудитор получает непосредственно от дебитора субъекта подтверждение суммы дебиторской задолженности и считает это подтверждение доказательством наличия и оценки дебиторской задолженности. Однако, не факт, что лицо, приславшее подтверждение, было объективно (не

вступило в сговор с клиентом аудитора, добросовестно проверило счета, прежде, чем подтвердить задолженность);

- использование профессионального суждения при сборе доказательств и их оценке при подготовке выводов на основе собранных доказательств. Аудитор использует профессиональное суждение при определении характера, масштаба и сроков проведения аудиторских процедур, при оценке собранных доказательств. Профессиональное суждение всегда субъективно. Например, при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО руководство использует различные оценочные значения (резервы, сроки функционирования активов, справедливые стоимости и т.п.), и аудитор должен определить, насколько эти оценки разумны. Другого подхода к оценке, кроме как профессиональное суждение, у аудитора нет.
- ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств в отношении отдельных утверждений финансовой отчетности (например, операции со связанными сторонами).

Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора.

Стороны в соглашении на аудит и их ответственность

Стороны в соглашении на аудит:

- Профессиональный бухгалтер (аудитор, аудиторская компания)
- Руководство субъекта
- Пользователи

В трехсторонних отношениях задания на аудит финансовой отчетности существуют две стороны, которые несут определенную

ответственность по заданию: сторона, ответственная за предмет изучения и информацию о предмете (руководство компании) и профессиональный бухгалтер (аудитор). Ответственность сторон четко разграничивается стандартами аудита и обязательно описывается в аудиторском отчете.

Руководство субъекта несет ответственность за финансовое положение и результаты деятельности.

Руководство субъекта (руководства субъекта, подотчетное лицам, наделенным руководящими полномочиями) несет ответственность за финансовую отчетность, которая состоит в следующем:

- руководство субъекта несет ответственность за определения основы представления, которая будет использоваться при подготовке и представлении финансовой отчетности;
- руководство субъекта также несет ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, а именно:
 - за разработку, внедрение и поддержание внутреннего контроля, связанного с подготовкой и представлением финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений по причине мошенничества и ошибок;
 - за выбор и применение надлежащей учетной политики, и
 - осуществление расчетных оценок, приемлемых при данных обстоятельствах.

Ответственность аудитора: аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения по финансовой отчетности.

Очень часто клиент аудитора не понимает заявление об ответственности руководства, упоминаемое в аудиторском заключении. Ответственность руководства означает, что аудитор не может брать на себя руководящие решения в отношении

процесса организации учета и подготовки финансовой отчетности, и не несет ответственность за предотвращение последствий неправильного решения руководства. Если аудитор заключил соглашение на аудит, а руководство не подготовило и не представило финансовую отчетность, или представило не вовремя, или представило с ошибками и искажениями, то аудитор не несет за это ответственности ни перед кем бы то ни было. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство от ответственности.

При применении большинства концепций подготовки финансовой общего назначения отчетности аудиторское мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных отношениях в соответствии с той или иной концепцией. Для того чтобы сформировать мнение, аудитор должен:

- Соблюдать соответствующие этические требования в отношении аудиторских соглашений (изложены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров);
- 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;
- При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение;
- Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора;
- Соблюдать МСА, применимые к каждому конкретному заданию.

Если аудитор должен выполнять при проведении аудита местные законы и нормативные акты, регулирующие аудит, и если они отличаются от МСА, то аудит, проводимый в соответствии с местным законодательством, автоматически не будет соответствовать МСА.

По результатам выполнения задания по аудиту аудитор представляет аудиторский отчет, основной частью которого является параграф, выражающий мнение аудитора о финансовой отчетности.

Аудит финансовой отчетности – это задание, которое требует выражения уверенности высокого уровня (разумной).

Отчет составляется в строго определенной МСА форме. Аудиторский отчет предназначен для широкого круга пользователей, и стандартная форма отчета исключает разночтения, которые могли бы возникнуть, если бы каждый аудиторский отчет был оригинальным по форме произведением. Различаются форматы аудиторских отчетов только в зависимости от того, является ли это отчет по финансовой отчетности общего назначения, или по специальной финансовой отчетности.

МСА не отменяют местные законы и нормативные акты. Если аудитор проводит аудит в соответствии с МСА и аудиторскими стандартами отдельной юрисдикции или страны, в дополнение к выполнению требований МСА аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые для выполнения требований данных стандартов.

Аудитор не должен заявлять о соответствии с МСА, если только он не выполнил полностью требований всех МСА, применяемых к аудиту.

Определения:

Аудитор – лицо или лица, проводящее (проводящие) аудит (обычно руководитель задания или другие члены аудиторской группы), либо в соответствующих случаях – организации.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление», организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

Руководство – лицо (лица) с обязанностями высшего управленческого персонала, ответственного за ведение организацией ее деятельности. В некоторых юрисдикциях в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление (например исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник).

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 юрисдикциях к лицам, отвечающим за корпоративное управление, может относиться руководящий персонал, например исполнительные члены коллегиального органа управления организации частного или государственного сектора или руководитель-собственник.

Разумная уверенность - высокая степень уверенности, но не абсолютная уверенность. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора.

Аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения.

Риск существенного искажения – риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента:

(1) **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;

(2) **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.

Риск необнаружения – риск, заключающийся в том, что в результате выполнения аудитором процедур с целью снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, не будет обнаружено существующее искажение, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

1. Объясните, почему аудитор не может гарантировать, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.
2. Опишите концепцию существенности, заложенную в процесс проведения аудита в соответствии с МСА.
3. В чем заключается аудиторский риск, каковы причины возникновения такого риска ?
4. Процесс, который выполняет аудитор, направлен на то, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Какие обстоятельства учитывает аудитор, определяя приемлемый уровень аудиторского риска?

1.2. МСА 210 «СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

После того как аудитор получил предложение выполнить аудит финансовой отчетности, он должен выполнить процедуры, которые позволят ему решить, следует ли ему принимать данное предложение. Если аудитор пришел к выводу, что соглашение может быть принято, необходимо согласовать с клиентом условия такого соглашения.

Соглашение на аудит – это сделка, предметом которой является платная услуга, которую предоставляет аудитор своему клиенту. Отношения по предоставлению таких услуг, такие, как права и обязанности исполнителя и заказчика, ответственность за неисполнение условий договора, способы разрешения споров между сторонами и т.п., регулируются законодательством. Однако, это услуга очень специфичная с точки зрения как самого процесса, так и результатов.

В частности, концепция разумной уверенности, предполагающая наличие риска необнаружения аудитором искажений в финансовой отчетности, должна быть разъяснена клиенту, чтобы не создавать необоснованных ожиданий клиента в отношении результатов работы аудитора. Кроме того, аудитор должен убедиться, что клиент правильно понимает суть запрашиваемых услуг, и принимает на себя ответственность за финансовую отчетность.

МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» устанавливает стандарты и представляет руководства по согласованию условий соглашения, таким образом, чтобы избежать недопонимания в отношении предоставляемых аудитором услуг.

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;
- (б) подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:

- (а) определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности;
- (б) получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность:
 - (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - (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;
 - (iii) за то, чтобы обеспечить аудитора:
 - а. доступом ко всей информации, о которой известно руководству и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности (например к данным бухгалтерского учета, документации и т.д.);
 - б. дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у руководства для целей аудита;
 - в. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

В случае, если до начала выполнения задания аудитор понимает, что имеет место ограничение масштаба аудита, которое приведет к тому, что в итоге аудитор откажется от выражения мнения о финансовой отчетности, то аудитор не должен принимать предложение, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами.

Оценка и согласование применяемой основы представления финансовой отчетности

Аудитор должен выяснить, какую основу утвердило руководство как применяемую для подготовки финансовой отчетности, и оценить ее приемлемость.

Применяемая основа – это основа представления финансовой отчетности, принятая руководством субъекта для подготовки финансовой отчетности. Аудитор, решая вопрос о принятии задания, должен получить информацию о том, какую основу для подготовки финансовой отчетности будет использовать руководство, и определить, является ли эта основа приемлемой для субъекта с учетом характера его деятельности (например, коммерческая или некоммерческая организация, государственное предприятие или учреждение), целей финансовой отчетности (отчетность общего назначения, или отчетность, предназначенная для специфических пользователей).

Применяемая руководством основа может быть (1) установлена законодательством или регулированием (например, как правило, применяемая основа для представления финансовой отчетности общего назначения predetermined законодательством).

В случае отсутствия установленной законодательством основы представления финансовой отчетности, руководство устанавливает (2) основу представления отчетности по своему разумению и пониманию того, является ли такая основа приемлемой.

В обоих случаях аудитор должен установить, является ли основа приемлемой.

В случае (2), если аудитор считает, что основа является неприемлемой, он должен рекомендовать руководству субъекта рассмотреть недостатки в основе представления финансовой отчетности, или принять другую основу представления финансовой отчетности. Аудитор может принять соглашение

только в том случае, если его рекомендации будут приняты руководством.

В случае (1) у руководства нет выбора, поэтому оно не может по рекомендации аудитора утвердить другую основу. Однако, установленная законодательством основа может содержать недостатки, т.е. может не быть полностью приемлемой для конкретных целей и пользователей. Аудитор должен установить, могут ли недостатки быть адекватно объяснены, чтобы не вводить в заблуждение пользователей, и обсудить с руководством как это повлияет на аудиторский отчет, и принять соглашение только в том случае, если существует возможность адекватного объяснения недостатков основы.

Стандарт определяет, что согласование условий соглашения должно производиться путем направления аудитором своему клиенту письма – соглашения, которое является документальным подтверждением того, что аудитор принимает назначение в соответствии с целями и масштабом аудита, изложенными в письме, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой представления любых отчетов. Желательно, чтобы письмо-соглашение было направлено клиенту до начала выполнения соглашения.

Предварительные работы завершаются подготовкой письма – соглашения. Аудитор должен убедиться, что клиент правильно понимает суть запрашиваемых услуг, способен взять на себя ответственность за финансовую отчетность, понимает ограничения, присущие аудиту.

При первичном аудите следует направить письмо-соглашение, при последующих аудитах - рассмотреть необходимость направления нового письма-соглашения или напоминание о его существовании.

Содержание письма-соглашения

Обычно в письме указывается следующая основная информация:

- Факт, что существует Цель и объем аудита финансовой отчетности;

- Обязанности аудитора;
- Обязанности руководства субъекта;
- Указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
- Ссылка на ожидаемую форму и содержание любых отчетов, которые будут выпущены аудитором, и
- Заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых отчет может отличаться от ожидаемой формы и содержания.

неизбежный риск того, что в силу определенных ограничений некоторые, даже существенные искажения, могут остаться незамеченными;

Требования свободного доступа ко всем учетным записям, документации и другой информации, запрашиваемой аудитором в ходе работы.

Аудитор также может указать в письме:

- договоренности, связанные с планированием аудита (например, указание на то, что аудит будет проведен в несколько этапов);
- что он ожидает получить от руководства субъекта письменные подтверждения, касающиеся заверений, сделанных руководством в связи с проводимым аудитом;
- какие-либо другие письма и отчеты, которые аудитор предполагает представить клиенту;
- любые договоренности в отношении выставления счетов за выполненные работы;
- просьба клиенту подтвердить, что он согласен с условиями письма-соглашения.

При наличии отдельных обстоятельств, связанных с предоставлением услуг по данному соглашению, может понадобиться осветить дополнительно следующие вопросы:

- договориться о привлечении других аудиторов или экспертов;
- договоренность о привлечении в той или иной мере внутренних аудиторов или сотрудников клиента;
- если аудитор впервые работает с данным клиентом, то аудитор должен договориться с клиентом о взаимоотношениях с предыдущим аудитором;
- любое ограничение ответственности аудитора там, где это возможно;
- ссылка на любые другие договоренности, достигнутые между клиентом и аудитором.

Письмо-соглашение для компонентов

Если аудитор компании является аудитором и ее дочерних компаний, или подразделений и филиалов, то аудитор должен решить вопрос: направлять ли отдельное письмо-соглашение о компоненте, или нет. При этом он рассмотрит следующие обстоятельства соглашения:

- кто назначает аудитора компонента. Аудитора дочерней компании может назначить материнская компания, и тогда одного письма-соглашения может оказаться достаточно, если в нем будут согласованы условия и аудита компонента в том числе (клиент один). Если аудитора назначило руководство дочерней компании, то потребуется два письма, т.к. клиенты разные;
- необходим ли выпуск отдельного аудиторского отчета по компоненту;
- масштаб любой работы, которая будет выполнена другим аудитором;
- доля собственности, принадлежащей материнской компании;
- степень независимости руководства компонента от материнской организации.

Повторные аудиторские задания

В случаях повторных аудитов нет необходимости направлять письмо каждый год, если только не возникли обстоятельства, которые заставят аудитора пересмотреть условия соглашения или напомнить руководству субъекта о действующих условиях соглашения, а именно:

- любой признак, указывающий на то, что клиент неправильно понял условия соглашения. В ходе аудита аудитору может стать известным, что клиент, хотя формально согласовал условия соглашения, предложенные аудитором, не полностью или недостаточно их понимает.

Это недопонимание по отношению к текущему аудиту будет устранено путем переговоров с клиентом. Однако, на следующий год, даже если условия соглашения не меняются, письмо-соглашение следует направить заново, как напоминание;

- пересмотр любых условий соглашения, согласованных ранее;
- недавние изменения в составе высшего руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями. Вновь назначенному руководству могут быть не известны условия соглашения, согласованные в письме;
- значительные изменения в структуре собственности или характере и масштабах деятельности клиента;
- изменение в законодательных или нормативных требованиях;
- изменение в концепции подготовки финансовой отчетности, принятой при подготовке финансовой отчетности;
- изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.

Принятие изменений в условиях аудиторского задания

После того, как аудитор принял соглашение на аудит финансовой отчетности, могут возникнуть обстоятельства, в связи с которыми клиент пожелает изменить условия соглашения. Озабоченность аудитора при этом возникает в случае, если клиент просит

изменить условия так, чтобы понизить уровень уверенности (например, с разумного до ограниченного).

Причины и мотивация, лежащие в основе такого предложения со стороны клиента могут быть разными, например:

- изменения в обстоятельствах, влияющих на необходимость оказания услуг;
- неправильное понимание характера аудита или сопутствующих услуг, запрошенных изначально. Например, руководство запросило аудит полного комплекта финансовой отчетности, а затем пришло к выводу, что аудит не нужен, и пользователю достаточно обзора финансовой отчетности;
- ограничение масштаба аудита, вызванного обстоятельствами.

Для решения вопроса о том, следует ли соглашаться на изменение условий соглашения, аудитор должен решить вопрос: являются ли причины изменения условий обоснованными. Такие причины, как неправильное понимание характера аудита и изменение обстоятельств обычно признаются обоснованными, и изменение условий соглашения может быть принято.

Если аудитор понимает, что за просьбой клиента кроется намерение скрыть неполноту и неточность информации, аудитор не должен принимать предложения об изменении условий задания. Например, клиент не позволяет аудитору присутствовать при инвентаризации ТМЗ, или не предоставляет по его просьбе документы, подтверждающие право собственности на недвижимость, т.к. понимает, что при этом аудитор выявит искажения в финансовой отчетности. Аудитор разъяснит клиенту, что такие действия являются ограничением масштаба аудита, и поэтому последует соответствующая модификация аудиторского отчета, которая разъяснит пользователям ограничения, наложенные руководством. Клиент понимает, что такая информация в аудиторском отчете для него нежелательна, и предложит аудитору поменять условия задания – заменить аудит на обзор.

Если аудитор решает, что условия соглашения могут быть изменены, то он должен:

- согласовать с клиентом новые условия;
- подготовить отчет в соответствии с пересмотренным соглашением, в котором не должно быть никаких ссылок на первоначальное соглашение.

Если аудитор не может согласиться на изменения условий соглашения, и ему не разрешают продолжать работу в соответствии с первоначальными условиями, то аудитору следует отказаться от соглашения и рассмотреть необходимость информирования других сторон (например, лиц, наделенных руководящими полномочиями, или акционеров) об обстоятельствах, послуживших причиной прекращения соглашения.

Определения:

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.

Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит, – допущение о том, что руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, как осознают, так и подтверждают, что на них возложены следующие обязанности, которые имеют принципиальное значение для проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, то есть они несут ответственность:

- (i) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности,

включая, если уместно, ее достоверное представление;

(ii) функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(iii) предоставление аудитору:

а. доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;

б. дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;

в. неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания

Надлежащему представителю руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, ООО «Альфа»

Цель и объем аудита

Мы были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности ООО «Альфа» («Организация»), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2018 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. Настоящим письмом мы рады

подтвердить наше согласие принять задание и наше понимание данного аудиторского задания.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность 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

Обязанности аудитора

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Эти стандарты требуют от нас выполнения 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;

- в процессе оценки этих рисков мы рассматриваем изучаем систему внутреннего контроля, имеющую значение для аудита, за подготовкой финансовой отчетности организации с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. Тем не менее мы будем письменно информировать вас обо всех значительных недостатках системы внутреннего контроля, имеющих значение для аудита, которые были выявлены во время аудита;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая 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, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями систем внутреннего контроля

существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с МСА.

Ответственность руководства и указание применимой концепции подготовки финансовой отчетности

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

- (а) за подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;
- (б) за такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- (в) за предоставление нам:
 - (i) доступа ко всей информации, о которой известно руководству и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
 - (ii) дополнительной информации, которую мы можем запросить у руководства для целей аудита;
 - (iii) 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.

Прочая значимая информация

[Включить прочую информацию, например соглашения об оплате услуг, порядок выставления счетов и другие особые условия в соответствии с обстоятельствами.]

Составление заключения

[Включить соответствующую ссылку на ожидаемую форму и содержание аудиторского заключения, включая, если применимо, заключение по прочей информации в соответствии с МСА 720 (пересмотренным).]

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

Просьба подписать и вернуть прилагаемый экземпляр настоящего письма в подтверждение получения и вашего согласия с условиями проведения аудита финансовой отчетности, включая наши соответствующие обязанности.

Аудитор.....

Получение и согласие подтверждается от имени ООО «Альфа»

(подпись)

.....

Фамилия, имя, отчество и должность

Дата

Принятие аудиторского задания (ПРАКТИКА) – Предварительная работа

Обратить внимание на:	Примечания
Имеется ли профессиональная квалификация для того, чтобы работать?	Юридические, этические
Имеются ли адекватные ресурсы?	Время, персонал, техническая экспертиза

Предпосылки

Существуют ли предварительные условия аудита?

Имеется ли приемлемая основа отчетности (например, МСФО)?

Согласится ли руководство и признает / понимает ли свою ответственность за:

- Подготовку финансовой отчетности
- Внутренние структуры управления
- Предоставление аудитору доступа к информации и лицам

Есть ли ограничение по объему?

Например. Нереальные сроки, отказ в доступе к объекту, персоналу или документам?

Имеется ли ограничение, которое может привести к отказу от ответственности, ухудшению?

В чем причина прекращения работы или отставки предыдущего аудитора?

Подтверждение факта отстранения предыдущего аудитора (от организации или самого аудитора).

Обеспечить выполнение назначения, замены или отстранения аудитора в соответствии с национальным законодательством.

Назначение новых аудиторов

Убедитесь в его правомочности: на общем собрании принято решение о назначении их аудиторами компании.

Письмо об аудиторском задании

Клиентские документы

Получить от предыдущих аудиторов (после назначения)

Письмо-соглашение об аудиторском задании – Содержание

Обязательно

Цель аудита

Объем работ (см. законодательство, регулирование, заключения)

Ответственность аудитора

Применимая система отчетности (например, МСФО)

Ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности и обеспечение неограниченного доступа к записям

Форма отчета

Условия оплаты аудиторских услуг и выставления счетов

Дополнительно

Форма другого общения

Тестовый характер + присущие ограничения = неизбежный риск некоторых необнаруженных существенных искажений

Детали планирования

Ожидание письма-представления от руководства

Запрашиваемый клиент подтверждает условия

Конфиденциальность

Практика: Форма рабочего документа

Принятие на обслуживание		Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества		
Проверяемая организация				
Период аудита				
Условия оказания задания				
	Вид задания	Сроки выполнения		
1.	Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности			
2.	Обзорная проверка			
3.	Согласованные процедуры (описать)			
4.	Компиляция (составление) финансовой информации (описать)			
5.	Прочие услуги (описать)			
6.	Дополнительные договоренности с клиентом (описать)			
Предоставляемые документы				
№	Наименование	Адресат	Количество экземпляров	Срок предоставления
1.	Аудиторское заключение			
2.	Письменная информация			
3.	Прочее			
Оценка возможности принятия (сохранения) клиента				
Причины не назначения предшествующего аудитора:				
№	Причины	Описание		
1.				
Характер хозяйственных операций клиента, включая деловую практику:				
№	Хозяйственные операции	Описание		
1.				
№	Утверждение (вопрос)	Да, Нет, Н/тр.	Комментарий	
1.	Можно ли положительно оценить личность и деловую репутацию собственников, аффилированных лиц, представителей собственника потенциального клиента			
2.	Можно ли положительно оценить личность и деловую репутацию руководства потенциального клиента			
3.	Можно ли положительно оценить информацию об отношении основных собственников, аффилированных лиц, представителей собственника потенциального клиента к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету			

1.3. МСА 220 «КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт контроля качества 1 обязывает аудиторские организации внедрять и поддерживать систему контроля качества аудиторских заданий. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет обязанность по созданию и поддержанию системы контроля качества для получения разумной уверенности в том, что:

- (а) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;
- (б) заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Система контроля качества включает политику и процедуры, в которых рассматривается каждый из следующих элементов:

- ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
- соответствующие этические требования;
- принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

МСА 220 устанавливает особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности, а также (в случаях, когда это применимо) обязанности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания.

Аудиторская организация обязана установить системы, политики и процедуры контроля качества. При проведении аудита

финансовой отчетности аудиторские группы отвечают за внедрение процедур контроля качества на уровне задания, которые позволят обеспечить организацию значимой информацией в части обеспечения независимости.

Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:

- (а) проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;
- (б) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Ответственность руководителя за качество аудита

Руководитель задания несет ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен.

Соответствующие этические требования

Члены аудиторской группы обязаны соблюдать этические требования, а руководитель задания на протяжении всего аудита должен контролировать соблюдение этих требований и, при необходимости, проводить служебные расследования, если имеются доказательства несоблюдения.

Независимость

Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту. Для этих целей руководитель задания:

- (а) получает соответствующую информацию от аудиторской организации для выявления и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозы независимости;
- (б) оценивает информацию по выявленным, если такие имеются, нарушениям политики и процедур аудиторской организации по обеспечению независимости для определения того, создают ли они угрозу независимости для конкретного аудиторского задания;
- (в) принимает необходимые меры для устранения таких угроз или

для их ослабления до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или, если сочтет целесообразным, отказывается от дальнейшего проведения этого аудиторского задания (если это допускается законодательством). Руководитель задания должен немедленно докладывать в организацию о любых случаях, когда он оказывается не в состоянии разрешить ситуацию самостоятельно, с тем чтобы были приняты необходимые меры.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и принятие и выполнение конкретных заданий

Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры, касающиеся принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер.

Если руководитель задания получает информацию, которая, будь она доступна ранее, привела бы 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.

Кадровые ресурсы

Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы:

- (а) провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
- (б) обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения.

Выполнение задания

Руководитель задания несет ответственность:

- (а) за руководство, контроль и проведение задания в соответствии

с профессиональными стандартами и применимым законодательством;

(б) за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Мониторинг

Эффективная система контроля качества должна включать меры мониторинга, призванные обеспечить аудиторскую организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на проводимый аудит.

Документация

В аудиторской документации аудитор обязан отразить:

- (а) выявленные проблемы в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведения как они были разрешены;
- (б) выводы по вопросу соблюдения требований независимости, применяемых к конкретному аудиторскому заданию, а также соответствующие обсуждения с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;
- (в) выводы, сделанные по вопросу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий;
- (г) характер и объемы консультаций в ходе проведения аудита, а также сделанные на их основе выводы.

Те лица, которые осуществляют проверку качества выполнения задания, по результатам проверки конкретного аудиторского задания, должны обеспечить документальное подтверждение того, что:

- (а) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;

- (б) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;
- (в) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

Определения:

Руководитель задания – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования.

Аудиторская группа – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания.

1.4. МСА 230 «АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»

Процесс аудита должен документироваться. Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением. Обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности устанавливает МСА 230. Это не единственный стандарт, который содержит требования к документированию аудита. В Приложении к стандарту перечислены другие МСА, в которых содержатся те или иные требования и рекомендации по вопросам аудиторской документации. Законодательство может устанавливать дополнительные требования к аудиторской документации.

- Специфические требования к аудиторской документации в прочих МСА:
 - МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (пп.10–12);
 - МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» (пп.24–25);
 - МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (пп. А44–А47);
 - МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (п.29);
 - МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (п.23).
 - МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (п.12);
 - МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения

организации и ее окружения» (п.32);

- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (п. А14);
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (пп.28–30);
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (п.15);
- МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (п.23);
- МСА 550 «Связанные стороны» (п.28);
- МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (п.50);
- МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов», (пункты 36–37.
- МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт 25

Аудиторская документация обеспечивает:

- (а) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора;
- (б) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Кроме того, аудиторская документация выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:

- помогает аудиторской группе планировать и проводить аудит;
- помогает членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой;
- позволяет аудиторской группе нести ответственность за свою работу;
- позволяет вести запись вопросов, сохраняющих значимость для будущих аудиторских заданий;
- обеспечивает проведение обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества;
- обеспечивает возможности проведения внешнего

инспектирования в соответствии с применимым законодательством.

Цель аудитора состоит в подготовке документации, которая обеспечивает:

- (а) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение;
- (б) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Аудиторская документация должна подготавливаться своевременно. Эта документация должна быть достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- (а) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур;
- (б) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;
- (в) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов;

Документируя характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать:

- (а) каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов;
- (б) кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;
- (в) кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

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.

Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого

вопроса, он должен документировать, каким образом это несоответствие было разрешено.

Если аудитор считает, что необходимо отступить от выполнения того или иного применимого требования какого-либо МСА (а это возможно лишь в исключительных обстоятельствах), он должен документировать, каким образом выполненные им альтернативные аудиторские процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления.

Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или приходит к новым выводам после даты аудиторского заключения, он должен документировать:

- (а) каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся;
- (б) выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, собранные аудиторские доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение;
- (в) когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить окончательное формирование аудиторского файла.

В процессе формирования аудиторского файла изменения в аудиторскую документацию могут вноситься только в том случае, если они носят административный характер, например:

- удаление или изъятие устаревшей документации;
- сортировка, упорядочение и расстановка ссылок в рабочей документации;
- подписание контрольных перечней, относящихся к процессу формирования файла по заданию;
- документирование аудиторских доказательств, которые аудитор собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами аудиторской группы до даты аудиторского заключения.

Предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.

По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения (обычно не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже).

После завершения окончательного формирования аудиторского файла аудитор может счесть необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или дополнить ее новыми документами. Причиной такого видоизменения или дополнения может быть необходимость внести пояснения в существующую аудиторскую документацию вследствие комментариев, полученных в ходе надзорного инспектирования, выполненных внутренними или внешними по отношению к аудиторской организации лицами. В таком случае аудитор должен (вне зависимости от характера изменений или дополнений) документировать следующее:

- (а) конкретные причины таких изменений и дополнений;
- (б) когда и кем они были внесены и проверены.

Определения:

Аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Пример 1: Рабочий документ

Анкета клиента для оценки возможности принятия задания

КРАТКАЯ ИНФОРМАЦИЯ	КРАТКАЯ ИНФОРМАЦИЯ О ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КЛИЕНТА	Ф.И.О. СПЕЦИАЛИСТА	Дата
Knowledge of Client Business	Knowledge of Client Business		

1. Ответственные лица и реквизиты организации

1	Наименование организации, ИНН	
2	Руководитель организации (Ф.И.О. и должность)	
3	Заместитель руководителя, отвечающий за финансовую и бухгалтерскую работу	
4	Главный бухгалтер	
6	Адрес организации (юридический и фактический)	
7	Контактные телефоны	
9.	Банковские реквизиты	

3. Особенности учетной политики

1	Выручка для целей НДС	По оплате или по отгрузке
2	Доходы и расходы для целей налог на прибыль	По начислению или кассовый метод
3	Способ амортизации ОС	
4	Способ учета запасов	

5. Отчетные показатели

	Отчетный период/на конец периода
Прибыль	
Выручка от реализации	
Капитал и резервы	
Сумма активов	
<i>Для некоммерческих организаций</i> Расходы, понесенные организацией	

Пример 2: Рабочий документ

Аудит ЛТД

A2.2

Принятие решения о начале работ с новым клиентом

	Название клиента: ООО «Альфа» Является ли клиентом «Аудит ЛТД»: Нет Контактное лицо: Василий Ковалев Название проекта: аудиторская проверка финансовой отчетности за 2018 год, подготовленной в соответствии с МСФО Адрес клиента: Республика Беларусь, г. Минск, Проспект Независимости, 25
	ООО «Альфа» (далее – «Компания») является компанией, торгующей спортивным инвентарем. Компания была учреждена в 2015 г. Участники Компании: Владимир Егоров (доля - 65%), Игорь Иванов (15%), ООО «Сигма» (20%). В состав Совета директоров входят три директора (двое из которых - неисполнительные) и Председатель, который, помимо исполнения функций Председателя Совета директоров, выполняет еще и функции Исполнительного директора. Мы предприняли ряд мер, направленных на изучение этических принципов и репутации владельцев, по результатам которых пришли к выводу об отсутствии каких-либо факторов, которые препятствовали бы нашей работе с Компанией в качестве клиента. У всех директоров Компании имеется как минимум 5-летний опыт в данной отрасли. За последние 3 года каких-либо существенных изменений в составе руководства Компании не произошло. Дочерних предприятий у Компании нет. В течение последних

	3 лет имеет место рост объема операций. Ранее Компанию аудиторствовал ИП Радченко. Для выяснения причин смены аудитора мы связались с предыдущим аудитором Компании, и по результатам обсуждения не смогли выявить причин профессионального или иного характера, которые не позволили бы нам работать с Компанией в качестве клиента и проводить аудиторскую проверку ее финансовой отчетности. Мы также обсуждали причину смены аудитора с руководством Компании. Основная причина смены аудитора, которую указало руководство Компании – более высокое качество работы, которое, по его мнению, в состоянии обеспечить «Аудит ЛТД». Выполненные нами специфические процедуры проверки не выявили каких-либо признаков, которые могли бы указывать на причастность клиента к легализации незаконно полученных доходов или иным противоправным деяниям.
	Были проведены консультации на предмет выявления конфликта интересов между Компанией и другими клиентами «Аудит ЛТД». Мы также проанализировали характер взаимоотношений между представителями руководства Компании и работниками «Аудит ЛТД» и членами их семей. Никаких признаков конфликта интересов или факторов, ставящих под угрозу профессиональную независимость «Аудит ЛТД», выявлено не было.
	Подписано ответственным партнером
	Дата 26 января 2019 г

1.5. МСА 240 «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Процесс аудита основан на оценке рисков существенных искажений и проведении аудиторских процедур, соответствующих оцененным рискам, для того, чтобы снизить риск необнаружения до приемлемо низкого уровня. Причинами возникновения искажений могут быть недобросовестные действия или ошибки.

МСА 240 устанавливает обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности.

Решающим фактором, позволяющим отличить недобросовестные действия от ошибки, является умышленность или неумышленность тех действий, которые в итоге привели к искажению финансовой отчетности.

Непреднамеренные искажения (Ошибки)	Преднамеренные действия (мошенничество)
Ошибка в процессе сбора и обработки данных, на основе которых подготовлена финансовая отчетность	Манипулирование, фальсификация (включая подлог), или изменение бухгалтерских записей, первичной документации, на основании которой готовится финансовая отчетность.
Неправильные расчетные оценки, возникающие от недосмотра или неправильной интерпретации фактов	Неправильная интерпретация или преднамеренное упущение в финансовой отчетности событий, операций или прочей значительной информации

Ошибки при применении бухгалтерских принципов, связанных с оценкой, признанием, классификацией, представлением и раскрытием	Преднамеренное неправильное применение бухгалтерских принципов, относящихся к суммам, классификациям, методу представления или раскрытия.
---	---

Аудитора касаются только такие недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению в финансовой отчетности. Для аудитора значимы два вида умышленных искажений – искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности и искажения вследствие неправомерного присвоения активов. Несмотря на то, что аудитор может подозревать или, в редких случаях, выявлять наличие недобросовестных действий, он не определяет с правовой точки зрения, действительно ли они имели место.

Недобросовестное составление финансовой отчетности может быть результатом таких действий, как:

- манипуляция, фальсификация (включая подделку) или внесение изменений в данные бухгалтерского учета или подтверждающие документы, на основе которых готовится финансовая отчетность;
- искажение в финансовой отчетности или умышленное изъятие из финансовой отчетности событий, операций и прочей значимой информации;
- умышленное неправильное применение принципов учета, относящихся к суммам, классификации, способу представления или раскрытия информации.

Во многих случаях недобросовестное составление финансовой отчетности связано с обходом руководством средств контроля, которые во всех остальных отношениях могут казаться эффективно действующими. При этом могут применяться следующие методы:

- осуществление фиктивных бухгалтерских записей, особенно в самом конце отчетного периода, для подгонки показателей результатов деятельности или для достижения иных целей;
- необоснованное изменение допущений и суждений, которые применяются при расчете оценочных значений отдельных балансовых показателей;
- пропуск, более раннее или более позднее признание в финансовой отчетности событий и операций, имевших место в отчетном периоде;
- пропуск, сокрытие или неверное раскрытие информации, которое требуется согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- сокрытие или нераскрытие фактов, которые могут оказать влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности;
- применение сложных схем сделок, которые выстраиваются с целью представить в ложном свете информацию о финансовом положении или финансовых результатах организации;
- внесение изменений в бухгалтерские записи и документы, относящиеся к значительным и необычным операциям.

Неправомерное присвоение активов подразумевает кражу активов организации, во многих случаях совершаемую сотрудниками в относительно небольших и несущественных суммах. Однако присвоение может быть осуществлено с участием руководства, которое обычно имеет больше возможностей для того, чтобы завуалировать или скрыть присвоение активов таким образом, чтобы его было трудно обнаружить.

Способы неправомерного присвоения активов (перечень не является исчерпывающим):

- присвоение;
- кража материальных активов или объектов интеллектуальной собственности;
- проведение платежей от организации в счет оплаты за товары и услуги, которые она не получала;
- использование активов организации в личных целях.

Ответственность руководства и лиц, ответственных за корпоративное управление

Лица, ответственные за корпоративное управление, и руководство субъекта несут ответственность за предотвращение и обнаружение фактов недобросовестных действий.

Обязанности аудитора

Аудитор, проводящий аудит в соответствии с Международными стандартами аудита, обязан получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. В силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности могут быть не выявлены, даже несмотря на то, что аудит был тщательно спланирован и проведен в соответствии с международными стандартами аудита.

Цели аудитора состоят 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;
- (в) надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

В процессе получения знаний о субъекте и его среде аудитор должен получить информацию, которая укажет на возможное наличие недобросовестных действий.

Процедуры получения информации, используемой для выявления риска существенных искажений.

(а) опросы

Путем опросов аудитор должен получить понимание того, как лица, ответственные за корпоративное управление, осуществляют надзор за тем, как руководство выявляет и реагирует на риски недобросовестных действий, а также о внутреннем контроле, установленном для смягчения этих рисков. Недостатки в надзоре могут указывать на наличие потенциальных возможностей недобросовестных действий руководства; недостатки в контролях могут указывать на то же, но со стороны сотрудников.

Для достижения этой цели запросы направляются руководству, лицам, ответственным за корпоративное управление, и другим лицам в рамках субъекта.

Опрос руководства

- как руководство оценивает возможность искажений по причине недобросовестных действий (мнение самого руководства о рисках);
- каков процесс выявления и реагирования руководства на риски недобросовестных действий;
- информируются ли лица, ответственные за корпоративное управление, об установленных процессах;
- информирует ли руководство сотрудников о своих взглядах на деловую практику и этическое поведение.

Опрос руководства представит аудитору полезную информацию в отношении риска существенных искажений, вытекающего из недобросовестных действий сотрудников. Однако, такие опросы не могут представить информацию в отношении риска существенных искажений, вытекающего из недобросовестных действий руководства. Опрос лиц, ответственных за корпоративное управление, и других лиц в субъекте может быть полезным с целью получения аудитором мнения, отличного от мнения руководства субъекта и лиц, отвечающих за подготовку финансовой отчетности.

(б) рассмотрение необычных или неожиданных отношений, которые были выявлены при выполнении аналитических процедур.

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.

(в) рассмотрение возможности существования одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий

Получая информацию о субъекте и его среде, включая внутренний контроль, аудитор должен рассмотреть, указывает ли полученная информация на присутствие одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий – событий или условий, приводящих к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения (факторы риска недобросовестных действий описаны в приложении 1 к МСА 240).

Факторы не обязательно указывают на существование недобросовестных действий, но они часто присутствуют при обстоятельствах, когда недобросовестные действия совершены. Наличие факторов недобросовестных действий повлияет на оценку аудитором риска существенных искажений.

(г) рассмотрение прочей информации

Аудитор должен проанализировать прочую полученную им информацию на предмет того, указывает ли она на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (опыт, полученный от предыдущих аудитов, информация о клиенте, полученная при принятии соглашения или продления отношений с клиентом, информация, полученная при обсуждении среди членов команды по проекту подверженности финансовой отчетности искажениям, вызванным недобросовестными действиями).

Выявление и оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Полученная информация используется для оценки риска существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями. 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.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий

Если аудитор оценивает риск существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями, как значительный, он должен учитывать эту оценку при разработке общего подхода к аудиту:

- Повышенный профессиональный скептицизм: повышенная чувствительность при выборе характера и масштаба документации, которую необходимо проверить для подтверждения существенных операций; получение подтверждений объяснениям или представлениям руководства субъекта в отношении существенных вопросов.
- Назначение в аудиторскую команду лиц, обладающих специализированными навыками и знаниями (например, экспертов в информационных технологиях). Усиление надзора за работой персонала аудиторской команды;
- Рассмотрение учетной политики, применяемой субъектом, на предмет того, может ли выбор и применение учетной политики повлиять на предоставление мошеннической финансовой отчетности (другими словами, имеется ли возможность манипулирования учетной политикой в мошеннических целях);

- Внедрить элементы непредсказуемости при выборе сроков, характера и масштаба аудиторских процедур.

Руководство занимает позицию, удобную для совершения мошенничества: имеет возможность напрямую или косвенно манипулировать бухгалтерскими записями, может игнорировать контроли, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно.

Соответственно, в дополнение к вышеуказанным действиям общего подхода, аудитор должен предусмотреть выполнение аудиторских процедур в отношении риска игнорирования руководством контролей.

Ответные действия: аудиторские процедуры

Изменение характера аудиторских процедур, которые нужно выполнить, с целью получения более надежных доказательств или получения дополнительной подтверждающей информации.

Модификация сроков процедур по существу: выполнение тестирования по существу на конец периода или ближе к этой дате будет более эффективным в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Увеличение масштаба аудиторских процедур: например, увеличение выборки и выполнение дополнительных аналитических процедур, тестирование всей совокупности вместо применения выборки.

Процедуры в отношении риска игнорирования контролей руководством:

- протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. Недобросовестные действия часто имеют место по причине манипулирования информацией на стадии подготовки и представления финансовой отчетности путем внесения ненадлежащих проводок и корректировок в конце отчетного периода.;

- проверить расчетные оценки на предвзятость, которая может вызвать существенные искажения из-за недобросовестных действий. Мошенническая финансовая отчетность часто сопровождается намеренным искажением расчетных оценок;
- получить знание о бизнес обосновании значительных операций, о которых аудитор узнал, и которые являются нетипичными для субъекта, или которые являются необычными с учетом знания аудитором субъекта и его среды.

Оценка аудиторских доказательств

Полученные в ходе аудита различные доказательства могут подтвердить или опровергнуть оценку риска существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями. Аудитор должен постоянно оценивать полученные доказательства на предмет того, не указывают ли они на повышение риска существенных искажений, или выявляют риски, которые аудитор не учел.

Члены аудиторской команды должны быть информированы об условиях, указывающих на искажение, вызванное недобросовестными действиями, и должны постоянно обмениваться информацией о доказательствах, вызывающих подозрение в недобросовестных действиях.

Это могут быть (см. приложение 3):

- Несоответствия в данных бухгалтерского учета;
- Противоречивые или пропущенные доказательства;
- Проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством.

Если в ходе аудита аудитор обнаруживает искажения, он должен рассмотреть вопрос: не указывают ли такие искажения на недобросовестные действия, и если имеются признаки, рассмотреть последствия этих искажений на другие аспекты аудита, в частности, на надежность заявлений руководства субъекта. Аудитор не может предполагать, что случай

недобросовестных действий является единичным; он должен рассмотреть, могут ли обнаруженные искажения указывать на более высокий риск существенных искажений, чем аудитор предполагал. Обычно недобросовестные действия сотрудников создают для аудитора меньший риск существенных искажений, чем недобросовестные действия руководства. Если в недобросовестные действия вовлечено руководство, то аудитор может поставить под сомнения надежность ранее полученных доказательств, т.к. могут появиться сомнения в отношении полноты и правдивости сделанных заявлений, подлинности бухгалтерских записей и документации. Аудитор также должен рассмотреть возможность сговора с участием сотрудников, руководства субъекта или третьих сторон при пересмотре надежности аудиторских доказательств.

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг по соглашению

Аудитор может столкнуться с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжать выполнение аудита. К таким обстоятельствам относятся:

- Рассмотрение рисков существенных искажений и результатов проведенных аудиторских тестов указывает на значительный риск недобросовестных действий, которые являются существенными и носят повсеместный характер;
- У аудитора имеют значительные сомнения относительно компетентности или честности руководства субъекта, или лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- Субъект не предпринимает надлежащих действий в отношении недобросовестных действий, которые аудитор считает необходимыми.

Аудитор должен:

Рассмотреть возможность прекращения оказания услуг, и, если аудитор прекращает оказывать услуги, то ему следует:

- обсудить это решение с соответствующим уровнем руководства и лицами, наделенными руководящими полномочиями причины прекращения оказания услуг;
- рассмотреть существующие профессиональные или правовые требования для сообщения о прекращении оказания услуг и причинах этого прекращения лицам, назначившим аудитора или регулирующим органам.

Получение заявлений руководства

Важно, чтобы руководство, и, если, уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, вне зависимости от размера субъекта, в дополнение к подтверждению своей ответственности за финансовую отчетность подтвердили свою ответственность за внутренний контроль за предотвращением и обнаружением недобросовестных действий.

Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление

Если аудитор идентифицировал мошенничество или получил информацию, указывающую на возможное существование мошенничества, аудитор должен своевременно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, чтобы поставить в известность лиц, которые несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества, о вопросах, которые относятся к их обязанностям.

Кроме случаев, когда все лица, ответственные за корпоративное управление, вовлечены в процесс управления субъектом, если аудитор выявил или подозревает мошенничество с участием:

руководства субъекта;

сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или

каких-либо других лиц, если мошенничество оказывает значительное влияние на финансовую отчетность,

аудитор должен своевременно проинформировать об этих вопросах лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если аудитор подозревает мошенничество с участием руководства субъекта, то аудитор должен сообщить о своих подозрениях лицам, наделенным руководящими полномочиями, и обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для завершения аудита.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

Если аудитор выявил или подозревает недобросовестные действия, он должен определить, существует ли обязанность сообщать о таких действиях или подозрениях лицам за пределами организации. И хотя профессиональный долг аудитора сохранять конфиденциальность клиентской информации может удерживать его от информирования третьих сторон, юридическая ответственность аудитора может в некоторых обстоятельствах оказаться превалирующей.

Документация

Аудитор должен документировать:

(а) в части информации о субъекте и его среде и оценке риска существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями:

- значительные решения, принятые в ходе обсуждения среди членов команды по проекту в отношении подверженности финансовой отчетности субъекта существенным искажениям, вызванным недобросовестными действиями;
- выявленные и оцененные риски существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

(б) аудиторские подходы в отношении оцененных рисков:

- общий подход и процедуры, а также связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок;

- результаты этих процедур.

(в) факты информирования руководства субъекта, лиц, отвечающих за корпоративное управление, и прочих лиц о недобросовестных действиях.

(г) обоснование по риску недобросовестных действий в признании доходов .

Определения:

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 неправомерных или незаконных преимуществ.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ (продолжение):

Компания «Бета» занимается перевозкой грузов. Ее выручка за финансовый год, завершившийся 31 января 2017 года, составила 15 миллионов долларов США, а прибыль - 2 миллиона долларов США. Недавно компания уволила финансового директора за незаконное присвоение средств компании. После его увольнения остальные директора «АВС» попросили вашу фирму провести полный обзор системы внутреннего контроля компании и предоставить соответствующие рекомендации по ее усовершенствованию, чтобы обеспечить эффективный контроль.

Работающий в вашей фирме аудитор-партнер направил письмо в компанию «Бета», подтверждающее, что будет проведен обзор различных компонентов системы внутреннего контроля компании, включая действующие контрольные функции. Однако он пояснил, что любая система внутреннего контроля, как бы хорошо она ни была организована, не может предоставить абсолютную гарантию того, что финансовая отчетность не будет содержать ошибок и искажений.

Компания имеет более 3 000 клиентов, которым она оказывает услуги в кредит. В отделе учета продаж работает менеджер и пять служащих. Финансовый директор был уволен за то, что в течение шестимесячного периода, до 31 октября 2016 года, он был в сговоре с другим старшим руководителем компании с целью присвоения полученных от клиентов отдельных сумм, в итоге составивших 18 983 доллара США. Директора обнаружили факт недобросовестных действий после встречи генерального директора «Бета» с одним из клиентов в апреле 2017 года. После этого они заявили, что аудиторы халатно отнеслись к своим обязанностям, не обнаружив факт мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности компании за год, завершившийся 31 января 2017 года. Аудиторы же утверждали, что заявление директоров необоснованно, и они уверены, что независимый обзор их аудиторских рабочих документов подтвердит, что они не допустили халатность в своей аудиторской работе.

Кратко прокомментируйте, справедливым ли было заявление директоров компании «АВС» о том, что аудиторы допустили халатность, не обнаружив факт мошеннических действий, совершенных финансовым директором компании и другим старшим руководителем в течение года, завершившегося 31 января 2017 года.

1.6. МСА 250 «РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Руководство субъекта несет ответственность за обеспечение того, что деятельность субъекта ведется в соответствии с положениями законодательства и нормативных актов, включая соблюдение тех положений законодательства и нормативных актов, которые определяют отражаемые суммы и раскрытия в финансовой отчетности субъекта.

Как правило, чем отдаленнее факт несоблюдения законодательства или нормативных актов от событий и операций, отраженных в финансовой отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о нем или признает факт несоблюдения.

МСА 250 устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению законов и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности (стандарт не применяется к заданиям, обеспечивающим уверенность, в рамках которых перед аудитором ставится конкретная цель проверки и формирования отдельного заключения о соблюдении определенных законов или нормативных актов).

Цель аудитора:

(а) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении соблюдения положений законодательства и нормативных актов, оказывающих прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности;

(б) Выполнить определенные аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения других законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

- Запросить руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, о том, соблюдает ли субъект такие законы и нормативные акты; и
- Инспектировать переписку с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами, если таковая существует.

(в) Предпринять соответствующие действия в ответ на несоблюдение или предполагаемое несоблюдение законодательства и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

В рамках получения представления о субъекте и его среде в соответствии с МСА 315, аудитор должен получить общее представление о:

- (а) Нормативно-правовой базе, применимой к субъекту, и отрасли или сектору, в котором субъект осуществляет свою деятельность; и
- (б) Том, как субъект соблюдает требования данной нормативно-правовой базы.

Аудиторские процедуры в случаях выявленного или предполагаемого несоблюдения требований

Если аудитору становится известной информация, касающаяся случаев несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательства или нормативных актов, ему следует получить:

- (а) Представление о характере такого действия и обстоятельствах, при которых оно имело место; и
- (б) Другую информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность.

Если аудитор предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов, аудитор должен обсудить это с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, отвечающими за корпоративное

управление. Если руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, отвечающие за корпоративное управление, не предоставляют информацию, достаточную для подтверждения того, что субъект соблюдает требования законодательства и нормативных актов и, по суждению аудитора, влияние предполагаемых фактов несоблюдения может быть существенным для финансовой отчетности, то аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

В случае невозможности получения достаточной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства или нормативных актов аудитор должен оценить влияние отсутствия достаточного и надлежащего аудиторского доказательства на аудиторский отчет (заключение).

Аудитор должен оценить последствия несоблюдения законодательства или нормативных актов с точки зрения других аспектов аудита, включая оценку рисков аудитором и надежность письменных заявлений руководства субъекта, а также принять соответствующие меры.

Информирование о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения требований

За исключением тех случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении субъектом и, следовательно, осведомлены о вопросах, включающих выявленные или предполагаемые случаи несоблюдения, о которых уже проинформировал аудитор, аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о случаях несоблюдения законодательства или нормативных актов, которые привлекли внимание аудитора в ходе проведения аудита, если они не являются однозначно несущественными.

Если, в соответствии с суждением аудитора, несоблюдение законодательства или нормативных актов, считается

умышленным и существенным, аудитор должен как можно скорее сообщить о выявленном факте.

Если аудитор предполагает, что руководство субъекта или лица, отвечающие за корпоративное управление, причастны к факту несоблюдения законодательства или нормативных актов, то аудитор должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует, например, комитету по аудиту или наблюдательному совету. В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в том, кому он должен сообщить о данном факте, аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

Информирование о фактах несоблюдения требований в аудиторском отчете (заключении) по финансовой отчетности

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства или нормативных актов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, в соответствии с МСА 705 он должен выразить мнение с оговорками или отрицательное мнение по данной финансовой отчетности.

Если руководство субъекта или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, произошли ли или могли ли иметь место факты несоблюдения законодательства или нормативных актов, которые могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговорками или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности в связи с ограничением масштаба аудита в соответствии с МСА 705.

Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не руководством субъекта

или лицами, отвечающие за корпоративное управление, он должен оценить влияние таких обстоятельств на аудиторский отчет (заключение) в соответствии с МСА 705.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов о фактах несоблюдения требований

Если аудитор выявил или предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства и нормативных актов, он должен установить, обязан ли он сообщить о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов сторонам вне субъекта.

Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов, а также результаты соответствующих обсуждений с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и другими сторонами вне субъекта.

1.7. МСА 260 «ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»

Аудитор обязан информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о ходе аудита финансовой отчетности. МСА 260 устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при проведении аудита финансовой отчетности.

Цели аудитора:

- (а) Четко проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в связи с аудитом финансовой отчетности и предоставить краткий обзор запланированного масштаба и сроков выполнения аудита;
- (б) Получить информацию, значимую для аудита, от лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- (в) Предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление своевременные наблюдения, полученные в результате аудита, которые являются значимыми и связаны с ответственностью таких лиц за осуществление надзора за процессом подготовки и представления финансовой отчетности; и
- (г) Содействовать эффективному двухстороннему обмену информацией между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Аудитор должен определить соответствующее лицо, которое следует информировать.

Вопросы для информирования

Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о своих обязанностях в связи с аудитом финансовой отчетности, включая то, что:

(а) Аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения по финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством субъекта под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление; и

(б) Аудит финансовой отчетности не освобождает руководство субъекта или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей.

Запланированный объем и сроки проведения аудита

Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном масштабе и сроках проведения аудита.

Значительные результаты аудита

Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

(а) О взглядах аудитора на значительные качественные аспекты учетной практики субъекта, включая учетную политику, расчетные оценки и раскрытия в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить лицам, отвечающим за корпоративное управление, почему аудитор считает какой-либо значительный метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой основе представления финансовой отчетности, не самым подходящим при конкретных обстоятельствах субъекта;

(б) О значительных трудностях, если таковые имеются, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;

(в) Кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, вовлечены в процесс управления субъектом:

(i) О значительных вопросах, если таковые имеются, возникших в ходе аудита, которые обсуждались или были предметом переписки, осуществляемой с руководством субъекта;

- (ii) О письменных заявлениях, запрашиваемых аудитором; и
- (г) О других вопросах, если таковые имеются, возникших в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значимыми для надзора за процессом подготовки и представления финансовой отчетности.

Независимость аудитора

Если аудитор аудитирует котируемого субъекта, он должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- (а) О том, что аудиторская группа и другие сотрудники фирмы соблюдают соответствующие этические требования относительно независимости; и
- (б) (i) Обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между фирмой, сетевыми фирмами, и субъектом, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно расцениваться как имеющие отношение к независимости; и
- (ii) О соответствующих мерах предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз независимости или уменьшения их до приемлемого уровня.

Процесс передачи информации

Установление процесса передачи информации

Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках, и ожидаемом общем содержании сообщений.

Формы передачи информации

Аудитор должен передавать информацию в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных результатах аудита, когда устные сообщения не являются адекватной формой передачи информации. Письменные

сообщения не обязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

Аудитор должен предоставлять информацию в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление, о независимости аудитора, когда таковое требуется в соответствии с МСА.

Сроки передачи информации

Аудитор должен своевременно передавать информацию лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Адекватность процесса передачи информации

Аудитор должен установить, был ли двухсторонний обмен информацией между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, адекватным с точки зрения аудита. Если нет, то аудитор должен оценить последствия для оценки аудитором рисков существенных искажений и возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, а также предпринять соответствующие действия.

Документация

Если вопросы, передача информации по которым требуется данным МСА, передаются в устной форме, аудитор должен задокументировать такие вопросы, а также то, когда и кому они были переданы. Если информация по соответствующим вопросам передается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию сообщений как часть аудиторской документации.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Сообщение лицам, ответственным за корпоративное управление (фрагмент)

260.17	Подтверждение независимости внешнего аудитора
--------	---

	В соответствии с МСА 260 мы обязаны сообщать вам в письменной форме о взаимоотношениях между нашей фирмой и связанными субъектами, а также компанией и ее связанными компаниями, которые, исходя из наших профессиональных умозаключений, могут подорвать принцип независимости проведения аудита нашей компанией и объективности партнера по заданию и команды аудиторов. Аудит юридически и фактически является независимым. В соответствии с положениями Кодекса этики каждый год все партнеры и сотрудники должны подтверждать соблюдение требований Кодекса этики, при этом уделяя особое внимание подтверждению отсутствия неразрешенного участия в собственности других компаний. Нами применяются следующие меры, обеспечивающие соблюдение принципов независимости: • Следование профессиональным ценностям; • Общение и связь; • Внутренняя отчетность; • Управление рисками; и • Независимый контроль. Другие вопросы, требующие, по нашему мнению, дополнительного раскрытия в части соблюдения принципов независимости, отсутствуют. Мы считаем, что аудит был проведен нами на принципах независимости с точки зрения законодательных и профессиональных требований, при этом был соблюден принцип объективности партнера по аудиту и его команды.
--	--

1.8. МСА 265 «ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, ОТВЕЧАЮЩИХ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ, И РУКОВОДСТВА О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ»

Одним из вопросов, о которых аудитор должен информировать руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, являются недостатки в системе внутреннего контроля. МСА 265 определяет порядок такого информирования.

Цель аудитора:

Надлежащим образом информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля, которые он выявил в ходе аудита, и которые, в соответствии с суждением аудитора, являются достаточно важными, чтобы привлечь их внимание.

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.

Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при определении значительности недостатка или сочетания недостатков в системе внутреннего контроля:

- вероятность недостатков, приводящих к существенным искажениям в финансовой отчетности в будущем;
- подверженность соответствующего актива или обязательства потерям или недобросовестным действиям;
- субъективность и сложность определения оценочных величин, таких как оценочные значения справедливой стоимости; и т.д.

Примеры признаков значительных недостатков в системе внутреннего контроля, например:

- свидетельства наличия неэффективных аспектов контрольной среды (например, признаки того, что значительные операции, в которых руководство финансово заинтересовано, должным образом не контролируются лицами, отвечающими за корпоративное управление, или неспособность руководства принять соответствующие меры по исправлению ситуации по

ранее доведенным до его сведения значительным недостаткам);

- отсутствие процедур оценки риска внутри организации, где обычно можно было бы ожидать их наличие;
- свидетельства неэффективных процедур оценки риска организации, такие как неспособность руководства выявить риск существенного искажения, который, должен был быть выявлен процедурами оценки рисков в организации;
- свидетельства неэффективности ответных мер по поводу выявленных значительных рисков (например, отсутствие средств контроля за такими рисками);
- искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации;
- исправление ранее выпущенной финансовой отчетности, отражающее исправление существенного искажения по причине ошибки или недобросовестных действий;
- свидетельства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

Если аудитор выявил в ходе аудита значительные недостатки в системе внутреннего контроля, он должен своевременно в письменной форме сообщить о них лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Аудитор должен также своевременно сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности:

(а) 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;

(б) 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.

Значительность недостатка или сочетания недостатков в системе внутреннего контроля зависит не только от того, имело ли место искажение, но и от вероятности того, что искажение может иметь место, а также от возможного размера этого искажения.

Значительные недостатки, могут существовать, даже если аудитор не выявил случаев искажения в ходе аудита.

Сообщая о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, аудитор должен раскрыть следующее:

- (a) описание недостатков и пояснение их возможного воздействия;
- (b) достаточную информацию, позволяющую лицам, отвечающим за корпоративное управление, и руководству понять контекст сообщения. В частности, аудитор должен пояснить следующее:
 - (i) цель аудита состояла в том, чтобы аудитор выразил мнение о финансовой отчетности;
 - (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;
 - (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.

Определения:

Недостаток системы внутреннего контроля – недостаток, который имеет место в том случае, если:

- (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;
- (ii) отсутствует необходимое средство контроля для

предотвращения или своевременного обнаружения и устранения искажений в финансовой отчетности.

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.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Пример: Сообщение руководству о недостатках в системе внутреннего контроля

18 марта 2019 г.

Председателю правления ЗАО «Альфа»

г-ну Иванову А.В.

Уважаемый Андрей Владимирович!

Нами был проведен аудит финансовой отчетности ЗАО «Альфа» (далее «Компания») за год, закончившийся 31 декабря 2018 года.

В целях содействия руководству Компании в установлении и поддержании системы внутреннего контроля, в данном письме мы представили информацию о недостатках, которые стали нам известны в ходе аудиторской проверки, возможные риски, а также рекомендации по устранению указанных рисков. Мы рассмотрели систему контроля исключительно для того чтобы определить объем работ, необходимый для формирования мнения о достоверности финансовой отчетности. Прделанная нами работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки эффективности системы внутреннего контроля, соответственно в

ходе нашей работы мы не могли определить все недостатки в системе внутреннего контроля Компании. Поэтому наши рекомендации не будут включать в себя все возможные варианты улучшения внутреннего контроля, которых можно было бы выявить при более углубленной проверке.

Необходимо отметить, что вопросы, поднятые в данном отчете, привлекли наше внимание во время проведения наших аудиторских процедур, которые разработаны с учетом представления нашего мнения по финансовой отчетности.

Наблюдение

Отражение товарно-материальных запасов по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» запасы должны отражаться по наименьшему значению из себестоимости и чистой стоимости реализации. Учетная политика Компании предусматривает определение чистой стоимости реализации по каждой статье запасов. При оценке отражения в финансовой отчетности остатков товарно-материальных запасов на 31 декабря 2018 года было выявлено следующее:

Остатки запасов были отражены в отчете о финансовом положении Компании по себестоимости;

В составе товарно-материальных запасов на 31 декабря 2018 года имеются остатки на сумму 45 328 д.е., которые являются непригодными для использования.

Риски

Существует риск того, что чистая стоимость реализации может быть существенно ниже себестоимости, в результате чего активы могут быть завышены, а расходы – занижены.

Рекомендации

Рекомендуем руководству Компании оценивать товарно-материальные запасы по наименьшей из себестоимости и чистой

стоимости реализации. Для определения чистой стоимости реализации предпринять следующее:

Произвести переоценку товарно-материальных запасов (по тем статьям, себестоимость которых является невозмещаемой) самостоятельно либо с привлечением специализированной организации, имеющей право на занятие оценочной деятельностью.

Сумму превышения себестоимости товарно-материальных запасов над чистой стоимостью реализации отнести на расходы в том отчетном периоде, в котором она возникла.

Рекомендуем руководству Компании списать товарно-материальные запас на сумму 45 328 д.е.

Ответственность за установление и поддержание адекватной системы внутреннего контроля несет руководство Компании. Данное письмо предназначено исключительно для информации и использования руководством и другими лицами внутри организации и не должно быть использовано в иных целях. Мы не берем на себя никакой ответственности или обязательств перед любой третьей стороной, которой будет предоставлено письмо.

Мы хотели бы выразить благодарность сотрудникам Компании за содействие и поддержку в процессе проведения аудита. Мы будем рады лично предоставить наши устные комментарии и необходимые пояснения по каждой из рекомендаций и предложить нашу помощь в решении этих вопросов.

С уважением,

Петров Н.С.

Генеральный директор

2. ОЦЕНКА РИСКА И ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

2.1. МСА 300 –ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Вопросы:

- Планирование аудита - общие правила
- Обзор стандарта МСА 300
- Практические аспекты подготовки общей стратегии аудита
- Практические аспекты подготовки плана аудита

Планирование аудита - общие правила

Планирование аудита является важным процессом, который:

- начинается с подготовки к аудиту (также называемой подготовительной стадией), за которой следует:
- планирование аудита - первый этап
- планирование аудита - второй этап
- дальнейшее планирование, при необходимости, во время проведения аудита

Планирование аудита

Основные элементы стандарта МСА 300:

- Предварительная работа по заданию
- Роль и сроки планирования
- Общая стратегия аудита
- План аудита

- Документация
- Руководство, контроль и обзорная проверка
- Особенности малых организаций

Введение

- Настоящий международный стандарт аудита (МСА 300) - устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности
- Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита
- Цель аудитора состоит в том, чтобы спланировать проведение аудита таким образом, чтобы он был проведен эффективно

Роль и сроки планирования - помогает аудитору:

- уделять надлежащее внимание важным аспектам аудита
- своевременно выявлять и устранять возможные проблемы
- надлежащим образом организовать аудиторское задание и обеспечить его эффективное выполнение
- в выборе членов аудиторской группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, а также при распределении работ между ними

Общая стратегия аудита

Разработка общей стратегии аудита основана на знаниях и информации, доступной аудиторской команде до начала полевых работ на предприятии. Источники таких знаний и информации могут быть следующими:

Источники :

- предыдущий опыт работы с предприятием;

- предварительные действия путем изучения предыдущих финансовых отчетов и предыдущих аудиторских отчетов;
- обсуждение с руководством организации его подхода к внутреннему контролю, изменений с прошлого периода и недавних результатов деятельности;
- отчеты о других обязательствах, выполненных для предприятия в предыдущие периоды;
- другие внешние источники, такие как веб-сайт организации, газеты и статьи в Интернете; а также
- другие доступные источники информации.

При разработке общей стратегии аудита аудитор должен:

- выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема
- определить цели отчетности аудита для планирования его сроков и характера необходимых сообщений
- рассмотреть результаты деятельности по подготовке к аудиту и, если применимо, уместны ли знания, полученные в ходе других аудитов предприятия
- рассмотреть факторы, которые, по профессиональному суждению аудитора, имеют большое значение для направления усилий аудиторской группы
- определить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для проведения аудита

Документация по общей стратегии аудита представляет собой запись ключевых решений, которые считаются необходимыми для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы.

Например, аудитор может обобщить общую стратегию аудита в форме меморандума, который содержит ключевые решения по общему объему, срокам и порядку проведения аудита.

План аудита

По завершении разработки общей стратегии аудита можно перейти к разработке плана аудита, предусматривающего решение вопросов, определенных в общей стратегии аудита, с учетом необходимости достижения целей аудита посредством эффективного использования имеющихся у аудитора ресурсов.

Разработка общей стратегии аудита и подробного плана аудита не обязательно являются отдельными или следующими друг за другом шагами, напротив, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из этих документов могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой.

Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание:

- характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 315;
- характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330;
- прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям МСА.

План аудита содержит более подробное описание, чем общая стратегия. В нем должно быть указано следующее:

- характер, сроки и объем выполняемых членами аудиторской группы аудиторских процедур;
- планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки ее плана.

Документация по плану аудита является отражением планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков

и последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок в ответ на оцененные риски.

Документация также служит свидетельством надлежащего планирования аудиторских процедур, которое можно изучить и одобрить до начала выполнения этих процедур.

Аудитор может воспользоваться стандартными аудиторскими программами или контрольными перечнями, составленными с учетом конкретных обстоятельств аудиторского задания.

Роль и сроки планирования

- Характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации.
- Планирование предполагает анализ сроков определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до начала выполнения последующих аудиторских процедур.

Планирование включает необходимость еще до выявления и оценки аудитором рисков существенного искажения проанализировать такие вопросы, как:

- перечень аналитических процедур, которые необходимо выполнить в качестве процедур оценки рисков;
- получение общего представления о нормативно-правовых актах, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;
- порядок определения существенности;
- целесообразность привлечения экспертов;
- порядок выполнения прочих процедур оценки рисков.

Предварительная работа по заданию

- Аудитор должен определить и оценить события или обстоятельства, которые могут отрицательно повлиять на его умение планировать и проводить аудиторскую работу.

- Выполнение этих предварительных работ по аудиторскому заданию позволяет аудитору таким образом спланировать это задание, чтобы в ходе его выполнения:
 - аудитор сохранял бы независимость и способность выполнения аудиторского задания;
 - не возникало бы проблем с честностью руководства, способных негативно отразиться на желании аудитора продолжить выполнение задания;
 - не возникало бы недоразумений с клиентом по вопросам условий аудиторского задания

Внесение изменений в решения по планированию в ходе проведения аудита

В результате непредвиденных событий, изменений в обстоятельствах или вследствие получения аудиторских доказательств, собранных в ходе проведения аудиторских процедур, у аудитора может возникнуть необходимость внести изменения в общую стратегию аудита и план аудита.

Это может повлечь за собой изменение характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур с учетом пересмотренного анализа оцененных рисков

Руководство, контроль и обзорная проверка

Характер, сроки и объем руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также обзорной проверки выполненной ими работы варьируются и зависят от многих факторов, включая следующие:

- размер и сложность организации;
- область аудита;
- оцененные риски существенного искажения.

Особенности малых организаций

- весь аудит может проводиться очень небольшой аудиторской группой;
- аудит проводится руководителем задания совместно лишь с одним членом аудиторской группы (или вообще без членов аудиторской группы);
- краткий меморандум может служить документальным оформлением стратегии;
- при разработке плана аудита могут использоваться стандартные аудиторские программы или контрольные списки (при условии, что они используются с учетом конкретных обстоятельств аудиторского задания, включая оценку рисков).

2.2. МСА 315 – ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ОКРУЖАЮЩЕЙ ОБСТАНОВКИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель аудитора

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

- Основные определения
- 1. предпосылки
- 2. бизнес-риск
- 3. система внутреннего контроля
- 4. процедуры оценки рисков
- 5. значительный риск

Основные определения

предпосылки - заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений

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

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

процедуры оценки рисков - процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков для того, чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.

должны включать следующее:

- направление запросов руководству, соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также прочим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки
- аналитические процедуры
- наблюдение и инспектирование
- Организация и ее окружение

Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

- соответствующие отраслевые и регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности
- характер организации, включая:
 - ее операционную деятельность
 - ее структуру собственности и корпоративного управления
 - виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в организации специального назначения
 - структуру организации и способы ее финансирования

Система внутреннего контроля организации

Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения 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

COSO определение внутреннего контроля:

«Внутренний контроль - это процесс, осуществляемый советом директоров, руководством и другим персоналом организации, призванный обеспечить разумную уверенность в достижении целей, касающихся операций, отчетности и соблюдения».

Концепция внутреннего контроля

Внутренний контроль - это процесс:

НЕ функция

НЕ организационная ячейка

НЕ одно событие или обстоятельство

Это конкретные задачи и действия - средство для достижения цели, а не самоцель

Пример: действие в соответствии с процедурой авторизации, вкратце – санкционирование / разрешение

Концепция внутреннего контроля

Внутренний контроль направлен на достижение целей:

- НЕ просто правило или регулирование
- НЕ просто установленная процедура
- Но конкретные задачи и мероприятия, призванные обеспечить достижение целей

Пример: - цель: точная отчетность о налоговых поступлениях

- Контроль: хронологическая последовательность записей журнала

Компоненты внутреннего контроля:

- Контрольная среда

Набор стандартов, процессов и структур, которые обеспечивают основу для осуществления внутреннего контроля в организации:

- Честность и этические ценности
- Независимость руководящего органа от управления
- Руководство создает структуры, линии отчетности, полномочия и обязанности
- Привлечение, развитие и удержание компетентного персонала
- Персонал несет ответственность за свои обязанности внутреннего контроля

Компоненты внутреннего контроля:

- Оценка рисков

Динамический и итеративный процесс выявления и анализа рисков для достижения целей организации:

- Цели должны быть указаны с достаточной ясностью
- Риски, которые необходимо проанализировать, чтобы определить, как следует управлять рисками
- Потенциал мошенничества следует учитывать при анализе рисков
- Необходимо определить изменения и оценить их влияние на систему внутреннего контроля.

Компоненты внутреннего контроля:

– Контрольная деятельность

Это действия в соответствии с политикой и процедурами по снижению рисков для достижения целей:

- Контрольные мероприятия должны быть выбраны, спроектированы, разработаны, чтобы способствовать снижению рисков для достижения целей до приемлемого уровня
- Общие меры контроля над технологией должны быть выбраны и разработаны
- Контрольные мероприятия должны быть развернуты через:
 - Политика: что ожидается
 - Процедуры: приведите политику в действие
 - Система внутреннего контроля

– Информация и коммуникация

Это происходит как внутри, так и снаружи, и предоставляет организации информацию, необходимую для выполнения повседневного контроля. Это позволяет персоналу понять обязанности внутреннего контроля и их важность:

- Создание и использование соответствующей качественной информации для поддержки функционирования внутреннего контроля
- Внутреннее информирование о целях и обязанностях внутреннего контроля
- Передача информации о внутреннем контроле извне
- Система внутреннего контроля
- Мониторинг деятельности

Текущие и отдельные оценки для определения наличия и функционирования каждого из пяти компонентов внутреннего контроля:

 - Выбор, разработка и проведение текущих и / или отдельных оценок
 - Своевременная оценка и своевременное информирование о недостатках внутреннего контроля между сторонами, ответственными за принятие корректирующих мер, включая старшее руководство и совет директоров, в зависимости от обстоятельств

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения:

- на уровне финансовой отчетности
 - на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации
- чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Элементы аудиторского риска

- Актуальность системы внутреннего контроля при оценке риска контроля

Вопрос для рассмотрения:

- Единственная цель контроля - снизить риск

- Контроль без риска, который необходимо снизить, лишний
- Однако некоторые аудиторы игнорируют этот факт и начинают свою оценку внутренних контролей с документирования существующей системы и контролей.

Такой подход может привести к значительной ненужной работе, которая впоследствии может оказаться совершенно неуместной для целей аудита

- МСА 315.13: При получении понимания средств контроля, которые имеют отношение к аудиту, аудитор должен оценить структуру этих средств контроля и определить, были ли они реализованы, выполнив процедуры в дополнение к запросу относительно персонала организации.

Примечание. Средства контроля всегда являются «соответствующими средствами контроля» для рисков, где основные процедуры сами по себе не уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

- 315.29: Если аудитор установил, что существует значительный риск, он должен получить представление о средствах контроля организации, включая контрольные действия, относящиеся к этому риску.

4 шага для оценки системы и средств контроля:

- 1: Какие риски необходимо снизить?
- 2: Снижают ли риск контроли, разработанные руководством?
- 3: Функционирует ли контроли, которые смягчают факторы риска?
- 4: Было ли задокументировано функционирование соответствующего контроля?

Предпосылки используемые аудитором

- Выявление и оценка рисков существенного искажения
Аудитор должен:

- выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам
- 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
- установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать
- проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению

Риски, требующие особого внимания при проведении аудита

При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее:

- является ли данный риск риском недобросовестных действий;
- связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания;
- насколько сложны операции;
- относится ли риск к значительным операциям со связанными сторонами;

При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее:

- какова степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность;
- связан ли данный риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации, или операциями, которые представляются необычными по иным основаниям

Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения
- источники информации, из которых было получено такое понимание
- выполненные процедуры оценки рисков
- выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок
- выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля, по которым у аудитора сложилось понимание

Практика с примером расчета аудиторского риска дана в презентационном материале и исключена из данного документа.

2.3. МСА 320 – СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Определение существенности в аудите финансовой отчетности

- В общем смысле вопрос считается существенным, если он может влиять на решения. В финансовой отчетности существенность используется как мера влияния на экономические решения, принимаемые руководством предприятия.
- Искажения, включая упущения, считаются существенными, если можно разумно ожидать, что они, по отдельности или в совокупности, будут влиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности;
- Суждения о существенности принимаются с учетом окружающих обстоятельств и зависят от размера или характера искажения или их комбинации; а также
 - Суждения по вопросам, существенным для пользователей финансовой отчетности, основаны на рассмотрении общих потребностей пользователей в финансовой информации в группе. Возможное влияние искажений на конкретных отдельных пользователей, чьи потребности могут широко варьироваться, не рассматривается.

Определение существенности в аудите соответствия

- Несоответствие считается существенным, если можно ожидать, что оно, по отдельности или в совокупности, повлияет на решения предполагаемых пользователей, принятые на основе требований соответствия
- Суждения о существенности принимаются с учетом окружающих обстоятельств и зависят от размера или характера несоответствия или их комбинации; а также

- Суждения по вопросам, которые являются существенными для требований соответствия пользователей, основаны на рассмотрении общих потребностей пользователей как группы. Также рассматривается возможное влияние несоблюдения на конкретных отдельных пользователей, хотя их потребности могут сильно различаться.
- Еще один вид существенности в аудите соответствия:
- Существенные недостатки во внутреннем контроле (соответствие):

Это недостаток или совокупность недостатков внутреннего контроля за соблюдением, так что существует разумная вероятность того, что существенное несоблюдение не будет своевременно предотвращено, обнаружено или исправлено. Это может быть:

- Разумно возможно (более отдаленно, но менее вероятно)
- Удаленный (вероятность возникновения незначительна)
- Вероятно (может произойти)
- Определение существенности
- При определении общей стратегии аудита аудитор должен определить количественную существенность финансовой отчетности в целом («общая существенность»).
- Ориентиры для количественной существенности определяются как процент от валовых сумм в типичных категориях операций или остатках на счетах в государственном секторе, таких как валовые доходы или расходы / расходы или активы или обязательства.
- Количественная существенность на более низком уровне (впоследствии называемая «материальность более низкого уровня») для одного или нескольких классов операций, остатков на счетах или раскрытий также может быть определена, если аудитор ожидает, что меньшая сумма (суммы), чем общая

существенность, может повлиять на экономическую или другую решения пользователей финансовой отчетности.

Количественные факторы:

- Денежная стоимость (валовые расходы, сумма субсидий и грантов, общее финансирование и т. Д.)
- Количество людей, затронутых конкретным предметом
- Количество объектов, затронутых конкретным объектом

Качественные факторы:

- Обязательные требования (запрет перерасхода средств, обязательный конкурс, размер пособия и т. Д.)
- Общественный интерес или ожидание
- Ограничения финансирования
- Условия договора
- Преднамеренное несоблюдение (включая незаконные сделки)
- Соккрытие управленческой информации
- Количество случаев мошенничества
- Неэтичное поведение государственных служащих
- Профессиональные суждения:
- Ошибка
- Намерение (преднамеренное действие)
- Халатное отношение / небрежность
- Несоблюдение законодательства

Место существенности в процессе аудита

- Этап проведения аудита (аудит выездной работы):

I. Пересмотр существенности, когда доступна самая актуальная информация о проверяемой организации

II. Как следствие вышеизложенного: соответствующие изменения [внесены] в дальнейшие аудиторские процедуры

III. Использование существенности при оценке искажений / несоблюдения властями

- Сравнительный анализ деятельности: общий уровень существенности
- Практика: Существенность

Вопрос профессионального суждения!!!

2.4. МСА 330 – АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель аудитора состоит в том, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по этим рискам

Определения

процедура проверки по существу - аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:

- детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации
- аналитические процедуры проверки по существу
- тестирование средств контроля - аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок

Аудиторские процедуры

Аудитор должен разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности.

При разработке последующих аудиторских процедур аудитор должен:

рассмотреть основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая

- вероятность существенного искажения
- проверку того, учтены ли в рамках оценки риска соответствующие средства контроля

Аудиторские процедуры

Важным принципом планирования аудиторских процедур в рамках подхода, основанного на оценке риска, является то, что уровень риска определяется не только наличием самого риска, но и эффективностью внутреннего контроля для снижения этого риска до приемлемо низкого уровня.

При планировании дальнейших аудиторских процедур следует учитывать три основные категории документальных аудиторских доказательств в последовательности снижения надежности для аудитора:

создано и принадлежит третьим лицам. Они могут включать публичные реестры, такие как регистры недвижимости (земельный кадастр). Другим примером могут быть реестры интеллектуальной собственности;

созданные третьими лицами и удерживаемые проверяемой организацией

созданный и поддерживаемый проверяемой организацией

Планирование основных процедур аудита должно осуществляться сразу после завершения начального этапа аудита. Время, отводимое на эту деятельность, не должно превышать 3-5 дней и должно включать планирование работы аудиторской группой.

Оцененные риски:

На уровне финансовой отчетности

На уровне утверждения

Ответы на оцененные риски на уровне финансовой отчетности

Управление вовлечением

Включите непредсказуемость в выборе Дальнейший Аудит процедуры

Пересмотреть Плановый аудит процедуры

Изменения в Аудиторский подход

Просмотрите используемые учетные политики

Ответы на оцененные риски на уровне утверждения

Аудиторская оценка выявленных рисков на уровне утверждений обеспечивает отправную точку для:

рассмотрение соответствующего аудиторского подхода; а также

разработка и проведение дальнейших аудиторских процедур

Ответ аудитора

Примеры включают в себя:

Профессиональный скептицизм

Уровень назначенного персонала

Постоянный надзор за персоналом

Оценку учетной политики

Природа/степень/сроки и непредсказуемость

запланированного процедуры

Другие дальнейшие процедуры

Общий ответ

Дальнейшие аудиторские процедуры

Процедура проверки по существу

Тестирование средств контроля

Детальные тесты

Аналитические процедуры проверки по существу

Дальнейшие процедуры

На разработку дальнейших аудиторских процедур будут влиять:

Результаты выполнения процедур оценки риска и итоговые оценки риска при утверждении уровня.

Общие ответы, разработанные аудитором в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровень финансовой отчетности.

Процедура проверки по существу

Процедура проверки по существу выполняются аудитором для:

Сбора доказательств, касающихся базовых утверждений, которые встроены в учетную запись сальдо и базовые классы операций; а также

Обнаружения существенных искажений

Типичные процедуры включают выбор баланса счета или репрезентативную выборку транзакции для:

- Пересчитать записанные суммы для точности;
- Подтвердить наличие остатков (дебиторская задолженность, банковские счета, инвестиции и т. д.);
- Убедитесь, что транзакции записаны в нужный период (тесты отсечки);
- Сравнить суммы между периодами или с ожиданиями (аналитические процедуры);
- Проверьте подтверждающую документацию (например, счета или договоры купли-продажи);
- Соблюдать физическое существование зарегистрированных активов (инвентаризация); а также
- Проверить адекватность резервов на потерю стоимости (сомнительные счета и устаревшие запасы).

Тестирование средств контроля

Процедура аудита, проводимая на начальном этапе аудита, предназначенная для оценки операционной эффективности средств контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне утверждений. Внутренний контроль может быть повторно протестирован на основной стадии аудита

Типичные тесты включают выбор репрезентативной выборки транзакций или поддержки

документация для:

- наблюдать за выполнением процедуры внутреннего контроля;
- проверить доказательства того, что процедура контроля была выполнена;
- узнать, как и когда была выполнена процедура; а также
- Повторно выполнить операцию процедуры контроля (например, где информационная система компьютеризированный).

Доказательства в отношении контрольной операции также могут быть собраны с использованием компьютерных методов аудита (СААТ).

Тестирование средств контроля

Конкретные шаги при разработке теста контроля с использованием выборки аудита являются следующие:

- Определить цель теста
- Определить атрибуты и условия отклонения
- Определить население для отбора проб
- Оценить уровень отклонения населения
- Определить размер выборки

- [Коротко] опишите дизайн теста
- Определить время выполнения теста.

Аналитические процедуры проверки по существу

Процедуры, предназначенные для обоснования суммы финансовой отчетности с использованием предсказуемой отношения между финансовыми и нефинансовыми данными.

Они в основном применимы к большим объемам транзакций, которые имеют тенденцию быть предсказуемыми с течением времени.

Детальные тесты

Процедуры, предназначенные для сбора доказательств, подтверждающих финансовый отчет количество. Они используются для получения аудиторских доказательств в отношении таких утверждений, как существование, точность и оценка

При разработке основных процедур реагирования на оцениваемые риски аудитор должен рассмотреть ряд вопросов:

- Каждый материал учетная запись Баланс, класс транзакции и раскрытие
- Потребность во внешнем подтверждение процедуры
- Значительные риски
- Тайминг
- Детальные тесты

Обязательные процедуры включают в себя:

- Изучение записей материалов журнала и других корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности;
- Переопределение управления адресами

- Согласование финансовой отчетности с основными учетными записями.

Внешние подтверждения

Внешние подтверждения часто используются для предоставления аудиторских доказательств полноты обязательства и существования актива. Внешние подтверждения также могут предоставить доказательства того, была ли сумма точно занесена в учетные записи (достоверность) и в соответствующий период (отсечка). Подтверждения менее актуальны в решении вопросов оценки, таких как возмещаемость дебиторской задолженности или устаревание инвентаря проводится.

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

- Банковские балансы и другая информация, относящаяся к банковским отношениям;
- Запасы, хранящиеся у третьих лиц на таможенных складах для обработки или отправки;
- Акты о праве собственности на имущество, которые хранятся юристами или финансистами для безопасного хранения или обеспечения;
- Средства перед кредиторами, включая соответствующие условия погашения и ограничительные условия; а также
- Балансы и сроки кредиторской задолженности.

Аналитические процедуры проверки по существу

Существенные аналитические процедуры включают сравнение сумм на основе информации, полученной из понимания сущности, и другие аудиторские доказательства.

Для целей планирования аудита основные аналитические процедуры могут быть сгруппированы в три уровня, основанные на полученном уровне доверия:

Высокоэффективный (низкий уровень риска)

Умеренно эффективный

Ограниченный

Аналитические процедуры проверки по существу - методы

Цель состоит в том, чтобы выбрать наиболее подходящий метод для обеспечения предполагаемых уровней уверенности и

точность. Методы включают в себя:

- анализ отношений;
- анализ тренда;
- анализ безубыточности;
- анализ трендов; а также
- регрессивный анализ.

Основные пометки

При определении того, какие процедуры наиболее чувствительны к оцененным рискам, аудитор может выполнить:

- Только детальные тесты;
- Там, где нет существенного риска искажения, только аналитические процедуры
- Комбинация тестов деталей и аналитических процедур по существу

2.5. МСА 402 – ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Цели аудитора организации-пользователя, когда организация-пользователь пользуется услугами обслуживающей организации, состоят в следующем:

получить понимание характера и значимости услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их воздействия на систему внутреннего контроля организации-пользователя, применимой для конкретного аудита и достаточной для выявления и оценки рисков существенного искажения;

разработать и провести аудиторские процедуры в ответ на эти риски.

Реакция на риск

Могут ли быть достаточными доказательствами аудита
получен непосредственно от объекта?

Если нет:

- Организовать выполнение процедур в сервисной организации, Узнайте о таких событиях, как мошенничество или несоблюдение законов и нормативных документов.

Составление отчетов

Аудитор организации-пользователя не может ссылаться в содержащем немодифицированное мнение аудиторском заключении аудитора организации-пользователя на работу аудитора обслуживающей организации, если только это не требуется действующими законами или нормативными актами.

При недостаточности и ненадежности аудиторского доказательства, полученного в ходе обзора, аудитор должен модифицировать аудиторский отчет.

Примеры внешних сервисов

Многие организации (в том числе очень мелкие) часто передают на аутсорсинг определенные операции по финансовой обработке, такие как:

Платежная ведомость;

Интернет-продажи;

ИТ-услуги;

Управление активами (складское хранение, инвестиции и т. д.); а также

Бухгалтерские услуги.

Это будет включать обработку транзакций, ведение бухгалтерского учета и подготовка финансовой отчетности.

Источники информации

Информация о характере услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, может быть получена из широкого круга источников, таких как:

руководства пользователей;

обзоры систем;

технические руководства;

договор или соглашение об уровне обслуживания между организацией-пользователем и обслуживающей организацией;

отчеты обслуживающих организаций, службы внутреннего аудита или регулирующих органов по вопросам средств контроля данной обслуживающей организации;

отчеты аудитора обслуживающей организации, включая письма руководству, в случае их наличия.

Влияние на внутренний контроль организации

Там, где используются сервисные организации, аудитор должен учитывать влияние таких договоренностей на внутренний контроль организации.

Это включает в себя:

- Получение достаточной информации для оценки рисков существенного искажения; а также
- Разработка соответствующего ответа.

В небольших организациях услуги, переданные на аутсорсинг, вполне могут быть важны для текущей работы организации, но может не иметь отношения к аудиту.

Типы отчетов, предоставляемых обслуживающими организациями

Отчеты типа 1 - описание и разработка средств контроля в сервисной организации

Отчеты типа 2 - описание, дизайн и эффективность управления

Оценка рисков

Какие услуги (имеют отношение к аудиту) предоставляются сервисными организациями?

Какой внутренний контроль, соответствующий предоставляемые услуги, на месте?

В какой степени была установлена уверенность на средствах управления на месте в сервисная организация?

Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация-пользователь пользуется услугами обслуживающей организации в своей деятельности включая следующее:

- характер предоставляемых услуг и их значительность для организации-пользователя;
- характер и существенность обрабатываемых операций либо счетов или процессов подготовки финансовой отчетности, затронутых обслуживающей организацией;

- соответствующие условия договоров о видах деятельности,
- степень взаимодействия между деятельностью обеих организаций.

Если аудитор не может получить достаточное понимание этих вопросов из информации от организации-пользователя, он должен получить такое понимание путем проведения нескольких процедур :

- получение отчетов 1-го и 2-го типов, в случае их наличия;
- установление контакта с обслуживающей организацией через организацию-пользователя для получения конкретной информации;
- посещение обслуживающей организации и выполнение процедур, которые дадут необходимую информацию о соответствующих средствах контроля;
- привлечение другого аудитора для выполнения процедур, которые предоставят необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации

Общие Соображения

Какие предоставляемые услуги относятся к аудиту?

- Определить:
 - характер предоставляемых услуг,
 - существенность обработанных транзакций, и
 - затронутые процессы учета или финансовой отчетности.
- Ознакомьтесь с условиями договора или соглашения об уровне обслуживания;
- Определите степень взаимодействия;
- Рассмотрите отчеты обслуживающей организаций, аудиторов, руководства, внутренних аудиторов или регулирующих органов

2.6. МСА 450 – ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В ходе аудита аудитор собирает и накапливает доказательства, на основе которых он будет формировать свое мнение.

МСА 450 устанавливает обязанности аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудит и неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Цель аудитора состоит в том, чтобы оценить:

- (а) воздействие выявленных искажений на проводимый аудит;
- (б) воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

В процессе сбора доказательств аудитор может выявить искажения в статьях отчетности или раскрытиях. Он должен накапливать такие искажения (за исключением явно незначительных).

Аудитор должен проанализировать накопленные искажения для того чтобы определить, нужно ли пересмотреть общую стратегию и план аудита. Если аудитор считает, что характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения дают основания считать, что могут существовать и другие искажения, которые могут оказаться существенными (сами по себе или в совокупности с другими), ему нужно будет пересмотреть общую стратегию и план аудита.

Аудитор должен своевременно проинформировать руководство соответствующего уровня обо всех искажениях, накопленных в ходе проводимого аудита, за исключением случаев, когда это запрещено законодательством, и попросить его исправить эти искажения. Если руководство сделает это, то аудитор должен будет определить, не сохранились ли после этого в финансовой отчетности какие-либо искажения.

Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен понять причины, почему оно не исправляет искажения, и учесть это при оценке влияния на аудиторский отчет.

Принимая решение о виде аудиторского мнения, аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При этом он 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 обстоятельства возникновения таких искажений);
- (б) воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом.

Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое они могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законодательством. В этом сообщении он должен описать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены.

Если искажения не были исправлены, 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.

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

Определения

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.

Неисправленные искажения – выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены.

3. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

3.1. МСА 500 – АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель аудитора состоит в разработке и выполнении аудиторских процедур таким образом, чтобы аудитор мог собрать:

- Достаточные;
- Надлежащие

аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения

Определение:

Информация, используемая аудитором для получения выводов, на которых основано мнение аудитора.

Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, лежащих в основе финансовой отчетности, так и другую информацию.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными и уместными.

Особенности

Необходимость аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать разумные выводы, на которых можно основывать мнение (а) аудитора;

Термин «достаточность» используется для обозначения количества аудиторских доказательств. Количество аудиторских доказательств имеет отношение к риску искажения (чем выше риск искажения, тем больше требуется аудиторского доказательства). Термин «уместность»

используется для измерения качества аудиторских доказательств, то есть их актуальности и достоверности.

Следовательно, достаточность и уместность доказательств взаимосвязаны

Достоверность доказательств

Достоверность аудиторских доказательств зависит от их источника и характера, а также от обстоятельств, при которых они собираются:

- более достоверным, когда собраны из независимых источников
- полученные непосредственно аудитором (например, наблюдающий контроль, работающий на практике), более достоверны, чем доказательства, полученные косвенно или полученные путем расчета (для целей расследования применения контроля)
- Достоверность доказательств
- Точность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, может влиять на направление тестирования (в тестах деталей)
- Определенный набор аудиторских процедур может быть подходящим для определенных утверждений, но может предоставить неподходящие аудиторские доказательства для других
- Аудиторские доказательства, полученные из разных источников, могут подходить для аналогичного утверждения
- Типы аудиторских доказательств
- доказательства физического аудита
- устные аудиторские доказательства
- документальные аудиторские доказательства
- аналитические аудиторские доказательства
- письменные заявления от руководства

- Требования
 1. Достаточные надлежащие аудиторские доказательства
 2. Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств
 3. Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств
 4. Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности
- Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен:

- оценить компетентность, способности и объективность этого эксперта
- получить понимание работы этого эксперта
- оценить, является ли работа этого эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки
- Информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор должен оценить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости:

- собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации
- оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора
- Несоответствие в аудиторских доказательствах или сомнение в их надежности

В том случае, когда:

- аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или
- аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств,

он должен определить, какие изменения или дополнения в аудиторских процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, а также проанализировать влияние этого вопроса, если такое имеется, на другие аспекты аудита

- Представления руководства

Ваши файлы аудита должны содержать свидетельство представлений руководства, либо в форме резюме устных обсуждений с руководством, либо в письменном виде от руководства. Такие письменные представления могут принимать форму:

- Письмо представителя руководства
- Подтверждение руководством письма от вас, в котором вы указали ответственность руководства, или
- Заявления от соответствующего представителя руководства

Аудиторские процедуры для сбора доказательств

В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА 315 и МСА 330 аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения:

- процедур оценки рисков и средств контроля;
- дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:
 - тестирование средств контроля, когда его проведение требуется Международными стандартами аудита или когда аудитор принял решение об их проведении;
 - процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

- Инспектирование
- Наблюдение
- Внешнее подтверждение
- Пересчет
- Повторное проведение
- Аналитические процедуры
- Запрос

3.2. МСА 501 – ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

МСА 501 описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в соответствии с МСА 330, МСА 500 и прочими применимыми МСА в отношении определенных аспектов, касающихся запасов, претензий и судебных разбирательств с участием организации, а также информации по сегментам при проведении аудита финансовой отчетности

Цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении:

- существования и состояния запасов;
- полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;
- представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности

Запасы

Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов.

- присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы:
 - оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации
 - провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета

- проверить запасы
 - выполнить контрольные пересчеты
- проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.

Присутствие при проведении инвентаризации запасов включает:

- осмотр запасов с целью убедиться в их наличии и оценить их состояние, а также выполнение контрольных пересчетов;
- наблюдение за соблюдением указаний руководства и выполнения процедур учета и контроля результатов инвентаризации;
- получение аудиторских доказательств в отношении надежности установленных руководством процедур подсчета.

Эти процедуры могут выполнять функции тестирования средств контроля или процедур проверки по существу - в зависимости от оценки рисков аудитором, запланированного подхода к аудиту и конкретных выполненных процедур.

Значимые аспекты (планирования присутствия при проведении инвентаризации запасов, примеры:

- риски существенного искажения, связанные с запасами;
- характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
- предположения, будут ли установлены адекватные процедуры и выпущены надлежащие инструкции для обеспечения проведения инвентаризации;
- сроки инвентаризации запасов;
- наличие или отсутствие в организации непрерывного учета запасов;
- расположения мест хранения запасов, включая существенность запасов и риски существенного искажения в различных местах

Претензии и судебные разбирательства

Аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, нацеленные на выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, которые могут создать риск существенного искажения, включая следующие:

- направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;
- изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;
- проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги

Информация по сегментам

Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности путем:

- получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам (см. пункт A27):
 - оценки того, приводит ли, возможно, применение этих методов к необходимости раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
 - если целесообразно, проведения тестирования применения этих методов;
- проведения аналитических процедур или иных аудиторских процедур, которые являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.
- Понимание методов, применяемых руководством

методы раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включают следующее:

- продажи, передачи и расходы между сегментами, а также элиминирование межсегментных оборотов;
- сравнение с бюджетами и другими ожидаемыми показателями, например, с операционной прибылью, выраженной в процентах от объема продаж;
- распределение активов и расходов между сегментами;
- последовательность данных отчетности и достаточность раскрытия информации в отношении несоответствий.

3.3. МСА 505 – ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

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

Некоторые **определения**

Внешнее подтверждение - аудиторское доказательство, полученное аудитором непосредственно от третьего лица (подтверждающей стороны) в письменной форме на бумажном, электронном или ином носителе

Запрос о позитивном подтверждении - запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору и в котором соглашается или не соглашается с информацией, изложенной в запросе, либо предоставляет запрашиваемую информацию

Запрос о негативном подтверждении - запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору только если не согласна с информацией, изложенной в запросе

Расхождение - ответ, в котором содержатся различия между информацией, которую требуется подтвердить или которая содержится в данных бухгалтерского учета организации, и информацией, фактически предоставленной подтверждающей стороной

Процедуры внешнего подтверждения

В МСА 500 указано, что на степень надежности аудиторских доказательств оказывают влияние источник получения и характер доказательств, а также обстоятельства их получения. В этот стандарт также включены следующие обобщения, применимые к аудиторским доказательствам:

- аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых источников за пределами организации;
- аудиторские доказательства, полученные аудитором напрямую, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные опосредованно или на основе сделанных выводов;
- аудиторские доказательства являются более надежными, если они оформлены в виде документов на бумажном, электронном или ином носителе.

Следовательно, в зависимости от обстоятельств аудита, аудиторские доказательства в форме внешних подтверждений, полученных аудитором непосредственно от подтверждающих сторон, могут быть более надежными по сравнению с доказательствами, подготовленными самой организацией

Процедуры внешнего подтверждения

При выполнении процедур внешнего подтверждения аудитор обязан контролировать весь цикл подготовки запросов о внешнем подтверждении, включая:

- определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена
- выбор соответствующей подтверждающей стороны
- составление запросов о подтверждении. Аудитор обязан удостовериться в том, что запрос адресован соответствующему получателю и содержит информацию об отправителе, с тем чтобы ответ на запрос был направлен непосредственно аудитору, отправившему такой запрос
- отправку подтверждающей стороне запросов, в том числе повторных, если потребуется
- Отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации

Если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, аудитор обязан:

- потребовать от руководства объяснить причины отказа и получить аудиторские доказательства их правомерности и обоснованности
- оценить влияние отказа руководства на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур
- выполнить альтернативные аудиторские процедуры с целью получить уместные и надежные аудиторские доказательства
- Достоверность данных в ответах на запросы о подтверждении информации
- Если аудитор обнаружит факторы, которые заставят его усомниться в достоверности данных в ответе на запрос о подтверждении информации, с тем чтобы устранить возникшие у него сомнения, аудитор обязан получить дополнительные аудиторские доказательства
- Если аудитор установит, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, он обязан оценить их влияние на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур

Достоверность данных в ответах на запросы о подтверждении информации

Все ответы в той или иной степени подвержены риску перехвата, изменения или недобросовестных действий.

Вызывать сомнения в достоверности данных, приведенных в ответе, могут следующие факторы:

- ответ был получен аудитором не напрямую или
- есть основания предполагать, что ответ получен не от первоначально указанной подтверждающей стороны.
- Недостоверные данные в ответах

Если аудитор придет к выводу, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, ему может потребоваться пересмотреть оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и внести соответствующие изменения в запланированные аудиторские процедуры с учетом требований МСА 315.

Например, недостоверные данные в ответе на запрос о подтверждении информации могут означать наличие фактора риска недобросовестных действий, который необходимо оценить в соответствии с МСА 240.

Отсутствие ответов

Примеры альтернативных аудиторских процедур, которые аудитор может выполнить, включают:

- в отношении остатков дебиторской задолженности: проверка отдельных последующих поступлений денежных средств, документов по отгрузке и продажам, совершенным незадолго до окончания отчетного периода;
- в отношении остатков кредиторской задолженности: проверка отдельных операций, связанных с расходованием денежных средств, или переписки с третьими лицами, а также иных документов, например, приходных товарных накладных.

Негативные подтверждения

В отличие от запросов о позитивном подтверждении, запросы о негативном подтверждении обеспечивают менее убедительные аудиторские доказательства.

В связи с этим аудитор обязуется не использовать запросы о негативном подтверждении в качестве единственной аудиторской процедуры проверки по существу для того, чтобы снизить оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок.

Форма и содержание запроса о подтверждении информации могут оказать самое непосредственное влияние на долю полученных

подтверждений, а также на надежность и характер полученных аудиторских доказательств.

Составление запросов о подтверждении информации

В число факторов, которые необходимо учитывать при составлении таких запросов, входят:

- рассматриваемые предпосылки;
- конкретные выявленные риски существенного искажения, в том числе риски недобросовестных действий;
- формат и представление запроса;
- предыдущий опыт выполнения аудиторских или аналогичных заданий;
- способ сообщения информации (с использованием бумажного, электронного или иного носителя);
- разрешение или обращение руководства к подтверждающим сторонам с просьбой дать ответ аудитору.
- способность предполагаемой подтверждающей стороны подтвердить запрашиваемую информацию или предоставить ее

Отправка повторных запросов о подтверждении информации

Если в течение разумного периода времени ответ на запрос о подтверждении информации получен не будет, аудитор вправе направить дополнительный запрос.

Например, аудитор может направить дополнительный или повторный запрос, перепроверив точность первоначально указанного адреса.

Оценка полученных доказательств

При оценке результатов отдельных запросов о внешнем подтверждении аудитор может классифицировать их по следующим категориям:

- ответ от запланированной подтверждающей стороны, в котором она выражает согласие с информацией, изложенной в запросе о подтверждении, или приводит запрашиваемую информацию, в которой отсутствуют какие-либо расхождения;
- информация, приведенная в ответе, рассматривается как недостоверная;
- ответ отсутствует;
- ответ содержит расхождение.

3.4. МСА 510 – АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

- МСА устанавливает обязанности аудитора в отношении остатков на начало периода при проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые
- Помимо сумм, указанных в финансовой отчетности, остатки на начало периода включают в себя ряд позиций, существовавших на начало периода и подлежащих раскрытию, таких как, например, условные и договорные обязательства

Цель

Целью аудитора в части анализа остатков на начало периода является получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств:

- наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период
- того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период
- Определения
- аудиторское задание, выполняемое впервые - задание, которое предусматривает, что
 - либо аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился
 - либо проводился предшествующим аудитором
- остатки на начало периода - остатки на счетах на начало периода
- предшествующий аудитор - аудитор другой аудиторской организации, который проводил аудит финансовой отчетности

организации за предыдущий период и был заменен действующим аудитором

- Процедуры

Аудитор должен ознакомиться с самой последней финансовой отчетностью организации, если таковая имеется, а также с заключением предшествующего аудитора по ней, если оно есть, для изучения информации, касающейся остатков на начало периода, включая раскрытие информации.

- Процедуры

Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период, путем:

- установления, были ли остатки на конец предыдущего периода корректно перенесены на текущий период или, при необходимости, пересчитаны;
- оценки того, отражают ли остатки на начало периода соответствующие принципы учетной политики,
- выполнения одной или нескольких из нижеприведенных процедур:
 - анализа рабочей документации предшествующего аудитора для получения доказательств относительно остатков на начало периода, в случае, если аудит финансовой отчетности за предыдущий год проводился;
 - оценки, дают ли аудиторские процедуры, которые выполнены в текущем периоде, доказательства, имеющие отношение к остаткам на начало периода;
 - проведения конкретных аудиторских процедур, направленных на получение доказательств по остаткам на начало периода.

- Процедуры

Содержат ли остатки на начало периода искажения, которые могут повлиять на текущий период?

- Прочитайте последнюю финансовую отчетность и отчет аудитора предшественника (если есть);
- Определить, что итоговые остатки предыдущего периода были правильно внесены направлять и отражать использование соответствующей учетной политики;
- Обзор рабочих документов предшественника аудитора; а также
- Выполнить аудиторские процедуры в текущем периоде, чтобы получить доказательства относительно начальные остатки. Это особенно важно там, где в прошлом году финансовые отчеты не были проверены.

– Процедуры

Определить влияние на текущий период определено искажения:

- Выполнять такие дополнительные аудиторские процедуры, которые необходимы;
- Оценить любые изменения аудитора-предшественника в отношении аудиторского заключения; а также
- Убедитесь, что учетная политика, отраженная в начальных сальдо, последовательно применяется в течение текущего периода.

– Процедуры

Определить влияние по аудиторскому заключению:

Если измененное аудиторское заключение предшествующего аудитора остается актуальным или открытие сальдо содержат искажение, которое существенно влияет на финансовые результаты текущего периода заявления (влияние которых не было должным образом учтено, представлено или

раскрыто), квалифицированное мнение или отрицательное мнение будет необходимо.

3.5. МСА 520 – АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Стандарт аудита (МСА 520) устанавливает обязанности аудитора в отношении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу ("аналитические процедуры проверки по существу").

Кроме того, данный стандарт регламентирует обязанность аудитора по проведению аналитических процедур ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно финансовой отчетности

Цель аудитора состоит в том, чтобы:

- получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;
- разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации.

Определения

Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации, например, бюджетами или прогнозами, или с ожиданиями аудитора, например, относительно амортизации;
- с аналогичной отраслевой информацией, например, сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.

Моделирование аналитических процедур

Получить необходимую уверенность в качестве «приемлемой разницы» между прогнозируемой и объявленной стоимостью:

- определить плановое значение;
- выявить существенное изменение (существенное изменение = существенность x резюме / основа существенности);
- оценить прогноз и сравнить его с заявленной стоимостью (в финансовой отчетности);
- исследовать значительные изменения;
- Оцените результат
 - Методы и приемы аналитическими процедурами
 - Проверка записей или документов
 - Проверка материальных ценностей
 - Наблюдение
 - Запрос
 - Подтверждение
 - Перерасчет
 - Повторение действий

Области аудита, охватываемые процедурами

Общий обзор финансовой отчетности (аналитический обзор, примеры):

- Обзор системы бухгалтерского учета субъекта (электронный: сертифицированный или нет; ручной)
- Оценить риск в соответствии с используемой системой
- Полнота основных и дополнительных утверждений
- Проверка соответствия структуры
- Сравнение текущей финансовой информации аудируемого лица с информацией за предыдущий период
- Точность основных итогов, в частности ФО, включая аналитические

таблицы

- Прогнозные оценки, подготовленные аудитором (например, оценка амортизационных отчислений за год
- Сравнение текущей финансовой информации с бюджетами или прогнозами

Тестирование пробного баланса:

- Проверка соответствия структуры
- Полнота в отношении Главной книги
- Точность между пробным балансом и позициями финансовой отчетности
- Точность между пробным балансом и счетами в Главной книге

Другие примеры аналитических процедур включают в себя:

- Проверка соответствующий выбор договоров по бюджетным кредитам, при необходимости обращайтесь к руководству>, чтобы убедиться, что сумма процентов, начисленных по бюджетным кредитам, соответствует указанным контрактам [Оценка]
- Проверка соответствующей подборки документов по внеоборотным обязательствам, бюджетным заимствованиям>, перерасчет сумм к оплате, запрос [Наличие; Точность; Обязательность].

Основные вопросы соблюдения, которые должны охватываться аналитическими процедурами, заключаются в следующем:

- Проверка использования ассигнований в соответствии с целью, указанной в бюджете.
- Проверка использования ассигнований в соответствии с процедурой принятия обязательств
- Проверка отдельных приобретений на соответствие правилам государственных закупок
- Проверка перераспределения в бюджете на соответствие действующим нормам

- Анализ признаков возможного мошенничества
- Анализ признаков или событий отклонений от стандартов бухгалтерского учета.

3.6. МСА 530 – АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Стандарт МСА 530 применяется в случаях, когда аудитор принял решение в ходе выполнения аудиторских процедур использовать аудиторскую выборку.

В нем рассматриваются вопросы использования аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также при оценке результатов аудиторской выборки

Цель аудитора при выборке

Целью аудитора при использовании аудиторской выборки состоит в том, чтобы обеспечить разумную основу для формирования выводов о генеральной совокупности, из которой делалась случайная выборка.

Определения:

- **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
- **Генеральная совокупность** - полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы
- **Элемент выборки** - отдельный элемент, составляющий генеральную совокупность

Процедуры, не связанные с аудиторской выборкой:

- Запрос и наблюдения

- Аналитические процедуры
- Процедуры, применяемые к каждому предмету в совокупности
- Тесты автоматизированного контроля ИТ
- **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 в случае тестирования средств контроля:
 - 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
 - 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.

Статистическая выборка - метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:

- (i) случайный отбор элементов выборки;
- (ii) использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Подход к выборке, которому не присущи характеристики (i) и (ii), считается нестатистической выборкой;

Стандарт МСА 530 применяется в случаях, когда аудитор принял решение в ходе выполнения аудиторских процедур использовать аудиторскую выборку.

В нем рассматриваются вопросы использования аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также при оценке результатов аудиторской выборки

Аудиторская выборка:

- В **детализированных проверках** проводятся проверки сделок и остатков счетов, чтобы получить доказательства по каждому из утверждений финансовых отчетов
- **Аудиторская выборка** - включает в себя применение аудиторских процедур менее чем к 100% сделок в пределах статей таким образом, чтобы все элементы выборки имели возможность быть выбранными

Детализированные проверки подразделяются на:

- Аналитические процедуры;
- Проверки по существу.

Проверками по существу являются процедуры, которые не относятся к проверке СВК (контрольные тесты), а проверяется сама суть сделки и остатка счетов для получения доказательств по каждому из утверждений.

- **Например**, используя проверки по существу, чтобы убедиться в правильности расчета заработной платы, проверяющий должен сравнить данные из личного дела сотрудника с данными из бухгалтерской программы и провести перерасчет самостоятельно, для сопоставления с учетными данными.

Для проведения детализированных проверок можно использовать:

- 100%-ные (сплошные) проверки сделок;
- Проверка специфических сделок;
- Метод выборки.

100%-ные (сплошные) проверки обычно используются когда:

- проверяемая статья состоит из небольшого количества сделок большой стоимости;
- аудиторский риск и риск контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

Выборка разделяется на статистическую и нестатистическую.

Статистическая выборка означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

- (а) случайный набор отобранной совокупности; и
- (б) применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Выборка, которая не соответствует характеристикам (а) и (б), считается **нестатистической выборкой**.

- Практика: Аудиторская выборка:

Расчет нестатистической выборки

Практика: Аудиторская выборка:

- При использовании нестатистической выборки, размер выборки увеличивается еще на 10%.
- виды **нестатистического отбора** элементов выборки:
- **блочный отбор** – в рамках статьи отбирается рядом имеющийся блок единиц. Блочный отбор нельзя использовать, если сделки в компьютерной программе группируются по каким-то определенным критериям (например, по суммам). Блочный отбор мы обычно используем, если сделки в течение года были однородными (например, для проверки сделок в течение года, выбираются все сделки одного месяца);

- **бессистемный отбор** – для отбора нет особых критериев, по которым аудитор выбирает сделки, выбор основывается на профессиональном суждении аудитора. Этот вид отбора должен имитировать статистический случайный отбор, то есть проверяющий должен отбирать сделки так, чтобы они характеризовали всю совокупность сделок.
- **Непосредственный отбор** – основывается на каком-либо определенном критерии, заключении аудитора.

Перед отбором элементов из данной статьи отбираются те сделки, величина которых превышает средний интервал выборки, так как они являются значительно превышающими по величине остальные сделки этой статьи и должны быть включены в проверку.

- **Например**, рассчитывая объем выборки по статье «заработная плата» величина которой равняется 20 414 200 дол, при уровне существенности 1 457 000 дол, проверяющий должен убедиться, что в данной группе сделок нет сделок, превышающих средний интервал выборки, который в случае фокусированных детальных проверок равен 466 470 дол. Если такие сделки существуют, то их следует проверить. Например, существует одна такая сделка, это значит, что она подвергается проверке, а из остальных сделок отбираются 53 сделки для проверки.

3.7. МСА 540 – АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель аудитора

Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того:

(а) обоснованы ли расчетные оценки, включая расчетные оценки справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности; и

(б) адекватны ли соответствующие раскрытия в финансовой отчетности, в контексте применимой основы представления финансовой отчетности.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

Аудитор должен получить понимание по следующим аспектам:

- Требования применимой основы представления финансовой отчетности, касающиеся расчетных оценок, включая соответствующие раскрытия.
- Как руководство субъекта идентифицирует те операции, события и условия, которые могут вызвать необходимость признания или раскрытия расчетных оценок в финансовой отчетности. При получении представления об этом аудитор направляет руководству субъекта запросы в отношении изменений в обстоятельствах, которые могут привести к новым расчетным оценкам или вызвать необходимость пересмотра существующих расчетных оценок.
- Как руководство субъекта определяет расчетные оценки и понимание данных, на которых они основаны, в том числе:
- Метод, включая, в случае необходимости, модель, используемую в определении расчетной оценки;

- Соответствующие средства контроля;
- Привлекались ли руководством субъекта эксперты;
- Допущения, лежащие в основе расчетных оценок;
- Имели ли место или должны ли иметь место изменения в методах определения расчетных оценок по сравнению с предыдущим периодом, и если да, то почему; и
- Оценивало ли руководство субъекта влияние неопределенности оценки, и если да, то как.

Идентификация и оценка рисков существенных искажений

При идентификации и оценке рисков существенных искажений аудитор должен выявить степень неопределенности оценки, присущей расчетной оценке.

На основании своего суждения аудитор должен определить, приводят ли те расчетные оценки, которые были идентифицированы как имеющие высокую степень неопределенности, к значительным рискам.

- Ответные действия в отношении оцененных рисков существенных искажений

На основании оцененных рисков существенных искажений аудитор должен определить:

- Должным ли образом руководство субъекта применило требования применимой основы представления финансовой отчетности, касающиеся расчетной оценки; и
- Являются ли надлежащими методы определения расчетных оценок и применялись ли они последовательно, а также соответствуют ли обстоятельствам изменения, если таковые имеют место, в расчетных оценках или методах их определения по сравнению с предыдущим периодом.
- Дальнейшие процедуры проверки по существу в ответ на значительные риски

Вопросы:

- Неопределенность оценки.
 - Признание и критерии оценки.
 - Оценка обоснованности расчетных оценок и установление фактов искажений.
 - Раскрытия в отношении расчетных оценок.
 - Показатели возможной предвзятости руководства субъекта.
- Подходы при аудите расчетных оценок

(а) Обзорная проверка и тестирование процесса оценок, осуществляемого руководством;

(б) Подготовить независимую оценку и сравнить с оценкой, сделанной руководством;

(в) Обзорно проверить последующие события, которые подтверждают расчетные оценки

Аудитор может применять один из этих подходов, или сочетание из них.

3.8. МСА 550 – СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

- Независимо от того, устанавливает ли применимая основа представления финансовой отчетности требования по связанным сторонам, получить представление об отношениях и операциях со связанными сторонами, достаточное для:
 - Признания факторов риска мошенничества, если таковые имеют место, возникающих в связи с отношениями и операциями со связанными сторонами, которые относятся к выявлению и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством; и
 - Вынесения на основании полученного доказательства заключения в отношении следующего (с учетом влияния указанных отношений и операций):
 - Обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление (для основ достоверного представления); или
 - Не является ли финансовая отчетность вводящей в заблуждение (для основ соответствия); и
- Кроме того, если применимая основа представления финансовой отчетности устанавливает требования в отношении связанных сторон, получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, были ли отношения и операции со связанными сторонами надлежащим образом идентифицированы, учтены и раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с основой представления финансовой отчетности.

Определения:

Операция, между несвязанными сторонами - операция, осуществляемая на таких условиях, которые были бы возможны между желающим продать продавцом и желающим купить покупателем, не являющимися связанными сторонами, действующими независимо друг от друга и преследующими свои собственные интересы при осуществлении такой операции.

Связанная сторона - сторона, которая является:

Связанной стороной согласно определению, изложенному в применимой основе представления финансовой отчетности; или

В случае если применимая основа представления финансовой отчетности устанавливает лишь минимальные требования к связанной стороне или вообще не устанавливает таких требований:

- Лицом или другим субъектом, которое контролирует отчитывающийся субъект или оказывает на него значительное влияние напрямую или косвенно через одного или более посредников;
- Другим субъектом, который находится под контролем отчитывающегося субъекта, или на который последний оказывает значительное влияние напрямую или косвенно через одного или более посредников; или
- Другим субъектом, который находится под общим контролем с отчитывающимся субъектом в результате:
 - Наличия общих собственников, владеющих контрольными пакетами;
 - Наличия собственников, которые являются близкими родственниками; или
 - Наличия общего ключевого управленческого персонала.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

В рамках процедур по оценке риска и сопутствующих действий аудитор должен выполнить аудиторские процедуры и сопутствующие действия:

- Получить представление об отношениях и операциях субъекта со связанными сторонами;
- Соблюдать бдительность в отношении информации о связанных сторонах при обзоре записей или документов;
- Обмениваться информацией о связанных сторонах с командой по проекту.

Идентификация и оценка рисков существенных искажений, связанных с отношениями и операциями со связанными сторонами

- Для выполнения требования по идентификации и оценке рисков существенных искажений аудитор должен:
 - Идентифицировать и оценить риски существенных искажений, связанные с отношениями и операциями со связанными сторонами; и
 - Определить, являются ли какие-либо из данных рисков значительными.
- Действия в ответ на риски существенных искажений, связанные с отношениями и операциями со связанными сторонами

Идентификация ранее неидентифицированных или нераскрытых связанных сторон или значительных операций со связанными сторонами

Если аудитор идентифицирует договоренности или информацию, предполагающую существование отношений или операций со связанными сторонами, которые руководство субъекта ранее не идентифицировало или не раскрыло аудитору, то аудитор должен определить, подтверждают ли лежащие в их основе обстоятельства существование данных отношений или операций.

- Действия в ответ на риски существенных искажений, связанные с отношениями и операциями со связанными сторонами

Идентифицированные значительные операции со связанными сторонами, не осуществляемые в рамках обычной хозяйственной деятельности субъекта

В отношении идентифицированных значительных операций со связанными сторонами, которые не осуществляются в рамках обычной хозяйственной деятельности субъекта, аудитор должен:

- (а) Изучить лежащие в их основе контракты или соглашения, если таковые имеются, и оценить:
 - (i) Не предполагает ли коммерческое основание операций (или отсутствие такового), что они могли проводиться в целях представления мошеннической финансовой отчетности или сокрытия незаконного присвоения активов;
 - (ii) Соответствуют ли условия операций объяснениям руководства субъекта; и
 - (iii) Надлежащим ли образом были учтены и раскрыты операции в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности; и
- (б) Получить аудиторское доказательство относительно того, были ли операции должным образом санкционированы и утверждены.
 - Действия в ответ на риски существенных искажений, связанные с отношениями и операциями со связанными сторонами

Утверждения о том, что операции со связанными сторонами осуществлялись на условиях, равных условиям, преобладающим при проведении операции, осуществляемой на строго коммерческих началах

Если руководство субъекта представило в финансовой отчетности утверждение о том, что операции со связанными сторонами

осуществлялись на условиях, равных условиям, преобладающим при проведении операции, осуществляемой на строго коммерческих началах, аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении данного утверждения.

- Оценка учета и раскрытия идентифицированных отношений и операций со связанными сторонами

При формулировании мнения по финансовой отчетности, аудитор должен оценить:

- (а) Надлежащим ли образом были учтены и раскрыты идентифицированные отношения и операции со связанными сторонами в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности; и
- (б) Влияние отношений и операций со связанными сторонами на предмет того:
 - (i) Не препятствует ли оно достоверному представлению финансовой отчетности (для основ достоверного представления); или
 - (ii) Не делает ли оно финансовую отчетность вводящей в заблуждение (для основ соответствия).

Письменные представления

Если применимая основа представления финансовой отчетности устанавливает требования по связанным сторонам, аудитор должен получить от руководства субъекта и, в зависимости от обстоятельств, от лиц, наделенных руководящими полномочиями, письменные представления о том, что:

- (а) Они раскрыли аудитору наличие у субъекта связанных сторон и идентифицировали все отношения и операции со связанными сторонами, о которых им известно; и
- (б) Они провели надлежащий учет и раскрыли данные отношения и операции в соответствии с требованиями основы представления финансовой отчетности.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Процедуры, которые аудитор может выполнить для определения наличия связанных сторон или операций со связанными сторонами.

- Оценить процедуры компании по выявлению и правильному учету операций со связанными сторонами.
- Запрос руководства относительно:
 - личности связанных сторон организации, включая изменения по сравнению с предыдущим периодом;
 - характера отношений между субъектом и этими связанными сторонами; а также
 - заключила ли организация какую-либо сделку с этими связанными сторонами в течение периода и, если да, то тип и цель транзакций.
- Проверять информацию, предоставленную предприятием регулирующим органам
- Указать все планы вознаграждений работникам и имена их должностных лиц и попечителей.
- Проверка реестров акционеров на предмет идентификации основных акционеров компании.
- Изучить существенные инвестиционные операции в течение периода аудита, чтобы определить, создают ли связанные с ними характер и объем инвестиций в течение периода.
- Рассматривать контракты и соглашения с ключевыми руководителями или лицами, наделенными руководящими полномочиями.
- Рассмотреть существенные контракты, пересмотренные предприятием в течение периода.
- Пересмотреть существенные контракты и соглашения, не входящие в обычную деятельность предприятия.

- Просмотр отчета внутреннего аудитора
- Просмотр сторонних подтверждений, полученных аудитором
- Протоколы собраний акционеров и ответственных за управление.

Практика: Связанные стороны (продолжение)

ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ПОЛНОТА ОПЕРАЦИЙ СО СВЯЗАННЫМИ ЛИЦАМИ

«Опишите процедуры, которые аудитор может выполнять, чтобы обеспечить полноту информации, предоставленной руководством, о связанных сторонах.»

Процедура определения связанных сторон:

- Аудитор может выполнять следующие аудиторские процедуры, чтобы обеспечить полноту предоставленной руководством информации о связанных сторонах:
- Просмотреть рабочие документы за предыдущий год на наличие имен известных связанных сторон;
- Изучить процедуры организации по идентификации связанных сторон;
- Расспросить о принадлежности лиц, наделенных руководящими полномочиями, и должностных лиц к другим организациям;
- Просмотреть записи акционеров, чтобы определить имена основных акционеров или, при необходимости, получить список основных акционеров из реестра акционеров;
- Просмотреть протоколы собраний акционеров и лиц, наделенных руководящими полномочиями, и другие соответствующие уставные документы, такие как реестр интересов директоров;
- Спросить других аудиторов, в настоящее время участвующих в аудите, или предшествующих аудиторов, в отношении их знаний о дополнительных связанных сторонах; а также

- Проверить налоговые декларации предприятия и другую информацию, предоставленную регулирующим органам.

3.9. МСА 560 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

- Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении того, надлежащим ли образом события, возникшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.
- Соответствующим образом отреагировать на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского отчета и которые привели бы к изменению аудитором своего аудиторского отчета, если бы аудитору стало известно о них на указанную дату.

Понятия

Дата финансовой отчетности - дата окончания последнего периода, охваченного финансовой отчетностью.

Дата утверждения финансовой отчетности - дата, на которую все отчеты, которые составляют финансовую отчетность, включая соответствующие примечания, были подготовлены, и лица, наделенные соответствующими полномочиями, объявили о том, что они несут ответственность за такую финансовую отчетность.

Дата выпуска финансовой отчетности - дата, когда третьим сторонам предоставляется доступ к аудиторскому отчету и аудированной финансовой отчетности.

Дата аудиторского отчета - дата, выбранная аудитором для подписания отчета по финансовой отчетности в соответствии с МСА 700.

События после отчетной даты (Последующие события) - события, происходящие за период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета, и факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета (заключения).

Период с даты окончания отчетного периода до даты аудиторского отчета

Аудитор должен убедиться, что все события, произошедшие в этот период, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытий в финансовой отчетности, руководством учтены при подготовке финансовой отчетности.

Процедуры для сбора доказательств в отношении таких событий выполняются как можно ближе к дате аудиторского отчета.

Если такие события обнаружены, аудитор должен определить, сделаны ли соответствующие корректировки и раскрытия.

Отсутствие необходимых корректировок и раскрытий рассматривается аудитором как искажения с соответствующими последствиями для аудиторского отчета (мнение с оговоркой или отрицательное мнение).

Период с даты аудиторского отчета, но до выпуска финансовой отчетности

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур, направленных на выявление последующих событий после даты аудиторского отчета.

В течение периода с даты аудиторского отчета до даты выпуска финансовой отчетности ответственность за информирование аудитора о событиях, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство.

Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность в связи с последующими событиями, аудитору следует выполнить процедуры, соответствующие обстоятельствам, и представить руководству новый отчет по измененной финансовой отчетности. Новый отчет должен

быть датирован датой не ранее, чем дата подписания или утверждения новой отчетности.

Период с даты аудиторского отчета, но до выпуска финансовой отчетности

Если руководство не вносит изменения в отчетность, в то время, как аудитор считает, что такие изменения необходимы, и отчет еще не передан субъекту, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудиторский отчет уже был выдан, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что субъект не должен представлять отчетность и аудиторский отчет по ней третьим лицам. Если отчет все же будет передан третьим лицам, аудитор должен принять меры к тому, чтобы третьи лица не полагались на эту отчетность.

Период с даты выпуска отчетности

Аудитор не несет ответственности за выполнение каких-либо процедур в период после выпуска финансовой отчетности. Никакие события, произошедшие в компании после даты выпуска отчетности, не могут изменить отчетность, и, соответственно, аудиторский отчет, **кроме одного обстоятельства:** аудитору становится известным о факте, который существовал на дату аудиторского отчета, и который мог бы повлиять на аудиторское мнение, если бы аудитор знал об этом факте.

Если после выпуска финансовой отчетности с аудиторским заключением аудитору становится известным о факте, существовавшем на дату аудиторского отчета, и если бы аудитору был известен этот факт раньше, то он бы модифицировал заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить вопрос с руководством, и предпринять действия, надлежащие в данных обстоятельствах.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

- Вы являетесь стажером-бухгалтером Предприятия «Аэдита» и готовите финансовые отчеты за год, закончившийся 31 декабря 2018 года. Ожидается, что финансовые отчеты будут утверждены на Ежегодном общем собрании, которое состоится 25 февраля 2019 года. Сегодня 15 февраля 2019 года. Вам сообщили о следующих вопросах:
- (А). 10 января 2019 года бухгалтер обнаружил факт мошенничества. Помощник по бухгалтерскому учету кредиторской задолженности направлял средства на фиктивный банковский счет поставщика, созданный сотрудником, который происходил в течение последних шести месяцев. Работник был немедленно уволен, было возбуждено уголовное дело против работника, и окончательная заработная плата работника была удержана в качестве части возмещения компании.
- (В). 5 февраля 2019 года клиент прекратил торговлю из-за финансовых трудностей с задолженностью 2 500 долларов США. Поскольку финансовые отчеты необходимы для заседания совета директоров 15 февраля 2019 года, вы решили, что, поскольку сумма является незначительной, корректировка не требуется. Аудиторы также подтвердили, что эта сумма незначительна для проекта финансовой отчетности.

Что требуется от аудитора:

(а) Для каждого из двух вышеуказанных событий вам необходимо обсудить, требуются ли поправки к финансовой отчетности.

Ответ:

При представлении таких сценариев важно быть внимательным к срокам событий относительно отчетной даты и учитывать, существовали ли события на конец года или нет. Если условия на конец года существовали, событие станет корректирующим. Если событие

произошло после конца года, оно станет корректирующим событием и может просто потребовать раскрытия в финансовой отчетности.

(А). Мошенничество

Очевидно, что мошенничество, совершенное бухгалтером по учету кредиторской задолженности, продолжалось в течение и после финансового года. Мошенничество, ошибки и другие нарушения, которые возникают до даты окончания года, но которые обнаруживаются только после конца года, являются корректирующими статьями, и поэтому в финансовые отчеты потребуется внести поправки, чтобы учесть мошенническую деятельность до конца отчетного периода.

(Б). Потеря клиента

Ситуация, когда Ваш Клиент, прекративший свой бизнес сразу после отчетного периода, указывает на очевидную невозвратность дебиторской задолженности на отчетную дату и поэтому представляет корректирующее событие в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода». Активы не должны отражаться в отчете о финансовом положении больше, чем их возмещаемая сумма, и, следовательно, должен быть создан резерв на дебиторскую задолженность.

3.10. МСА 570 – НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

- Получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности использования руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности;
- На основании полученных аудиторских доказательств сделать 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;
- Определить последствия для аудиторского заключения.

Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

При выполнении процедур оценки рисков аудитор должен проанализировать, имеют ли место события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. При этом аудитор должен установить, проводило ли уже руководство предварительную оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и:

- если такая оценка была проведена, аудитор должен обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и если да, то обсудить с руководством ответные действия,
- или, если такая оценка еще не проводилась, аудитор должен обсудить с руководством основание для планируемого использования допущения о непрерывности деятельности и

выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Рассмотрение оценки, выполненной руководством

Аудитор должен рассмотреть оценку руководства в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

При рассмотрении оценки руководства аудитор должен выяснить, включает ли оценка руководства всю значимую информацию, о которой аудитору стало известно в ходе аудита.

Период, выходящий за пределы оценки руководства

Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы выяснить, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые имели место за пределами периода, охваченного оценкой руководства, и которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Дополнительные аудиторские процедуры, выполняемые при выявлении определенных событий или условий

В случае выявления условий или событий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства, чтобы установить, имеется ли существенная неопределенность. С этой целью выполняются дополнительные аудиторские процедуры, в том числе рассмотрение факторов, снижающих уровень воздействия.

Выводы и составление аудиторского заключения

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен сделать вывод о том, имеется ли, в соответствии с суждением аудитора, существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Существенная неопределенность

имеется в том случае, если масштабы потенциального воздействия и вероятность того, что это произойдет, таковы, что, в соответствии с суждением аудитора, необходимо раскрыть соответствующую информацию относительно характера и последствий данной неопределенности.

Использование допущения о непрерывности деятельности правомерно, но имеется существенная неопределенность

Если аудитор сделал вывод о том, что использование допущения о непрерывности деятельности в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен установить следующее:

- (а) в достаточной ли мере отражены в финансовой отчетности основные события или условия, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий;
- (б) четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить обязательства в ходе своей обычной деятельности.

Если в финансовой отчетности была раскрыта достаточная информация, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и включить в аудиторское заключение раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», чтобы: констатировать, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность; и привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрываются соответствующие вопросы.

Если в финансовой отчетности не была раскрыта достаточная информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Аудитор должен указать в аудиторском отчете, что имеет место существенная неопределенность, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Использование допущения о непрерывности деятельности неправомерно

Если финансовая отчетность подготовлена с использованием допущения о непрерывности деятельности, но, в соответствии с суждением аудитора, использование руководством допущения о непрерывности деятельности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение.

Информационное взаимодействие аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление

Кроме тех случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении организацией, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о выявленных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Такое информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, должно включать предоставление следующих сведений:

- (а) создают ли события или условия ситуацию существенной неопределенности;
 - (b) является ли использование допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности правомерным;
 - (с) достаточно ли полно раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности.
- Значительная задержка в утверждении финансовой отчетности к выпуску

В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности к выпуску руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, после отчетной даты, аудитор должен направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки. Если аудитор считает, что задержка может быть связана с событиями или условиями, касающимися оценки допущения о непрерывности деятельности, аудитор должен выполнить необходимые дополнительные аудиторские процедуры, а также рассмотреть влияние такой задержки на вывод аудитора в отношении наличия существенной неопределенности.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

У предприятия имеются заемные средства в размере 6,5 млн. долл. США, которые должны были быть полностью погашены 31 декабря 2018 года. Компания уже нарушила согласованный овердрафт, и банк отказался возобновить заемные средства. Предприятию также не удалось обратиться к другим финансовым учреждениям с просьбой о рефинансировании. Весьма маловероятно, что предприятие сможет возобновить или рефинансировать заемные средства на сумму 6,5 млн. долл. США, и в таком случае у директоров не будет иного выбора, кроме как прекратить торговать. Банк уже указал, что в ближайшее время он собирается начать судебное разбирательство, чтобы заставить компанию прекратить торговать и продать свои активы, чтобы получить средства для погашения некоторых заимствований. Чтобы избежать дальнейшего снижения кредитного рейтинга предприятия, директора отказались раскрывать информацию в финансовой отчетности и подготовили финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2018 года, на основе принципа непрерывности деятельности.

В этом примере ясно, что принцип непрерывности деятельности неуместен в обстоятельствах организации. Директора не имеют реалистичной альтернативы, кроме как ликвидировать предприятие, чтобы привлечь средства для погашения банка, и банк уже подтвердил, что он начнет судебное разбирательство, чтобы вынудить предприятие

распродать активы, чтобы привлечь средства для погашения своих заимствований.

Если директора не раскрывают надлежащим образом существенную неопределенность, аудитор должен выразить отрицательное мнение. Отрицательное мнение гласит, что финансовая отчетность не представлена справедливо (или дает правдивое и объективное мнение). Это мнение будет выражено независимо от того, включает ли финансовая отчетность раскрытие информации о неуместности использования руководством допущения о непрерывности деятельности.

Руководство не желает проводить или продлевать свою оценку.

Могут возникнуть ситуации, когда аудитор может попросить руководство провести оценку или расширить первоначальную оценку непрерывности деятельности. Если руководство откажется сделать или расширить оценку непрерывности деятельности, аудитор рассмотрит последствия для отчета.

Аудиторы должны уметь:

- определить и обсудить значение концепции непрерывной деятельности
- объяснить важность и необходимость проверок непрерывности деятельности и
- обсудить требования о раскрытии информации в отношении проблем с непрерывной деятельностью.

3.11. МСА 580 – ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

- Получить письменные заявления (представления) от руководства субъекта и, в случае необходимости, лиц, отвечающих за корпоративное управление, свидетельствующие о том, что, по их мнению, они выполнили свою обязанность по подготовке финансовой отчетности и отвечают за полноту информации, предоставленной аудитору;
- Подтвердить другое аудиторское доказательство, связанное с финансовой отчетностью или определенными утверждениями в финансовой отчетности, посредством письменных представлений, если аудитор счел такое подтверждение необходимым или оно требуется другими МСА; и
- Предпринять соответствующие ответные действия на письменные представления руководства субъекта и, в случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, или если руководство субъекта или, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, не обеспечили письменные представления, затребованные аудитором.

Письменное заявление руководства субъекта, представленное аудитору с целью подтверждения определенных вопросов или поддержки другого аудиторского доказательства.

Письменные заявления в данном контексте не включают финансовую отчетность, содержащиеся в ней утверждения или подтверждающие книги и записи.

Письменные заявления об обязанностях руководства субъекта

Вопросы:

- Подготовка финансовой отчетности.

- Предоставленная информация и полнота отражения операций.
- Описание обязанностей руководства субъекта в письменных представлениях.

Прочие письменные заявления

Другие МСА также требуют, чтобы аудитор запросил письменные представления. Если в дополнение к таким требуемым представлениям аудитор решит, что необходимо получить одно или более письменных представлений для подтверждения другого аудиторского доказательства, связанного с финансовой отчетностью или одним или несколькими определенными утверждениями в финансовой отчетности, то аудитор должен запросить такие письменные представления.

Дата и форма письменных представлений

Дата и период, охваченный письменными представлениями

Дата письменных представлений должна предшествовать дате аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности и быть насколько близкой к ней, насколько это возможно. Письменные представления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период или все периоды, упомянутые в аудиторском отчете (заключении).

Форма письменных представлений

Письменные представления должны быть в форме письма-представления, адресованного аудитору. Если законодательство или нормативные акты требуют, чтобы руководство субъекта сделало публичные письменные заявления о своих обязанностях, и аудитор приходит к выводу, что такие заявления составляют, полностью или частично, представления, требуемые в соответствии с данным МСА, то необходимости включать соответствующие вопросы, охваченные такими заявлениями, в письмо-представление нет.

- Сомнения в надежности письменных представлений и затребованные, но не предоставленные письменные представления

Сомнения в надежности письменных представлений

Если у аудитора имеются основания для беспокойства в отношении компетентности, порядочности, этических ценностей или рачительности руководства субъекта или в отношении приверженности руководства субъекта указанным ценностям и его способности претворить их в жизнь, аудитор должен оценить возможное влияние таких проблем на надежность представлений (устных или письменных) и аудиторское доказательство в целом.

Если аудитор приходит к заключению, что письменные представления ненадежны, аудитор должен принять надлежащие меры, включая оценку возможного влияния на мнение в аудиторском отчете (заключении).

- Сомнения в надежности письменных представлений и затребованные, но не предоставленные письменные представления

Затребованные, но не предоставленные письменные представления

Если руководство субъекта не предоставит одно или более затребованных письменных представлений, то аудитор должен:

- Обсудить этот вопрос с руководством субъекта;
- Сделать переоценку порядочности руководства субъекта и оценить возможное влияние на надежность представлений (устных или письменных) и аудиторское доказательство в целом; и
- Принять надлежащие меры, включая оценку возможного влияния на мнение в аудиторском отчете.

- Сомнения в надежности письменных представлений и затребованные, но не предоставленные письменные представления

Письменные представления об обязанностях руководства субъекта

Аудитор должен отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности, если:

- Аудитор приходит к заключению, что имеются достаточные основания сомневаться в порядочности руководства субъекта, которые делают письменные представления, требуемые в соответствии с МСА, ненадежными; или
- Руководство субъекта не предоставляет письменные представления, требуемые в соответствии с данным МСА.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Заверение руководства

Кому: Аудиторской компании

От кого: От субъекта аудита

- Настоящее письмо-заверение предоставляется в связи с проводимой аудиторской проверкой финансовой отчетности _____ (название субъекта аудита) за год, закончившийся 31 декабря ____ года, состоящей из ____ (перечень комплекта финансовой отчетности, например, баланса, приложений и другой пояснительной информации к нему, а также отчетов об исполнении сметы расходов учреждения, отчета об исполнении смет по специальным средствам) с целью выражения мнения о том, что финансовая отчетность представлена справедливо во всех существенных аспектах в соответствии с ____ (перечень нормативных правовых актов),

Мы подтверждаем с полной уверенностью следующие заявления:

Финансовая отчетность:

- Мы в полной мере признаем нашу ответственность за достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с указанными выше нормативными документами и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.
- Влияние неисправленных ошибок незначительно, как по отдельности, так и в целом по отношению к финансовой отчетности.
- Отсутствуют какие-либо планы или намерения, которые могут оказать влияние на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств.
- Все обязательства раскрыты надлежащим образом.
- ____ (название субъекта аудита) имеет право собственности на все активы, указанные в балансе. Активы ____ (название субъекта аудита) не заложены в качестве обеспечения каких-либо обязательств.
- ____ (название субъекта аудита) соблюдает все аспекты договорных обязательств, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность в случае их нарушения.
- Не существует и не предвидится предъявление ____ (субъекту аудита) каких-либо претензий, связанных с судебными разбирательствами.

Предоставленная информация:

- Мы предоставили вам:
 - доступ ко всей информации, которая, как нам известно, необходима для подготовки финансовой отчетности, такой как записи, документация и прочее;

- доступ к дополнительной информации, запрошенной вами с целью проведения аудита; и
 - неограниченный доступ к сотрудникам ____ (название субъекта аудита), которые по вашему мнению, могли предоставить необходимые аудиторские доказательства.
- Все имевшие место операции отражены в бухгалтерских записях и отражены в финансовой отчетности.
- Нам не известны случаи фактического мошенничества или предполагаемого мошенничества, оказывающие влияние на финансовую отчетность. Мы не получили информацию о таких случаях от сотрудников, уволенных сотрудников, надзирающих органов и иных лиц.
- Нам не известны случаи невыполнения или предполагаемого невыполнения требований законодательства, влияние которого должно быть учтено при подготовке финансовой отчетности.

С уважением,

ФИО и подписи (первого лица и главного бухгалтера субъекта аудита)

4. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ТРЕТЬИХ ЛИЦ

4.1. МСА 600 «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Аудитор может получить предложение об аудите консолиированной финансовой отчетности. В таком случае у него появляются дополнительные обязанности, которые регулируются МСА 600.

Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (а) определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности группы;
- (б) действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы:
 - (i) четко информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках выполнения их работы в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;
 - (ii) получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность группы подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Руководитель аудита группы отвечает за общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы, а также за соответствие выпускаемого аудиторского заключения обстоятельствам. Аудит компонентов может выполняться другими аудиторами, но в аудиторском заключении о финансовой отчетности группы не должно быть ссылки на аудитора

компонента, если только включение такой ссылки не предусмотрено законодательством.

Если такая ссылка предусмотрена, в аудиторском заключении следует указать, что данная ссылка не уменьшает ответственность руководителя аудита группы или аудиторской организации, в которой работает такой руководитель, за мнение, выраженное аудитором группы.

Принятие и (или) продолжение отношений с клиентом

Решая вопрос о том, принять ли нового клиента (или продолжить отношения с уже имеющимся) руководитель аудита группы должен определить, есть ли разумные основания ожидать получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в отношении процесса подготовки консолидированной финансовой отчетности и финансовой информации компонентов, которые послужат основой мнения аудитора группы.

Для этого руководитель аудита группы должен получить понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения в объеме, достаточном для выявления значительных компонентов. Если значительные компоненты аудируются другим аудитором (аудитором компонента), то руководитель аудита группы должен оценить, сможет ли команда аудитора группы принять участие в работе этих аудиторов компонентов в том объеме, который необходим для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если руководитель аудита группы приходит к выводу, что:

(а) команда аудитора группы не сможет получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничений, введенных руководством группы, и результатом этого может стать отказ от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы, руководитель аудита группы должен:

(а) в случае получения нового задания – отказаться от него, а в случае продолжения отношений с клиентом – прекратить работу по этому заданию, если такое прекращение допускается законодательством;

(б) в тех случаях, когда законодательство запрещает аудитору отказываться от задания или когда прекращение работ по заданию невозможно по иным причинам, после выполнения аудита финансовой отчетности группы в максимально возможном объеме отказаться от выражения мнения в отношении финансовой отчетности группы.

Как и в случае индивидуальной финансовой отчетности, руководитель аудита должен согласовать условия выполнения задания по аудиту группы в соответствии с МСА 210.

Методология аудита группы аналогична той, которая применяется в случае одной компании:

- Должны быть разработаны общая стратегия аудита и план аудита.
- Следует выявить и оценить риски существенного искажения, получив понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы, а также получить понимание процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные компонентам руководством группы.

Если компонент аудирует другой аудитор, команда аудитора группы должна получить понимание того, насколько аудитор компонента понимает и будет выполнять этические требования, относящиеся к аудиту группы, в частности, является ли он независимым; какова его профессиональная компетентность; сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в той степени, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств; и осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за деятельностью аудиторов.

- Следует определить существенность для финансовой отчетности группы в целом; наличие в финансовой отчетности группы при конкретных обстоятельствах определенных видов

операций, сальдо счетов или раскрытия информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для финансовой отчетности группы в целом, может обоснованно рассматриваться как способное повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности группы, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным статьям; уровень существенности компонента для тех компонентов, аудиторы которых будут проводить аудит или обзорную проверку в целях аудита группы. Уровень существенности для компонента должен быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы.

- Следует разработать и реализовать надлежащие меры в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности. Команда аудитора группы должна определить вид работ, который должна выполнить команда аудитора группы или аудиторы компонентов по ее поручению в отношении финансовой информации компонентов. Команда аудитора группы также должна определить характер, сроки и объем своего участия в работе аудиторов компонентов.

Определение вида работ, которые необходимо выполнить в отношении финансовой информации компонентов

В отношении компонента, который является значительным в силу своей индивидуальной финансовой значительности для группы, проводится аудит финансовой информации, исходя из уровня существенности для такого компонента (командой аудитора группы или действующим по ее поручению аудитором компонента).

В отношении компонентов, которые не являются значительными, команда аудитора группы должна выполнить аналитические процедуры на уровне группы.

Если команда аудитора группы не считает, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора группы будут получены в результате:

(а) работы, выполненной в отношении финансовой информации

значительных компонентов;

(б) работы, выполненной в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации;

(в) аналитических процедур, выполняемых на уровне группы, то команда аудитора группы должна выбрать компоненты, которые не являются значительными, и выполнить сама или запросить выполнение аудитором компонента одного или нескольких из следующих действий в отношении финансовой информации отдельных выбранных компонентов:

- аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации;
- обзорная проверка финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента;
- заданные процедуры.

С течением времени выборка компонентов должна меняться.

Участие в работе, выполняемой аудиторами компонентов

Если аудитор компонента проводит аудит финансовой информации значительного компонента, команда аудитора группы должна принимать участие в оценке рисков, проводимой аудитором компонента, для выявления значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы. Характер, сроки и объем такого участия зависят от понимания командой аудитора группы деятельности аудитора компонента.

Процесс консолидации

Команда аудитора группы должна получить понимание в отношении средств контроля на уровне группы и процесса консолидации, включая инструкции, предоставленные руководством группы компонентам. Команда аудитора группы или аудитор компонента по поручению команды аудитора группы проводит тестирование операционной эффективности средств контроля на уровне группы, если характер, сроки выполнения и объем работы, которая будет выполняться в отношении процесса консолидации, основаны на предположении,

что средства контроля на уровне группы функционируют эффективно, или если одни только процедуры проверки по существу не могут обеспечить наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок.

Команда аудитора группы должна разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении процесса консолидации в ответ на оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности группы, возникающие в результате процесса консолидации.

Команда аудитора группы должна оценить надлежащий характер, полноту и точность связанных с консолидацией корректировок и реклассификаций, а также наличие факторов риска недобросовестных действий или признаков возможной предвзятости руководства.

Если учетная политика группы и компонента различаются, команда аудитора группы должна оценить, была ли финансовая информация этого компонента надлежащим образом скорректирована для целей подготовки и представления финансовой отчетности группы.

Команда аудитора группы должна определить, соответствует ли финансовая информация, указанная в сообщении от аудитора компонента, той финансовой информации, которая была включена в финансовую отчетность группы.

Если дата окончания отчетного периода группы и компонента различаются, команда аудитора группы должна оценить, были ли внесены в такую финансовую отчетность надлежащие корректировки в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

События после отчетной даты

В случае аудита финансовой информации компонентов командой аудитора группы или аудиторами компонентов, команда аудитора группы или аудиторы компонентов должны выполнить процедуры, предназначенные для выявления событий, которые

произошли в этих компонентах в период между датой финансовой информации компонентов и датой аудиторского заключения о финансовой отчетности группы и которые могут потребовать внесения корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности группы.

Информационное взаимодействие с аудитором компонента

Команда аудитора группы должна своевременно информировать аудитора компонента о своих требованиях. Такая информация должна содержать описание выполняемых работ, информацию об использовании выполненных работ, форме и содержании сообщения, направляемого аудитором компонента команде аудитора группы.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Информация, полученная от аудиторов компонента, оценивается команда аудитора группы. В ходе этой оценки команда аудитора группы должна:

- (а) обсудить в установленном порядке значительные вопросы, возникшие в связи с оценкой, с аудитором компонента, руководством компонента или руководством группы;
- (б) определить необходимость проверки других соответствующих частей аудиторской документации аудитора компонента.

Если команда аудитора группы приходит к выводу, что работа, выполненная аудитором компонента, является недостаточной, она должна определить, какие дальнейшие процедуры необходимо выполнить и кто их будет выполнять: аудитор компонента или команда аудитора группы.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, чтобы аудитор имел возможность сделать обоснованные выводы, на основании которых будет выражено

мнение аудитора. Команда аудитора группы должна оценить, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства как в результате аудиторских процедур, выполненных в отношении процесса консолидации, так и в ходе работы, выполненной командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении финансовой информации компонентов (на основании которых затем будет выражено мнение аудитора группы).

Информационное взаимодействие с руководством группы

Команда аудитора группы должна принять решение, о каких недостатках системы внутреннего контроля информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководство группы в соответствии с МСА 265.

Если недобросовестные действия были выявлены командой аудитора группы или доведены до ее сведения аудитором компонента или если имеется информация, указывающая на возможность недобросовестных действий, команда аудитора группы должна своевременно сообщить об этом руководству группы соответствующего уровня, чтобы проинформировать лиц, непосредственно ответственных за предотвращение и выявление недобросовестных действий в рамках своих обязанностей.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление группы

Команда аудитора группы должна также предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, следующую информацию:

- (а) обзор видов работ, которые необходимо будет выполнить в отношении финансовой информации компонентов;
- (б) обзор характера запланированного участия команды аудитора группы в работе, которая должна выполняться аудиторами компонентов в отношении финансовой информации начальных компонентов;
- (в) случаи, когда оценка работы аудитора компонента, выполненная командой аудитора группы, вызвала

обеспокоенность качеством работы данного аудитора;

(г) любые ограничения, связанные с проведением аудита группы, например в тех случаях, когда доступ команды по аудиту группы к информации может быть ограничен;

(д) недобросовестные действия или подозреваемые недобросовестные действия с участием руководства группы, руководства компонента, сотрудников, выполняющих важные функции в отношении средств контроля на уровне группы, или прочих лиц в тех случаях, когда эти недобросовестные действия привели к существенному искажению финансовой отчетности группы.

Документация

Команда аудитора группы должна отражать в аудиторской документации:

- (а) анализ компонентов с указанием тех компонентов, которые являются значительными, и вид работ, выполненных в отношении финансовой информации компонентов;
- (б) характер, сроки и объем участия команды аудитора группы в работе, выполняемой аудиторами компонентов в отношении значительных компонентов, включая, если возможно, анализ командой аудитора группы соответствующих разделов аудиторской документации аудиторов компонентов и сделанных ими выводов;
- (в) обмен информацией в письменной форме между командой аудитора группы и аудиторами компонентов в отношении требований команды аудитора группы.

4.2. МСА 610 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В ходе проведения аудита аудитор может принять решение об использовании работы внутреннего аудитора. Обязанности внешнего аудитора в случае использования работы внутреннего аудитора устанавливает МСА 610. Такое использование происходит в двух видах:

- (а) использование работы службы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств;
- (б) привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором).

Важно: Внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается в случае использования внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудиторском задании.

Внутренние аудиторы могут выполнять аудиторские процедуры, подобные тем, которые выполняет внешний аудитор, но они не являются независимыми лицами по отношению к организации, что является обязательным требованием к внешнему аудитору при проведении аудита финансовой отчетности. По этой причине стандарт определяет условия, при которых внешний аудитор может использовать работу внутренних аудиторов. Кроме того, он определяет перечень действий, которые необходимо предпринять для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа службы внутреннего аудита или внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию в аудите, соответствует целям аудита.

Целями внешнего аудитора в случае, если в организации имеется служба внутреннего аудита и внешний аудитор планирует использовать ее работу для изменения характера или сроков либо уменьшения объема аудиторских процедур, выполняемых им непосредственно, или привлечь внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, является:

(а) определить, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована или внутренние аудиторы привлечены к непосредственному участию, и если да, то в каких областях и в каком объеме,

а затем:

(б) в случае использования работы службы внутреннего аудита определить, пригодна ли она для использования в целях аудита;

(в) в случае привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию установить надлежащий надзор и осуществлять руководство и проверку их работы.

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита и областей/ объема ее использования

Оценка службы внутреннего аудита

Прежде чем принять решение о том, можно ли использовать работу службы внутреннего аудита, аудитор должен оценить:

(а) в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов;

(б) уровень компетентности службы внутреннего аудита;

(в) придерживается ли служба внутреннего аудита систематического и упорядоченного подхода, включая контроль качества.

Если внешний аудитор он установит, что статус службы в организации и применимые политика и процедуры не обеспечивают надлежащей объективности внутренних аудиторов;

служба не обладает достаточной квалификацией; либо служба не применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества, он не должен использовать работу службы внутреннего аудита.

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована

Если аудитор приходит к выводу, что он может использовать работу службы внутреннего аудита, он должен определить, каким образом, где и в каком объеме он будет это делать. При определении областей и объема, в которых может быть использована работа службы внутреннего аудита, внешний аудитор должен взять за основу изучение характера и объема работы, выполненной или планируемой к выполнению службой внутреннего аудита, а также то, насколько она пригодна к использованию с учетом общей стратегии аудита и плана аудита внешнего аудитора. Внешний аудитор должен, во избежание ненадлежащего использования работы службы внутреннего аудита планировать аудит таким образом, чтобы меньше использовать работу службы и больше выполнять работу самостоятельно. Внешний аудитор должен также оценить, будет ли его участие в аудите достаточным, учитывая то, что он несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение.

Использование работы службы внутреннего аудита

Если внешний аудитор планирует использовать работу службы внутреннего аудита, он должен обсудить планируемое использование с этой службой с целью координации ее соответствующей деятельности.

Внешний аудитор должен ознакомиться с отчетами службы внутреннего аудита, касающимися ее работы, которую он планирует использовать, для того чтобы получить представление о характере и объеме выполненных службой аудиторских процедур и соответствующих результатах.

Внешний аудитор *не должен* привлекать внутреннего аудитора к непосредственному участию, если:

- (а) существуют значительные угрозы объективности внутреннего аудитора;
- (б) внутренний аудитор не обладает достаточной квалификацией для выполнения соответствующих работ.

Определение характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите

При определении характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, а также характера, сроков и объема руководства, надзора и проверки их работы, целесообразных с учетом обстоятельств, внешний аудитор должен рассмотреть:

- (а) объем профессиональных суждений, необходимых при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур и оценке собранных аудиторских доказательств;
- (б) оцененный риск существенного искажения;
- (в) результаты проведенной оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, которые будут привлечены к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации.

Внешний аудитор *не должен* привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите для выполнения аудиторских процедур:

- (а) предполагающих вынесение значимых профессиональных суждений для целей аудита;
- (б) относящихся к тем случаям, когда оцененный риск существенных искажений оценивается как более высокий;
- (в) имеющих отношение к работе, которую выполняли внутренние аудиторы и о которой служба внутреннего аудита уже

отчиталась или будет отчитываться перед руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление;

(г) относящихся к решениям, принимаемым внешним аудитором относительно службы внутреннего аудита и использования ее работы или привлечения к непосредственному участию.

После того как аудитор провел надлежащую оценку возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите и степени такого участия, внешний аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о характере и степени планируемого непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите для того, чтобы прийти к взаимному согласию, что такое участие с учетом обстоятельств аудиторского задания не является чрезмерным.

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

До привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите внешний аудитор должен:

(а) получить письменное согласие от уполномоченного представителя организации на то, что внутренним аудиторам разрешено выполнять инструкции внешнего аудитора и что организация не будет вмешиваться в работу, которую внутренний аудитор выполняет для внешнего аудитора;

(б) получить письменное согласие внутренних аудиторов на то, что они будут соблюдать конфиденциальность в отношении определенных сведений в соответствии с инструкциями внешнего аудитора и информировать внешнего аудитора в случае возникновения угроз для их объективности.

Внешний аудитор должен руководить, осуществлять надзор и проверку работы, выполненной внутренними аудиторами по аудиторскому заданию.

Руководство, надзор и проверка внешним аудитором работы, выполненной внутренними аудиторами, должны быть достаточными для того, чтобы внешний аудитор был убежден в том, что внутренние аудиторы получили достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении выводов, сделанных на основе этой работы.

Документация

Если внешний аудитор использует работу службы внутреннего аудита, он должен включить в аудиторскую документацию:

(а) сведения по оценке:

(i) того, насколько статус службы в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают

надлежащую объективность внутренних аудиторов;

(ii) уровня профессиональной квалификации службы;

(iii) того, насколько служба применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества;

(б) характер и объем использованной работы, а также то, почему было принято такое решение;

(в) описание аудиторских процедур, выполненных внешним аудитором для оценки надлежащего характера использованной работы.

Если внешний аудитор привлекает внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, он должен включить в аудиторскую документацию:

(а) результаты оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации;

(б) основания для принятия решения относительно характера и объема работы, выполняемой внутренними аудиторами;

(в) сведения о лицах, проверявших выполненную работу, и дату и объем такой проверки;

(г) письменное согласие, полученное от уполномоченного представителя организации и внутренних аудиторов;

(д) рабочую документацию, подготовленную внутренними аудиторами, привлеченными к непосредственному участию в аудиторском задании.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Рабочая документация (фрагмент)

Оценка работы подразделения внутреннего аудита

МСА	Оценка работы подразделения внутреннего аудита
610.13	Отдел внутреннего аудита был создан в июне 2017 г. Первые три месяца после создания отдела в основном были посвящены организационным вопросам. За это время были определены функции нового отдела, выработаны правила и порядок его деятельности и подготовлен план работы. К настоящему времени отдел еще не проводил реальной работы по внутреннему аудиту, результаты которой мы могли бы использовать в ходе работы на объекте. Планируется составить перечень необходимых процедур и приступить к аудиторским работам начиная с февраля 2020 г. Обо всех выявленных недостатках и ошибках мы будем докладывать руководству ООО «Альфа».
610.13	Руководитель отдела внутреннего аудита имеет квалификацию внутреннего аудитора. Кроме него, в отделе работают еще два

	сотрудника. Все они еще проходят курс обучения на получение квалификации внутреннего аудитора и имеют пятилетний опыт работы внутреннего аудитора в других компаниях.
--	--

4.3. МСА 620 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В ходе аудита могут потребоваться экспертные оценки. Порядок использования работы эксперта определен в МСА 620.

Аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается в случае использования им работы привлеченного эксперта. Но при определенных обстоятельствах аудитор, использующий работу привлеченного эксперта, может принять результаты работы или выводы эксперта в его области в качестве надлежащего аудиторского доказательства.

Цели аудитора:

- (а) Установить необходимость привлечения для работы эксперта; и
- (б) При использовании работы эксперта, привлеченного аудитором, установить, соответствует ли данная работа целям аудитора.

Вопрос о привлечении эксперта появляется в случае, если для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходима квалификация в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита.

Работа эксперта, привлеченного аудитором, может потребоваться в помощь аудитору в одном или нескольких из следующих аспектов:

- Получение представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля.
- Идентификация и оценка рисков существенных искажений.
- Определение и осуществление общих ответных действий в отношении оцененных рисков на уровне финансового отчета.

- Разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне утверждений, включая тесты средств контроля или процедуры проверки по существу.
- Оценка достаточного и надлежащего характера аудиторского доказательства, полученного при формулировании мнения по финансовой отчетности.

Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур

Определяя характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, аудитор, привлекающий эксперта, должен рассмотреть:

- (а) Характер вопроса, к которому имеет отношение работа данного эксперта;
- (б) Риски существенных искажений в вопросе, к которому имеет отношение работа данного эксперта;
- (в) Значимость работы данного эксперта в контексте аудита;
- (г) Знание аудитором предыдущей работы, выполненной данным экспертом; и
- (д) Распространяются ли на работу эксперта положения политики и процедуры по контролю качества, принятые аудиторской фирмой.

Компетентность, способности и объективность эксперта, привлеченного аудитором

Привлекая эксперта, аудитор должен оценить, обладает ли эксперт, привлеченный аудитором, компетентностью, способностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора. Если это внешний эксперт, оценка объективности должна включать направление запроса на предмет наличия интересов и отношений, которые могут создать угрозу его объективности.

Аудитор должен согласовать с привлеченным экспертом следующие вопросы (скорее всего, в письменной форме):

- (а) Характер, масштаб и цели работы данного эксперта;
- (б) Соответствующие функции и обязанности аудитора и данного эксперта;
- (в) Характер, сроки и масштаб обмена информацией между аудитором и данным экспертом, включая согласование формы любого отчета, который должен представить данный эксперт; и
- (г) Необходимость соблюдения экспертом аудитора требований о конфиденциальности.

Работа, выполненная привлеченным экспертом, должна быть оценена аудитором на предмет:

- (а) Уместности и обоснованности результатов работы или выводов данного эксперта и их соответствие другим аудиторским доказательствам;
- (б) Если работа данного эксперта подразумевает использование значительных допущений и методов, уместность и обоснованность таких допущений и методов в данных обстоятельствах; и
- (в) Если работа данного эксперта подразумевает использование исходных данных, которые значимы для работы данного эксперта, уместность, полноту и точность этих исходных данных.

В случае, если аудитор считает, что работа эксперта, привлеченного аудитором, не соответствует целям аудитора, то он должен:

- (а) Согласовать с данным экспертом характер и масштаб дальнейшей работы, которую должен выполнить данный эксперт; или
- (б) Выполнить дополнительные аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам.

Ссылка на эксперта в аудиторском заключении

Вид мнения	Требование
Немодифицированное	Аудитор не должен ссылаться на работу привлеченного эксперта, кроме случаев, когда это требуется законодательством. Если такая ссылка требуется, то аудитор должен указать в аудиторском отчете (заключении), что ссылка не уменьшает ответственности аудитора за выражение аудиторского мнения.
Модифицированное	Аудитор может сделать ссылку на работу эксперта, привлеченного аудитором, потому что такая ссылка уместна для понимания модификации аудиторского мнения. Аудитор также должен указать в аудиторском отчете (заключении), что такая ссылка не уменьшает ответственности аудитора за выражение данного мнения.

Определения:

Эксперт, привлеченный аудитором – физическое лицо или организация, обладающая профессиональными знаниями и

опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа используется аудитором как вспомогательное средство получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства. Эксперт, привлеченный аудитором, может быть либо внутренним экспертом, привлеченным аудитором (входящим в состав партнеров или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской фирмы или сетевой фирмы), либо внешним экспертом, привлеченным аудитором.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Рабочая документация (фрагмент)

Оценка работы подразделения внутреннего аудита

МСА	Оценка работы эксперта
620.12	Для оценки активов было привлечено ООО «Оценщик». Оценщиком не было выявлено признаков оесценения активов ООО «Альфа». Нами было выполнено следующее: Проанализирована рабочая документация ООО «Оценщик»; Сделаны запросы в отношении процедур, выполненных экспертами; Проверены использованные исходные данные; Проанализированы применявшиеся допущения и методы. По результатам проведенной работы мы пришли к следующим выводам: Цели и объем работы экспертов являются

	обоснованными; Использованные исходные данные являются обоснованными; Применявшиеся допущения и методы являются обоснованными; Результаты работы экспертов не противоречат информации о деятельности аудируемого лица. Мы можем заключить, что работа экспертов предоставляет достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы сделать вывод об отсутствии признаков обесценения активов.
--	---

5. ВЫВОДЫ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРА

5.1. МСА 700 «ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЕ И СОСТАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Аудитор должен провести аудит в соответствии с МСА и оценить выводы, сделанные на основе полученных аудиторских доказательств, сформулировать мнение об информации, подвергавшейся аудиту, и четко выразить свое мнение в аудиторском заключении (отчете). Таким образом, конечным результатом аудита финансовой отчетности является аудиторский отчет, содержащий мнение аудитора.

МСА 700 устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности. Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности.

Цели аудитора состоят в том, чтобы:

- (а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;
- (б) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

Основные элементы стандартного аудиторского отчета

Отдельные элементы аудиторского отчета должны содержать подзаголовки, которые позволяют пользователю лучше ориентироваться в отчете, и способствуют лучшему его пониманию.

Отчет содержит следующие основные элементы:

Заголовок. Стандарт требует, чтобы у аудиторского отчета был соответствующий заголовок, и считает целесообразным, чтобы название указывало на тот факт, что данный отчет подготовлен независимым аудитором, т.е. аудитором, для которого этическое

требование независимости является обязательным. Документ может именоваться либо отчетом, либо заключением.

Приемлемые варианты названия: «отчет независимого аудитора», «заключение независимого аудитора».

Адресат (получатель). Как правило, национальные стандарты или регулирующие акты указывают, кому должен быть адресован аудиторский отчет в рамках данной юрисдикции. Если местное законодательство не устанавливает правил, то отчет обычно адресуется тем, для кого он готовится, например собственникам компании.

Мнение (заключение)

Первый раздел аудиторского отчета должен включать мнение аудитора и содержать заголовок «Мнение».

В данном разделе также необходимо:

- указать наименование организации, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
- указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности. Тем самым сразу указывается, что данный отчет является отчетом именно по заданию на аудит финансовой отчетности, а не по какому-либо другому заданию, которое может выполнять аудитор;
- указать название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности. Следует перечислить полные названия всех форм отчетов, включенных в комплект отчетности (включая примечания);
- дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;
- указать дату или период, охваченный каждым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности.

Немодифицированное мнение выражается тогда, когда аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность подготовлена

во всех существенных аспектах в соответствии с применяемой основой подготовки финансовой отчетности. Оно выражается одной из следующих фраз, имеющих одинаковое значение:

«прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное, во всех существенных аспектах, о финансовом положении компании.....», или

«прилагаемая финансовая отчетность достоверно представляет, во всех существенных аспектах, финансовое положение.....»

В целях информирования пользователя о критерии задания на аудит, параграф-мнение должен содержать расшифровку применяемой основы для подготовки финансовой отчетности, например: « в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»

Основание для выражения мнения

Аудиторское заключение должно содержать раздел «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение». В данном параграфе дается краткое описание стандартов и характера аудиторской проверки:

- указание на то, что аудит выполнен в соответствии с Международными стандартами аудита;
- содержать ссылку на раздел, описывающий обязанности аудитора в соответствии с МСА;
- включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно существующим этическим требованиям, применимым к аудиту. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров;
- содержать заявление о том, что собранные доказательства являются достаточными и надлежащими, и поэтому могут служить основой для выражения мнения аудитора.

Ключевые вопросы аудита

В случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен в аудиторском заключении сообщать информацию о ключевых вопросах аудита (МСА 701).

Прочая информация

Во всех применимых случаях аудитор должен предоставлять заключение в соответствии с МСА 720.

Ответственность руководства за финансовую отчетность

Аудиторский отчет должен содержать указание на разграничение ответственности по отношению к финансовой отчетности между аудитором и руководством. В параграфе, озаглавленном «Ответственность руководства за финансовую отчетность», указывается на то, что руководство несет ответственность за финансовую отчетность, и дается пояснение, в чем эта ответственность заключается.

Стандарт указывает, как должна описываться ответственность руководства в аудиторском заключении. В некоторых случаях понятие ответственности руководства может быть расширено, и тогда стандартное описание будет дополнено.

Термин «руководство» в МСА используется для описания лиц, ответственных за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности. Использование других терминов может быть также приемлемым в зависимости от правовых рамок данной юрисдикции. Термин «руководство» обычно обозначает исполнительное руководство субъекта. Если в соответствии с законодательством или внутренними нормативными документами субъекта окончательная ответственность возлагается на лиц, наделенных руководящими полномочиями по отношению к исполнительному руководству (например, Совет директоров), то следует в подзаголовке точно указать, какой именно орган несет эту ответственность.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

В данном параграфе указывается на то, что эта ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основании проведенного им аудита, в отличие от ответственности руководства за подготовку и справедливое представление отчетности.

В этом же параграфе дается краткое описание стандартов и характера аудиторской проверки:

- указание на то, что аудит выполнен в соответствии с Международными стандартами аудита;
- указание на такие требования МСА, как выполнение аудитором этических требований;
- указание на такие требования МСА, как планирование и проведение аудита для обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;
- описание аудита:
 - применение аудиторских процедур для получения доказательств;
 - факт того, что выбор процедур основан на суждениях аудитора, в том числе и суждении в отношении оценки рисков существенных искажений;
 - указание на то, что оценка рисков включает оценку системы внутреннего контроля, но оценка производится не с целью высказать мнение об адекватности этой системы задачам представления отчетности, а исключительно с целью разработки аудиторских процедур (аудитор не несет ответственности за внутренний контроль, и выражение мнения о внутреннем контроле не является целью аудита);
 - оценка приемлемости учетной политики, обоснованности расчетных оценок, соответствующего раскрытия информации, сделанных руководством;

вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете.

- указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Заявления, описывающие ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности, могут также:

- включаться в приложение к аудиторскому заключению, если в тексте заключения содержится надлежащая ссылка на расположение приложения, либо
- размещаться на сайте соответствующего уполномоченного органа (в случаях, когда это в явной форме разрешается законодательством или национальными стандартами аудита), при этом в текст заключения включается ссылка на расположение данного описания.

Обязанности по составлению других отчетов

Если в задание аудитора входит не только представление отчета по аудиту финансовой отчетности, но и дополнительные обязанности представить отчет по другим вопросам, то этот отчет представляется в отдельном разделе аудиторского отчета. В этом случае оба раздела озаглавливаются. Первый раздел идет с подзаголовком «Отчет (заключение) по финансовой отчетности» и включает все параграфы, рассмотренные выше. Второй раздел именуется в соответствии с обстоятельствами, например «Отчет (заключение) по прочим требованиям законодательства и регулирующих органов».

Имя руководителя задания

Подпись аудитора

Аудиторский отчет должен быть подписан от имени аудиторской фирмы, лично от имени аудитора, или, если это целесообразно, обеими подписями. В дополнение к подписи в отдельных

юрисдикциях может потребоваться указать квалификацию аудитора, или тот факт, что фирма или аудитор имеют лицензию соответствующего лицензирующего органа.

Адрес аудитора – местоположение в стране или юрисдикции, являющееся местом осуществления аудитором своей практики. Обычно это город, где находится офис аудитора.

Дата аудиторского заключения (отчета)

Аудиторский отчет был датирован не раньше даты, на которую аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, на основании которых было сформулировано мнение о финансовой отчетности, включая доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности подготовлен, и что лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили свою ответственность за нее.

Аудиторское заключение может быть вручено клиенту значительно позднее, чем дата, которая в нем проставлена. Дата вручения заключения и дата заключения в соответствии с МСФО – это не одно и то же.

Оформление аудиторского отчета

Аудиторский отчет должен быть оформлен в письменном виде – выпущен в бумажном формате или на электронных носителях.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности¹

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC (Организация), 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 отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) и этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и нами выполнены прочие этические обязанности в соответствии с этими требованиями и Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном)]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной финансовой отчетности в соответствии с МСФОЗ и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство

намеревается ликвидировать Организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность 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.

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;
- оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;
- делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- проводим оценку представления финансовой отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление. Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего

контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление, в котором указывается, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, мы определяем вопросы, которые были наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.*

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения будут зависеть от характера прочих обязанностей аудитора по предоставлению заключений и отчетов, предписанных законом, нормативным актом или национальными стандартами аудита. Вопросы, описание которых предусмотрено другими законами, нормативными актами или национальными стандартами аудита (именуемые далее «прочими обязанностями по предоставлению информации»), должны рассматриваться в этом разделе, кроме случаев, когда прочие обязанности по предоставлению информации относятся к тем же темам, которые представлены в

рамках обязанностей по предоставлению заключений и отчетов, предусмотренных требованиями Международных стандартов аудита в составе раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности».

Заключения и отчеты, предоставляемые в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями, отражающие те же темы, которые предусмотрены положениями

Международных стандартов аудита, могут быть объединены (то есть включены под соответствующими заголовками

в раздел «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности») при условии, что формулировки аудиторского заключения четко различают такие прочие обязанности по представлению информации и формулировки, вытекающие из требований Международных стандартов аудита, при условии существования таких требований.

Руководитель задания по аудиту, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимого аудитора, – [имя].

[Адрес аудитора]

[Дата]

5.2. МСА 701 «ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В целях повышения информационной ценности аудиторского отчета, в аудиторские заключения котируемых субъектов включается раздел «Ключевые вопросы аудита».

Цель аудитора состоит в том, чтобы определить ключевые вопросы аудита и, сформировав мнение о финансовой отчетности, проинформировать об этих вопросах, описав их в аудиторском заключении.

Обязанности аудитора

Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. При определении таких вопросов, аудитор должен учитывать следующее:

- (а) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков;
- (б) значимые суждения аудитора в отношении тех областей финансовой отчетности, в которых требуется применение значимых суждений руководства и которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки;
- (в) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода.

Аудитор должен решить, какие из этих вопросов являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляют собой ключевые вопросы аудита.

Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием «Ключевые вопросы аудита», за исключением случаев, когда публичное раскрытие вопроса запрещено законодательством или когда аудитор

определил, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении (в силу того, что имеется достаточное основание предположить, что отрицательные последствия этого сообщения превысят общественно значимую пользу от ее сообщения).

Если аудитор модифицирует мнение по причине какого-либо вопроса, он не должен включать этот вопрос в раздел «Ключевые вопросы аудита».

Описывая каждый ключевой вопрос аудита в разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения, аудитор должен включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и описать, почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита, и как он был изучен в ходе аудита.

Аудитор должен информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление о вопросах, которые он определил как ключевые вопросы аудита, или о том, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют.

Аудитор должен отразить в аудиторской документации вопросы, которые требовали его значительного внимания и обоснование отсутствия ключевых вопросов или решения не информировать о них в аудиторском заключении.

Определения.

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период.

Ключевые вопросы аудита выбираются из числа вопросов, которые были доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Раздел «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения независимого аудитора по финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2018 год

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита — это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

Признание выручки

Особое внимание в ходе аудита мы уделили признанию выручки, потому что имеются различные потоки поступления выручки, где условия ее признания, включая порядок определения и изменения цены, передачи права собственности, рисков и выгод, значительно отличаются. Мы оценили последовательность применения учетной политики в области признания выручки применительно к различным видам выручки и географическим сегментам. Наши аудиторские процедуры в отношении риска существенного искажения выручки включали, в частности, оценку средств контроля, оценку риска недобросовестных действий или ошибок основываясь на ожидаемой уверенности в отношении системы внутреннего контроля, а также процедуры по существу в отношении операций по продаже и процедуры получения писем-подтверждений от контрагентов по дебиторской задолженности на конец отчетного периода. По результатам проведенных процедур мы сочли позицию руководства в отношении признания выручки приемлемой. Информация о применяемых методах учета и о стоимостных показателях выручки приведена в Пояснении 14 «Выручка» к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Переоценка основных средств

Данный вопрос — один из наиболее значимых для нашего аудита в связи с существенностью остатков основных средств. ПАО «Газпром» регулярно проводит переоценку для того, чтобы их стоимость, по которой основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от их текущей (восстановительной) стоимости. По состоянию на 31 декабря 2018 года переоценка основных средств не проводилась в связи с выявленным в ходе тестирования необходимости проведения переоценки основных средств незначительным изменением их текущей (восстановительной) стоимости. Мы привлекли наших экспертов в области оценки для формирования нашего вывода в отношении допущений и методологии, использованных при тестировании необходимости переоценки основных средств. Наши аудиторские процедуры в отношении проведенного тестирования необходимости переоценки основных средств включали оценку компетентности, квалификации, опыта и объективности экспертов руководства; проверку на выборочной основе точности моделей и методов, использованных для проведения тестирования. По результатам проведенных аудиторских процедур мы полагаем, что основные допущения и методология, использованные при выполнении тестирования необходимости проведения переоценки основных средств, являются приемлемыми. Информация о переоценке основных средств раскрыта в Пояснении 5 «Основные средства» к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка сомнительной дебиторской задолженности

Одна из областей повышенного риска — оценка достаточности суммы резерва по сомнительной дебиторской задолженности. Мы провели анализ применяемых руководством ПАО «Газпром» допущений и профессиональных суждений, включая критическую оценку информации, используемой ПАО «Газпром» для прогноза способности покупателей погашать задолженность. Выполнили процедуры в отношении тестирования средств контроля по признанию и погашению дебиторской задолженности. Оценили

достаточность раскрытий, сделанных ПАО «Газпром», о степени использования оценочных суждений при расчете резерва по сомнительной дебиторской задолженности. Исходя из результатов проведенных нами процедур, мы сочли критерии и допущения руководства по начислению резерва по сомнительной дебиторской задолженности приемлемыми. Информация о дебиторской задолженности и резерве по сомнительным долгам представлена в Пояснении 8 «Дебиторская задолженность» к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка, признание и раскрытие информации по судебным разбирательствам

Оценка, признание и раскрытие информации об обязательствах в отношении судебных разбирательств требуют большого объема профессиональных суждений. Из-за существенности сумм, оспариваемых в рамках разбирательств, а также трудностей в оценке данный вопрос является одним из наиболее значимых для нашего аудита. ПАО «Газпром» вовлечено в ряд значительных судебных разбирательств, в том числе в разбирательства с НАК «Нафтогаз Украины». Наши процедуры включали анализ решений Арбитражного института Торговой палаты г. Стокгольма, Швеция, а также решений, вынесенных судами различных юрисдикций Украины, и обсуждение значимых вопросов с сотрудниками ПАО «Газпром», ответственными за юридическое и правовое сопровождение деятельности ПАО «Газпром», оценку и тестирование выполнения условий признания обязательств и их раскрытия. Исходя из результатов проведенных процедур, мы сочли применяемые критерии и оценки руководства, а также сделанные признание и раскрытия последовательными и приемлемыми. Информация о признании обязательств по судебным разбирательствам представлена в Пояснении 19 «Оценочные и условные обязательства» к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5.3. МСА 705 «МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Существуют ситуации, когда стандартный аудиторский отчет должен быть изменен (модифицирован). Аудиторский отчет считается модифицированным, если аудитор выражает мнение, отличное от мнения без оговорок (модифицированное мнение). МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» устанавливает три типа модифицированных мнений: мнение с оговорками, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения.

МСА 705 устанавливает стандарты и представляет руководства в отношении обстоятельств, когда отчет независимого аудитора должен быть модифицирован.

Цель аудитора - четко выразить надлежащим образом модифицированное мнение 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.

Факторы, влияющие на мнение аудитора

Если существует одно из нижеследующих обстоятельств, и аудитор считает, что оно оказывает или может оказывать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор не сможет выразить безусловно-положительное мнение:

- (а) имеется ограничение объема работы аудитора (масштаба аудита);

(б) имеется разногласие с руководством относительно приемлемости выбранной учетной политики, метода ее применения, или адекватности раскрытий информации в финансовой отчетности.

Обстоятельства, отмеченные в пункте (а) могут привести к выражению мнения с оговоркой или отказу от мнения.

Ограничение масштаба аудита имеет место, когда аудитору не удалось получить достаточно соответствующих доказательств в объеме, необходимом по тому или иному утверждению финансовой отчетности для заключения по финансовой отчетности. Такая ситуация может возникнуть по различным обстоятельствам, которые можно проклассифицировать следующим образом:

(а) обстоятельства, находящиеся вне контроля субъекта;

(б) обстоятельства, связанные с характером или сроками выполнения аудиторской работы;

(в) ограничения, налагаемые руководством субъекта.

Если намерения клиента о наложении ограничений становятся ясными до заключения договора, и аудитор понимает, что, в конце концов, откажется от мнения, то аудитор не должен браться за выполнение такого задания. Однако, возможны ситуации, когда об ограничениях со стороны клиента становится ясным уже в ходе выполнения задания (например, клиент запрещает аудитору проверить наличие товарно-материальных ценностей). В этом случае имеет место ограничение масштаба аудита, и аудитор выдаст либо мнение с оговоркой, либо откажется от выражения мнения.

Формулировка мнения

Оговорка:

Подзаголовок параграфа – мнения: «Мнение с оговорками».

Мнение формулируется следующим образом: «за исключением возможного влияния аспекта, описанного в параграфе «основание для выражения мнения с оговоркой....»

В параграфе с подзаголовком «Основание для выражения мнения с оговоркой» формулируется оговорка, т.е. четко описывается характер ограничений. Например: «Мы не наблюдали за проведением инвентаризации запасов по состоянию на 31 декабря 2018 года, так как эта дата предшествовала нашему назначению в качестве аудиторов Компании. Из-за характера учетных записей Компании мы не смогли проверить количество запасов посредством других аудиторских процедур».

Отказ от мнения:

В случае множественных ограничений вряд ли аудитор может заявить, что он провел аудит. Аудитор не смог реализовать свою ответственность по причине ограничения масштаба аудита, и этот факт должен быть отражен в отчете.

Подзаголовок параграфа – мнения: «Отказ от выражения мнения». В этом параграфе вместо фразы «мы провели аудит....», следует фраза «мы были привлечены для проведения аудита....», или «мы заключили договор на проведение аудита.....».

Мнение формулируется следующим образом: «В силу значимости аспекта, описанного в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения. Соответственно, мы не выражаем мнения по финансовой отчетности».

Аудитор не смог реализовать свою ответственность по причине ограничения масштаба аудита, и этот факт должен быть отражен в отчете. В параграфе «Ответственность аудитора...» следует указать: «Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной финансовой отчетности, на

основании проведенного нами аудита в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако, вследствие аспекта, описанного в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения».

В параграфе «Основание для отказа от выражения мнения» описывается характер ограничений (например: «Мы не смогли присутствовать при инвентаризации запасов и подтвердить дебиторскую задолженность из-за ограничения масштаба нашей работы, установленного компанией»).

При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел «Ключевые вопросы аудита» или раздел «Прочая информация», кроме случаев, когда это требуется законодательством.

Обстоятельства, отмеченные в пункте (б) могут привести к выражению мнения с оговоркой или отрицательному мнению.

Аудитор может обнаружить ошибочную, по его мнению, информацию в отчетности (искажения), возникшую по причине ошибки или недобросовестных действий, в том числе недостаточные или неадекватные раскрытия. Руководство может исправить обнаруженные аудитором искажения. Однако не исключаются ситуации, когда руководство будет иметь собственное мнение относительно правильности примененных методов учета или же относительно адекватности раскрытий, т.е. вступит с аудитором в спор. Если разногласия не будут устранены, и аудитор останется при своем мнении, то он модифицирует свой отчет, причем характер модификации зависит от того, будет ли это оговорка или отрицательное мнение.

Формулировка мнения

Оговорка:

Подзаголовок параграфа – мнения: «Мнение с оговорками».

Мнение формулируется следующим образом: «за исключением влияния аспекта, описанного в параграфе «основание для выражения мнения с оговоркой....»».

Обратите внимание, что в формулировке параграфа «Мнение с оговорками» есть одно существенное отличие от случая, когда имеет место ограничение масштаба аудита. В случае, когда причиной оговорки являются искажения в финансовой отчетности упускается слово «возможного», поскольку нет неопределенности – аудитор уверен, что отчетность искажена, но только в той части, о которой он упоминает в предыдущем параграфе.

Если в финансовой отчетности содержатся суммовые искажения, то аудитор должен указать в отчете сумму таких искажений, если это практически осуществимо. Аудитор должен подсчитать сумму искажений, и в параграфе «Основание для выражения мнения с оговорками» должен указать эту сумму и как бы изменилась отчетность, если бы искажений не было. Если рассчитать сумму искажений невозможно, то в этом же параграфе аудитор должен сказать, что определить сумму искажений не представляется возможным.

Модификацию мнения могут вызвать искажения не в суммах, а в описательных раскрытиях. Это либо неправильные (недостоверные), либо пропущенные раскрытия. В случае неправильных раскрытий этот факт отражается в параграфе – основании для выражения мнения так же, как и в случае с суммовыми искажениями. В случае пропуска раскрытий аудитор должен включить пропущенное раскрытие в свой отчет (в этот же параграф), если это практически осуществимо. Если же включение раскрытия значительно увеличит объем аудиторского отчета, то включение раскрытий в отчет не

является практически осуществимым, и аудитор может ограничиться общим описанием пропущенных раскрытий.

Отрицательное мнение:

Подзаголовок параграфа – мнения: « Отрицательное мнение ».

Мнение формулируется следующим образом: «По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, описанного в параграфе «Основание для выражения отрицательного мнения», финансовая отчетность не отражает достоверно.....».

В параграфе «Основание для выражения отрицательного мнения» следует описать причины, вызвавшие отрицательное мнение.

Выбор мнения

Как правило, когда аудитор сталкивается с ситуацией, в которой немодифицированное мнение не может быть высказано, перед ним стоит задача выбора между способами модификации заключения: отказаться от мнения или дать оговорку в случае ограничения масштаба аудита; дать оговорку или высказать отрицательное мнение в случае наличия искажений в финансовой отчетности.

Решение этого вопроса построено на профессиональном суждении аудитора, но некоторые руководства содержатся в МСА 705.

Мнение с оговоркой следует выражать в том случае, когда аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить мнение без оговорок, но влияние ограничения масштаба аудита или искажения в финансовой отчетности является не всеобъемлющим (хотя и существенным).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение масштаба является всеобъемлющим.

Отрицательное мнение следует выражать в том случае, если влияние искажений в финансовой отчетности является всеобъемлющим.

Всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность – это такое влияние, которое, согласно суждению аудитора:

не ограничено конкретными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности, или

если все же ограничено, представляет или может представить значительную часть финансовой отчетности; или

когда речь идет о раскрытиях, является фундаментальным для понимания пользователями финансовой отчетности.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Пример 1.

Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC («Организация»), 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, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Запасы Организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме XXX. Руководство отразило запасы не по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, а только по себестоимости, что является отклонением от МСФО. Данные бухгалтерского учета Организации свидетельствуют о том, что, если бы руководство отражало запасы по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму XXX до чистой цены реализации. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на XXX, а налог на прибыль, чистая прибыль и собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе

«Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации 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 мнения с оговоркой.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например «Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней»]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном)].

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за
корпоративное управление, за финансовую отчетность**

[Составление заключения согласно МСА 700
(пересмотренному)]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности
[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному)
]

**Отчет в соответствии с другими законодательными и
нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному)]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени
аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени
аудитора в зависимости от требований конкретной
юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

Пример 2.

**Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения
мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности
получить достаточные надлежащие аудиторские
доказательства в отношении нескольких элементов
финансовой отчетности.**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности

Отказ от выражения мнения

Мы были привлечены для проведения аудита финансовой отчетности организации ABC (Организация), 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.

Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности Организации. Вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

Основание для отказа от выражения мнения

Мы были назначены аудиторами Организации только после 31 декабря 20X1 года и, следовательно, не наблюдали за проведением инвентаризации запасов в начале и в конце года. Мы не смогли с помощью альтернативных процедур удостовериться в количестве запасов, имевшихся в наличии на 31 декабря 20X0 года и 31 декабря 20X1 года, которые отражены в отчетах о финансовом положении в сумме XXX и XXX соответственно. Кроме того, введение новой компьютеризированной системы учета дебиторской

задолженности в сентябре 20X1 года привело к многочисленным ошибкам в дебиторской задолженности. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, отраженную в отчете о финансовом положении в общей сумме XXX по состоянию на 31 декабря 20X1 года. В результате этих обстоятельств мы не смогли определить, есть ли необходимость внесения корректировок в отношении отраженных или не отраженных в бухгалтерском учете сумм запасов и дебиторской задолженности, а также элементов отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность
[Составление заключения согласно МСА 700
(пересмотренному)]

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша ответственность заключается в проведении аудита финансовой отчетности Организации в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Организации 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.

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному)]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

5.4. МСА 706 «РАЗДЕЛЫ “ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА” И “ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ” В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В отдельных случаях в аудиторские отчеты могут или обязательно должны включаться параграфы, не изменяющие мнение аудитора, но обращающие внимание пользователей на отдельные аспекты финансовой отчетности. Стандарт различает два типа таких параграфов:

- Раздел «Важные обстоятельства» (пояснительный параграф);
- Раздел «Прочие сведения» (параграф о прочих вопросах, требующих внимания).

Цель аудитора состоит в том, чтобы после формирования мнения о финансовой отчетности привлечь внимание ее пользователей, к следующим вопросам путем четкого изложения в аудиторском заключении дополнительной информации:

- (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
- (б) при необходимости к любому другому вопросу, который важен для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

Аудитор может определить, что в информации, представленной или раскрытой в финансовой отчетности, есть вопросы настолько важные для понимания финансовой отчетности, что на них специально нужно обратить внимание пользователей с тем, чтобы пользователи не пропустили этот вопрос при чтении финансовой отчетности. Примеры таких ситуаций:

- проблемы, связанные с непрерывностью деятельности, раскрытые в примечаниях;
- существенные последующие некорректирующие события, раскрытые в примечаниях (например, потеря существенных активов после даты финансовой отчетности);
- раскрытые в примечаниях финансовой отчетности неопределенности, относящиеся к условным обязательствам (например, неопределенность в отношении будущего исхода судебного разбирательства);
- досрочное применение стандарта финансовой отчетности, если таковое допускается.

Некоторые МСА определяют вопросы, которые в обязательном порядке должны быть отражены в пояснительном параграфе. По мере изучения этих стандартов вам будет рассказано об этих вопросах. Что касается других вопросов, то включать или не включать по ним пояснение – это профессиональное суждение аудитора. Однако стандарт МСА 705 предупреждает, что широкое использование пояснительного параграфа не приветствуется. Вопросы, на которых аудитор заостряет внимание пользователя, должны быть действительно очень важными для понимания финансовой отчетности.

Пояснительный параграф помещается в аудиторском отчете после раздела «Основание для выражения мнения» с подзаголовком «Важные обстоятельства», либо после раздела «Ключевые вопросы аудита» (если таковой имеется). В параграфе четко описывается вопрос, к которому привлекается внимание, указывается, где этот вопрос отражен в финансовой отчетности и указывается, что в отношении данного вопроса аудиторский отчет не был модифицирован, т.е. информация достоверно представлена и раскрыта в финансовой отчетности, но пользователю предлагается обратить на нее специальное внимание. Раздел «Важные обстоятельства» не заменяет ни

мнения с оговорками, ни отрицательного мнения, ни отказа от выражения мнения или раскрытий, которые пропущены в финансовой отчетности. Пример: «Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, которое описывает неопределенность в отношении исхода судебного процесса, инициированного против компании Компанией ABC. Мы не выражаем мнение с оговоркой в отношении данного вопроса».

Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей к каким-то вопросам, которые, по суждению аудитора, являются значимыми для понимания пользователями особенностей аудита или аудиторского отчета, то аудитор представляет такой вопрос в аудиторском отчете в параграфе под заголовком «Прочие сведения».

Размещается этот параграф либо в первом разделе отчета после параграфа-мнения, если вопрос касается аудита финансовой отчетности, либо во втором разделе аудиторского отчета, если вопрос относится к прочим обязанностям аудитора. Если одновременно с этим параграфом в аудиторском отчете есть раздел «Важные обстоятельства», то рассматриваемый параграф помещается после него. Альтернатива – параграф может быть оформлен как отдельный, третий раздел аудиторского отчета. Аналогично с пояснительным параграфом, есть некоторые МСА, которые устанавливают обязательные требования о включении параграфа о прочих вопросах, требующих внимания. Пример: «Аудит финансовой отчетности компании за год, закончившийся 31 декабря 2015 года, проведен другим аудитором, который выразил мнение без оговорок по указанной отчетности 31 марта 2016 года»

Определения

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.

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.

5.5. МСА 710 «СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ — СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

В большинстве основ, используемых для подготовки финансовой отчетности, представляется сравнительная информация для того, чтобы пользователь мог провести сравнения результатов деятельности и проследить тенденции. Поскольку сравнительная информация является частью финансовой отчетности, а ответственность аудитора заключается в том числе и в оценке общего представления финансовой отчетности, аудитор должен убедиться в том, что сравнительная информация представлена должным образом.

Цель аудитора состоит в том, чтобы:

- (а) 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;
- (б) предоставить заключение в соответствии с обязанностями аудитора по предоставлению заключений.

Сравнительная информация может представляться в отчетности по-разному, в зависимости от того, как это требует применяемая основа.

(а) *Сравнительные показатели.* При таком способе представления сравнительной информации величины и прочие раскрытия информации за предшествующий отчетный период включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения и сопоставления с величинами, относящимися к текущему периоду.

(б) *Сравнительная финансовая отчетность* – сравнительная информация представляется в виде финансовой отчетности за

предшествующий период, и таким образом она не является частью отчетности текущего отчетного периода (к финансовой отчетности за отчетный период прикладывается комплект финансовой отчетности за прошлый период).

С точки зрения подготовки аудиторского заключения отличия следующие:

(а) аудиторский отчет имеет отношение только к финансовой отчетности текущего периода;

(б) аудиторский отчет имеет отношение к каждому периоду, за который представлена финансовая отчетность.

Ниже рассмотрены требования МСА в случаях, когда сравнительная информация представлена в виде сравнительных (корреспондирующих) показателей и в виде сравнительной финансовой отчетности.

Сравнительные показатели

Аудитор должен:

Определить:

- соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей учетной политике текущего года, либо сделаны соответствующие корректировки и раскрытия;
- согласуются ли соответствующие показатели с величинами и раскрытиями, представленными за предыдущий период, либо сделаны надлежащие корректировки и раскрытия.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была проаудирована другим аудитором, или не проаудирована вообще, новый аудитор следует руководству МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода».

Поскольку при представлении сравнительной информации в виде сравнительных показателей эти показатели являются

частью данной финансовой отчетности, аудитор не должен упоминать в нем о сравнительных показателях.

Но, если аудиторский отчет за предыдущий период содержал мнение с оговорками, отказ от мнения или отрицательное мнение, аудитор должен модифицировать свой отчет по текущей отчетности (см. МСА 510).

Аудитор в своем отчете не должен ссылаться на то, что отчетность за предыдущий год не была аудирована или проведен аудит другим аудитором.

Однако в некоторых юрисдикциях аудитору разрешается сослаться в своем отчете за текущий период на аудиторский отчет предшествующего аудитора по сравнительной информации. Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, отчет должен содержать указания на то, что финансовая отчетность за предыдущий год проверена другим аудитором, указать на тип заключения, выданного другим аудитором, причины модификации и дату этого отчета.

Если финансовая отчетность за предыдущий период не подлежала аудиту, новый аудитор должен указать в аудиторском отчете за текущий период, что сравнительные показатели не были аудированы. Однако это не освобождает аудитора от ответственности за выполнение соответствующих процедур в отношении начального сальдо текущего периода.

Сравнительная финансовая отчетность

Если представляется сравнительная финансовая отчетность, аудиторское мнение должно относиться к каждому периоду, за который данная финансовая отчетность представлена и по которому выражено аудиторское мнение. При подготовке заключения по финансовой отчетности предыдущего периода в связи с аудитом текущего периода если аудиторское мнение по такой финансовой отчетности предыдущего периода отличается от ранее выраженного аудиторского мнения, аудитор должен раскрыть основные причины

выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения», в соответствии с МСА 706.

Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения по финансовой отчетности текущего периода, в разделе «Прочие сведения, аудитор должен указать:

- (а) что аудит финансовой отчетности предыдущего периода проводился предшествующим аудитором;
- (б) тип мнения, выраженного предшествующий аудитором и, если мнение было модифицировано, причины такой модификации; и
- (в) дату того отчета (заключения), за исключением случаев, когда отчет (заключение) предшествующего аудитора по финансовой отчетности предыдущего периода повторно выпускается с финансовой отчетностью.

Если аудитор пришел к заключению о наличии существенного искажения, которое влияет на финансовую отчетность предыдущего периода, по которой ранее предшествующий аудитор выпустил немодифицированное заключение, аудитор должен сообщить об этом искажении руководству субъекта соответствующего уровня и лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом, и потребовать, чтобы предшествующий аудитор был информирован об этом. Если в финансовую отчетность предыдущего периода были внесены поправки, а предшествующий аудитор согласился выпустить новый аудиторский отчет по финансовой отчетности предыдущего периода с поправками, то аудитор должен представить отчет (заключение) только в отношении текущего периода

Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода не проводился, в разделе «Прочие сведения» аудитор должен указать, что сравнительная финансовая отчетность является неаудированной. Такое указание, однако, не освобождает аудитора от выполнения требования по получению достаточного и надлежащего аудиторского доказательства того, что начальные сальдо не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность текущего периода.

5.6. МСА 720 «ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Документы, содержащие аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет по ней, могут содержать прочую информацию. Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности или аудиторского заключения по такой отчетности), включенная, в соответствии ли с законодательством, нормативными актами, или устоявшейся практикой, в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по такой отчетности, например:

- Отчет руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, об операциях.
- Сводку финансовых операций или основные финансовые показатели.
- Данные о занятости.
- Запланированные капитальные затраты.
- Финансовые коэффициенты.
- Имена должностных лиц и директоров.
- Отобранные квартальные данные

Цель аудитора состоит в том, чтобы, изучив прочую информацию, надлежащим образом отреагировать в тех случаях, когда документы, содержащие аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней, включают прочую информацию, которая может поставить под сомнение достоверность данной финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения).

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией с целью выявления ее существенных противоречий, если таковые имеются, с аудированной финансовой отчетностью и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита. Под противоречием понимается ситуация, когда имеется другая информация, которая противоречит информации, содержащейся в аудированной финансовой отчетности. Существенное противоречие может поставить под сомнение выводы аудитора, сделанные, исходя из аудиторского доказательства, полученного ранее, и, возможно, основу, которая использовалась для формулирования аудиторского мнения относительно финансовой отчетности.

Аудитор должен предпринять соответствующие меры, чтобы получить от руководства субъекта или лиц, наделенных руководящими полномочиями, прочую информацию до даты аудиторского заключения.

Если, при ознакомлении с прочей информацией, аудитор выявляет существенное противоречие, он должен определить, следует ли пересмотреть аудированную финансовую отчетность или прочую информацию.

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной до даты аудиторского заключения

Если пересмотр аудированной финансовой отчетности необходим, а руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском отчете в соответствии с МСА 705.

Если пересмотр прочей информации необходим, а руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в управлении субъектом; и

(а) Рассмотреть последствия для аудиторского отчета и информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, каким образом аудитор планирует указать в аудиторском

заключении на наличие существенного искажения; или

(б) В тех случаях, когда отказ от выполнения соглашения допускается в соответствии с законодательством или нормативными актами, отказаться от выполнения соглашения.

Существенные противоречия, выявленные в прочей информации, полученной после даты аудиторского заключения

Если требуется пересмотр аудированной финансовой отчетности, аудитор должен соблюдать соответствующие требования МСА 560. Если требуется пересмотр прочей информации, и руководство субъекта соглашается пересмотреть ее, аудитор должен выполнить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Если требуется пересмотр прочей информации, но руководство субъекта отказывается пересмотреть ее, аудитор должен уведомить лица, наделенные руководящими полномочиями, и, если такая информация не исправлена, принять надлежащие меры с учетом юридических прав и обязанностей аудитора, чтобы надлежащим образом привлечь внимание пользователей, для которых подготовлено аудиторское заключение, к неисправленному существенному искажению.

Составление заключения

Аудиторское заключение должно включать отдельный раздел, озаглавленный «Прочая информация» или имеющий иное надлежащее название, если на дату аудиторского заключения:

(а) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам,

аудитор получил или предполагает получить прочую информацию или

(б) в случае аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил часть прочей информации или всю прочую информацию.

Когда требуется включение раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение необходимо, этот раздел должен содержать:

(а) заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию;

(б) указание на:

(i) прочую информацию (при ее наличии), полученную аудитором до даты аудиторского заключения;

(ii) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается после даты аудиторского заключения;

(в) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации;

(г) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации;

(д) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения:

(i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или

(ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.

Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в соответствии с МСА 705, то он должен проанализировать последствия вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, для подготовки заявления, необходимого в соответствии с пунктом «д».

6. СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ ОБЛАСТИ

6.1. МСА 800 – «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Международные стандарты аудита с нумерацией от 200-х до 700-х применяются к аудиту финансовой отчетности. В стандарте МСА 800 рассматриваются особенности применения данных МСА при проведении аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.

МСА 800 не отменяет требований других МСА, в нем также не ставится цель рассмотреть все особенности, которые могут быть применимы при тех или иных обстоятельствах выполнения задания.

При применении Международных стандартов аудита к аудиту финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения, цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом учесть особенности, относящиеся к следующим вопросам:

- принятию задания;
- планированию и выполнению данного задания;
- формированию мнения и составлению заключения о финансовой отчетности.

При аудите финансовой отчетности специального назначения аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

- цель подготовки финансовой отчетности;
- предполагаемые пользователи;

- меры, принятые руководством для определения приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в данных обстоятельствах.

Данный стандарт нужно рассматривать вместе с МСА 200.

Вопросы, рассматриваемые при планировании и проведении аудита

При планировании и проведении аудита финансовой отчетности специального назначения, аудитор должен установить, требует ли применение МСА специального рассмотрения в обстоятельствах соглашения.

МСА 315 требует, чтобы аудитор получил представление о выборе и применении субъектом учетной политики. В случае с финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с положениями контракта, аудитор должен получить представление о любых значительных интерпретациях контракта, принятых руководством субъекта при подготовке указанной финансовой отчетности. Интерпретация считается значительной, если принятие другой обоснованной интерпретации привело бы к существенному различию в информации, представленной в финансовой отчетности.

- Вопросы, рассматриваемые при формировании мнения и представлении отчета (заключения)

При формулировании мнения и представлении отчета (заключения) по финансовой отчетности специального назначения, аудитор должен применять требования МСА700.

Описание применимой основы представления финансовой отчетности

Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую основу представления финансовой отчетности или ее описание. В случае с финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с положениями контракта, аудитор должен определить,

адекватно ли описывает финансовая отчетность любые значительные интерпретации контракта, на которых основывается финансовая отчетность.

Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности специального назначения:

(а) Должен также описывать цель подготовки финансовой отчетности и, в случае необходимости, предполагаемых пользователей, или делать ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, которое содержит данную информацию; и

(б) Если руководство субъекта может выбрать основу представления финансовой отчетности при подготовке такой финансовой отчетности, то описание ответственности руководства субъекта в отношении финансовой отчетности также должно иметь ссылку на его обязанности в отношении установления того, является ли применимая основа представления финансовой отчетности приемлемой в данных обстоятельствах.

- Информирование читателей о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой специального назначения

Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности специального назначения должен включать раздел «Важные обстоятельства», информирующий пользователей аудиторского отчета о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой специального назначения и что, в результате этого финансовая отчетность может не подходить для другой цели.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Очень часто данный стандарт аудита применяет к аудиту соблюдения налогового законодательства той или иной

юрисдикции (включая составление налоговых деклараций, отчетности и т.д.).

– **ПРАКТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:**

Практический пример аудиторского заключения финансовой отчетности специального назначения, при котором аудитор считает обоснованным выразить немодифицированное мнение («положительное мнение»).

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC (Организация), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2019 года, отчета о прибылях и убытках, 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 Организации за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года во всех существенных отношениях в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе X договора от 20 января 2020 года, заключенного между организацией ABC и организацией АУДИТОР (далее - "договор").

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность, согласно указанным стандартам, далее раскрывается в разделе "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации 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.

Важные обстоятельства - принципы учета и ограничение в отношении распространения или использования

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описываются принципы подготовки финансовой отчетности. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия организации ABC в соблюдении указанных выше положений договора, касающихся подготовки финансовой отчетности. Как следствие, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для организации ABC и организации АУДИТОР и не подлежит распространению или использованию другими сторонами (помимо организации ABC и организации АУДИТОР). Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

В тексте данного примера аудиторского заключения может потребоваться замена терминов "руководство" и "лица, отвечающие за корпоративное управление" другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

Руководство несет ответственность за подготовку указанной финансовой отчетности в соответствии с положениями о подготовке финансовой отчетности, представленными в разделе X договора, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Организации

продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Организацию или прекратить ее деятельность или же когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за процессом подготовки финансовой отчетности Организации.

Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность 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.

Пункт 41(с) МСА 700 (пересмотренного) разъясняет, что в тех случаях, когда закон, нормативный акт или национальные стандарты аудита в явной форме разрешают это сделать, можно дать ссылку на официальный сайт соответствующего уполномоченного органа, содержащий описание

ответственности аудитора, вместо того чтобы включать этот материал в аудиторское заключение, при условии, что описание на официальном сайте отражает приведенное ниже описание ответственности аудитора и не противоречит ему.

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;

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

оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений, рассчитанных руководством и соответствующего раскрытия информации;

делаем вывод о правомерности применения руководством допущения 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. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора] (Изменен порядок указания даты и адреса)

[Дата]

6.2. МСА 805 – «ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

При аудите отдельного финансового отчета или специфического элемента, счета или статьи финансового отчета цель аудитора заключается в том, чтобы надлежащим образом учесть специфические вопросы:

- (а) Принятия соглашения;
- (б) Планирования и выполнения данного соглашения; и
- (в) Формирования мнения и представления отчета (заключения) по отдельному финансовому отчету или по специфическому элементу, счету или статье финансового отчета.

Определения

«Элемент финансового отчета» или «элемент» означает элемент, счет или статью финансового отчета.

Отдельный финансовый отчет или специфический элемент финансового отчета включает прилагаемые к нему примечания. Прилагаемые примечания обычно включают краткое описание основных положений учетной политики и другой пояснительной информации, относящейся к данному финансовому отчету или элементу.

Вопросы, рассматриваемые при принятии соглашения

Применение МСА

Аудитор должен выполнять требования всех МСА, уместные для аудита. В случае проведения аудита отдельного финансового отчета или специфического элемента финансового отчета, это требование применяется независимо от того, проводит ли аудитор также аудит полного комплекта финансовой отчетности субъекта. Если аудитор не привлекается также и для проведения аудита полного комплекта финансовой отчетности субъекта, он должен определить, осуществим ли практически аудит отдельного финансового отчета или специфического элемента данной финансовой отчетности в соответствии с МСА.

Вопросы, рассматриваемые при принятии соглашения

Приемлемость основы представления финансовой отчетности

Аудитор должен определить приемлемость основы представления финансовой отчетности, применяемой при подготовке финансовой отчетности. В случае проведения аудита отдельного финансового отчета или специфического элемента финансового отчета, это требование должно включать определение того, приведет ли применение основы представления финансовой отчетности к такому представлению, которое обеспечит соответствующие раскрытия, позволяющие предполагаемым пользователям понять информацию, раскрытую в финансовом отчете или элементе, а также влияние существенных операций и событий на информацию, раскрытую в финансовом отчете или элементе.

Форма выражения мнения

Согласованные условия соглашения по аудиту должны включать описание ожидаемой формы любых отчетов (заключений), которые будут выпущены аудитором. В случае

проведения аудита отдельного финансового отчета или специфического элемента финансового отчета аудитор должен установить, является ли ожидаемая форма выражения мнения надлежащей в данных обстоятельствах.

Вопросы, рассматриваемые при планировании и проведении аудита

При планировании и проведении аудита отдельного финансового отчета или специфического элемента финансового отчета аудитор должен адаптировать все МСА, релевантные аудиту, в зависимости от обстоятельств соглашения.

Вопросы, рассматриваемые при формулировании мнения и представлении отчета

Представление отчетности по полному комплекту финансовой отчетности субъекта и по отдельному финансовому отчету или специфическому элементу данной финансовой отчетности

Если аудитор вступает в соглашение по представлению отчета по отдельному финансовому отчету или по специфическому элементу финансового отчета в сочетании с соглашением по аудиту полного комплекта финансовой отчетности субъекта, он должен выразить отдельное мнение для каждого соглашения. Аудированный отдельный финансовый отчет или аудированный специфический элемент финансового отчета могут быть опубликованы вместе с аудированным полным комплектом финансовой отчетности субъекта. Если аудитор приходит к заключению, что представление отдельного финансового отчета или специфического элемента финансового отчета недостаточно дифференцирует его от полного комплекта финансовой отчетности, он должен попросить руководство субъекта исправить ситуацию. Аудитор должен также дифференцировать мнение по отдельному финансовому

отчету или по специфическому элементу финансового отчета от мнения по полному комплекту финансовой отчетности. Аудитор не должен выпускать аудиторский отчет, содержащий мнение по отдельному финансовому отчету или по специфическому элементу финансового отчета до тех пор, пока не убедится в том, что дифференцирование было проведено надлежащим образом.

Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения в аудиторском отчете (заключении) по полному комплекту финансовой отчетности

Если аудитор приходит к заключению, что необходимо выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения по полному комплекту финансовой отчетности субъекта в целом, МСА 705 не разрешает аудитору включать в тот же самый аудиторский отчет немодифицированное мнение по отдельному финансовому отчету, который является частью данной финансовой отчетности, или по специфическому элементу, который является частью данной финансовой отчетности. Причина этого заключается в том, что такое немодифицированное мнение будет противоречить отрицательному мнению или отказу от выражения мнения по полному комплекту финансовой отчетности субъекта в целом.

Если аудитор приходит к заключению, что необходимо выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения по полному комплекту финансовой отчетности субъекта в целом, но в контексте отдельного аудита специфического элемента, включенного в данную финансовую отчетность, он, тем не менее, считает целесообразным выразить немодифицированное мнение по данному элементу, то аудитор выражает его только, если:

- (а) Аудитору не запрещается это законодательством или нормативными актами;
- (б) Данное мнение выражается в аудиторском отчете (заключении), который не публикуется вместе с аудиторским отчетом (заключением), содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения; и
- (в) Специфический элемент не составляет большую часть полного комплекта финансовой отчетности субъекта.

Аудитор не должен выражать немодифицированное мнение по отдельному финансовому отчету полного комплекта финансовой отчетности, если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения по полному комплекту финансовой отчетности в целом. Это требование выполняется даже в том случае, если аудиторский отчет по отдельному финансовому отчету не публикуется вместе с аудиторским отчетом (заключением), содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения. Причина этого заключается в том, что отдельный финансовый отчет расценивается как составляющий большую часть данной финансовой отчетности.

6.3. МСА 810 – ЗАДАНИЯ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

- (а) Определить, уместно ли принятие задания по представлению отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности; и
- (б) В случае, если он нанят для представления отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности:
 - (i) Сформулировать мнение по обобщенной финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных по полученным доказательствам; и
 - (ii) Четко выразить данное мнение с помощью письменного отчета (заключения), который также описывает основание для выражения данного мнения.

Определения:

Обобщенная финансовая отчетность - историческая финансовая информация, которая выведена из финансовой отчетности, но является менее детализированной, чем финансовая отчетность, в то же время, обеспечивая структурированное представление, совместимое с представлением в финансовой отчетности, экономических ресурсов и обязательств субъекта по состоянию на определенный момент времени или их изменений за определенный период времени.

Принятие задания

Аудитор должен принять задание по представлению отчета (заключения) по обобщенной финансовой отчетности только в том случае, если он проводил аудит, в соответствии с МСА, финансовой отчетности, из которой была выведена обобщенная

финансовая отчетность. Прежде, чем принять задание по представлению заключения по обобщенной финансовой отчетности, аудитор должен:

- (а) Определить, являются ли применяемые критерии приемлемыми;
- (б) Получить подтверждение от руководства субъекта о том, что оно признает и понимает свою ответственность:
 - (i) За подготовку обобщенной финансовой отчетности в соответствии с применяемыми критериями;
 - (ii) Предоставление аудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности без неуместных препятствий (или, если законодательство или нормативные акты не требуют обязательного предоставления аудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности и устанавливают критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности, описание данных требований законодательства или нормативных актов в обобщенной финансовой отчетности); и
 - (iii) Включение аудиторского отчета по обобщенной финансовой отчетности в любой документ, который содержит обобщенную финансовую отчетность и указывает на то, что аудитор подготовил отчет по ней.
- (в) Согласовать с руководством субъекта форму выражения мнения, которое будет представлено по обобщенной финансовой отчетности.

Если аудитор приходит к заключению, что применяемые критерии неприемлемы, или он не может получить подтверждения от руководства субъекта, то аудитор не должен принимать соглашение по предоставлению отчета по обобщенной финансовой отчетности, если это не требуется в соответствии с законодательством или нормативными

актами. Соглашение, выполняемое в соответствии с таким законодательством или нормативными актами, не соответствует данному МСА. Следовательно, в аудиторском отчете (заключении) по обобщенной финансовой отчетности не должно указываться, что соглашение выполнялось в соответствии с МСА 810. Аудитор должен сделать соответствующую ссылку на этот факт в условиях соглашения. Аудитор должен также определить влияние, которое этот факт может оказать на соглашение по аудиту финансовой отчетности, из которой выводится обобщенная финансовая отчетность.

Характер процедур

Аудитор должен выполнить следующие процедуры, и любые другие процедуры, которые аудитор может посчитать необходимыми, чтобы получить основу для выражения аудиторского мнения по обобщенной финансовой отчетности:

(а) Оценить, надлежащим ли образом раскрывает обобщенная финансовая отчетность свой обобщенный характер и идентифицирует аудированную финансовую отчетность.

(б) Если обобщенная финансовая отчетность не сопровождается аудированной финансовой отчетностью, он оценивает, четко ли данная отчетность описывает:

(i) От кого или откуда получена аудированная финансовая отчетность; или

(ii) Закон или нормативный акт, которые предусматривают, что предоставление аудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности необязательно, и устанавливают критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности.

(в) Оценить, адекватно ли обобщенная финансовая отчетность раскрывает применяемые критерии.

(г) Сравнить обобщенную финансовую отчетность с соответствующей информацией в аудированной финансовой отчетности, чтобы определить, согласуется ли обобщенная финансовая отчетность с соответствующей информацией в аудированной финансовой отчетности или может ли она быть пересчитана на ее основании.

(д) Проверить, подготовлена ли обобщенная финансовая отчетность в соответствии с применяемыми критериями.

(е) Проверить, с учетом цели обобщенной финансовой отчетности, содержит ли обобщенная финансовая отчетность необходимую информацию, и агрегирована ли она на надлежащем уровне, чтобы не вводить в заблуждение в данных обстоятельствах.

(ж) Проверить, доступна ли аудированная финансовая отчетность предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности без неуместных препятствий, за исключением случаев, когда законодательство или нормативные акты предусматривают, что предоставление аудированной финансовой отчетности предполагаемым пользователям обобщенной финансовой отчетности необязательно, и устанавливают критерии для подготовки обобщенной финансовой отчетности.

Форма выражения мнения

Если аудитор пришел к заключению, что необходимо выразить немодифицированное мнение по обобщенной финансовой отчетности, и если иное не требуется законодательством или нормативными актами, аудиторское мнение должно содержать одну из следующих фраз:

(а) Обобщенная финансовая отчетность соответствует, во всех существенных отношениях, проаудированной финансовой отчетностью в соответствии с [применяемые критерии]; или

(б) Обобщенная финансовая отчетность является достоверным обобщением проаудированной финансовой отчетности в соответствии с [применяемые критерии].

Если законодательство или нормативные акты предусматривают формулировку мнения по обобщенной финансовой отчетности, которая отличается от формулировок, описанных выше, то аудитор должен:

(а) Применить процедуры, описанные в параграфе «Характер процедур», и дальнейшие процедуры, необходимые для аудитора, чтобы выразить предусмотренное мнение; и

(б) Оценить, могут ли пользователи обобщенной финансовой отчетности неправильно понять аудиторское мнение по обобщенной финансовой отчетности и, если это так, может ли дополнительное объяснение в аудиторском отчете (заключении) по обобщенной финансовой отчетности смягчить возможное неправильное понимание.

Если аудитор приходит к заключению, что дополнительное объяснение в аудиторском отчете по обобщенной финансовой отчетности не может смягчить возможное неправильное понимание, то аудитор не должен принимать данное соглашение, за исключением случаев, когда он обязан принять его в соответствии с законодательством или нормативными актами. Соглашение, выполняемое в соответствии с таким законодательством или нормативными актами, не соответствует требованиям данного МСА. Соответственно, в аудиторском заключении по обобщенной финансовой отчетности не должно указываться, что соглашение выполнялось в соответствии с МСА 810.

Сроки выполнения работы и события после даты аудиторского отчета по аудированной финансовой отчетности

Аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности может быть датирован более поздней датой, чем

аудиторский отчет по аудированной финансовой отчетности. В таких случаях в аудиторском заключении по обобщенной финансовой отчетности должно быть указано, что обобщенная финансовая отчетность и аудированная финансовая отчетность не отражают влияние событий, произошедших после даты аудиторского отчета по аудированной финансовой отчетности, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в аудированной финансовой отчетности.

Аудитор может узнать о фактах, которые существовали на дату аудиторского отчета по аудированной финансовой отчетности, но о которых аудитор ранее не знал. В таких случаях аудитор не должен выпускать аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности до тех пор, пока он не завершит рассмотрение таких фактов об аудированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 560.

Аудиторское заключение по обобщенной финансовой отчетности

Аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности должен включать следующие элементы:

- (а) Заголовок, четко указывающий, что это отчет (заключение) независимого аудитора.
- (б) Адресат.
- (в) Указание на состав обобщенной финансовой отчетности.
- (г) Указание на состав проаудированной финансовой отчетности.
- (д) Ясно выраженное мнение.
- (е) Описание ответственности руководства субъекта за обобщенную финансовую отчетность.
- (ж) Заявление о том, что аудитор несет ответственность за выражение мнения по обобщенной финансовой отчетности

на основании процедур, выполненных в соответствии с требованиями данного МСА.

(ж) Подпись аудитора.

(з) Дата аудиторского отчета.

(и) Адрес аудитора.

Модифицированное мнение об обобщенной финансовой отчетности

Если обобщенная финансовая отчетность не согласуется, во всех существенных аспектах, с аудированной финансовой отчетностью или не является ее достоверным обобщением в соответствии с применяемыми критериями, а руководство субъекта отказывается внести необходимые изменения, то аудитор должен выразить **отрицательное** мнение по обобщенной финансовой отчетности.

- Ограничение на распространение или использование, или предупреждение читателей об основе учета

Если распространение или использование аудиторского отчета по аудированной финансовой отчетности ограничено, или аудиторский отчет предупреждает читателей о том, что аудированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой специального назначения, аудитор должен включить подобное ограничение или предупреждение в аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности.

Сравнительные данные

Если аудированная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, а обобщенная финансовая отчетность нет, то аудитор должен определить, обоснованно ли такое упущение в обстоятельствах соглашения. Аудитор должен определить влияние необоснованного упущения на аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности.

Если обобщенная финансовая отчетность содержит сравнительные данные, отчет по которым был представлен другим аудитором, то аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности должен также содержать аспекты, которые, в соответствии с требованиями МСА 710, аудитор должен включить в аудиторский отчет по аудированной финансовой отчетности.

Непроаудированная дополнительная информация, представленная с обобщенной финансовой отчетностью

Аудитор должен установить, четко ли дифференцируется любая непроаудированная дополнительная информация, представленная с обобщенной финансовой отчетностью, от данной обобщенной финансовой отчетности.

Если аудитор приходит к заключению, что представленная субъектом непроаудированная дополнительная информация четко не дифференцируется от обобщенной финансовой отчетности, то аудитор должен попросить руководство субъекта изменить представление непроаудированной дополнительной информации.

Если руководство субъекта отказывается сделать это, то аудитор должен объяснить в аудиторском заключении по обобщенной финансовой отчетности, что такая информация не охватывается данным отчетом.

6.4. МСОП 2410 – ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМАУДИТОРОМ ОРГАНИЗАЦИИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели задания по обзору промежуточной финансовой информации

Цель задания по обзору промежуточной финансовой информации заключается в предоставлении аудитору возможности выразить заключение о том, привлекли ли внимание аудитора в ходе обзора какие либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

Аудитор делает запросы и выполняет аналитические и прочие процедуры по обзору с целью снижения до приемлемого уровня риска выражения ненадлежащего заключения, когда промежуточная финансовая информация существенно искажена.

Общие принципы обзора промежуточной финансовой информации

- Аудитор должен соответствовать этическим требованиям, предъявляемым к аудиту годовой финансовой отчетности субъекта.
- Аудитор должен выполнить процедуры по контролю качества, применимые к отдельному соглашению.
- Аудитор должен планировать и выполнять обзор с применением профессионального скептицизма, признавая возможное существование обстоятельств, которые могут вызвать необходимость подготовки существенных корректировок по промежуточной финансовой информации в

соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

Согласование условий задания

Аудитор и клиент должны согласовать условия соглашения.

Согласованные условия соглашения обычно отражаются в письме соглашения, которое обычно охватывает следующие вопросы:

- Цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации;
- Объем обзорной проверки;
- Ответственность руководства;
- Согласие руководства предоставить руководству письменные заявления;
- Предполагаемые форма и содержание предоставляемого заключения;
- Согласие руководства с тем, что если какой-либо документ, содержащий промежуточную финансовую информацию, указывает на то, что аудитором организации была проведена обзорная проверка промежуточной финансовой информации, заключение по результатам обзорной проверки также должно быть включено в этот документ.

Процедуры по обзору промежуточной финансовой информации

Знание субъекта и его среды, включая внутренний контроль

Аудитор должен получить знания о субъекте и его среде, включая его внутренний контроль, в той степени, в которой он относится в подготовке и годовой, и промежуточной финансовой информации, достаточных для планирования и выполнения соглашения.

Запросы, аналитические и прочие процедуры обзора

Аудитор должен сделать запросы, и выполнить аналитические и прочие процедуры обзора, чтобы предоставить аудитору возможность выразить заключение, основываясь на выполненных процедурах, о том, привлекли ли внимание аудитора какие либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая отчетность не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

Аудитор должен получить доказательства, что промежуточная финансовая информация согласована или сверена с бухгалтерскими записями.

Аудитор должен опросить руководство выявило ли оно какие либо события на дату отчета по обзору, которые могут потребовать корректировку или внесение раскрытий в промежуточную финансовую информацию. Аудитору не обязательно выполнять прочие процедуры для определения событий, возникающих после даты отчета по обзору.

Аудитор должен опросить руководство изменило ли оно свою оценку способности субъекта продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о **непрерывности деятельности.**

Оценка искажений

Аудитор должен оценить, в отдельности или в совокупности, являются ли неисправленные искажения, выявленные аудитором, существенными по отношению к промежуточной финансовой информации.

Заявления руководства

Аудитор должен получить письменные заявления от руководства субъекта, что:

- (а) оно подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение внутреннего контроля для предотвращения мошенничества и ошибок;
- (б) промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности;
- (в) оно считает, что влияние неисправленных искажений, собранных аудитором в совокупности в ходе обзора, незначительно, и в отдельности, и в совокупности, в отношении промежуточной финансовой информации в целом. Резюме этих статей включается или прилагается к письменным представлениям;
- (г) оно раскрыло аудитору все значительные факты в отношении мошенничества или предполагаемого мошенничества, известного руководству и которые могут повлиять на субъект;
- (д) оно раскрыло аудитору результаты своей оценки рисков, что промежуточная финансовая информация может быть существенно искажена в результате мошенничества;
- (е) оно раскрыло аудитору все известные фактические или возможные несоответствия законодательству и регулированию, влияние которых должно учитываться при подготовке промежуточной финансовой информации; и
- (ж) оно раскрыло аудитору все значительные события, возникшие после даты баланса и до даты отчета по обзору и которые могут потребовать корректировок или внесения раскрытий в промежуточную финансовую информацию.

Отчетность по характеру, объему и результатам обзора промежуточной финансовой информации

Аудитор должен выпустить письменный отчет, содержащий следующее:

- (а) Надлежащий заголовок.
- (б) Определение адресата, в соответствии с обстоятельством соглашения.
- (в) Определение проверяемой промежуточной финансовой информации, включая заголовок каждого из отчетов, входящего в полный или сокращенный пакет финансовой отчетности, а также дату и период промежуточной финансовой информации.
- (г) Если промежуточная финансовая информация состоит из полного пакета финансовой отчетности общего назначения, подготовленного в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления, то заявление, что руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.
- (д) При прочих обстоятельствах, заявление, что руководство несет ответственность за подготовку и справедливое представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.
- (е) Заявление, что аудитор несет ответственность за выражение заключения по промежуточной финансовой информации, основанного на обзоре.
- (ж) Заявление, что обзор промежуточной финансовой информации был проведен в соответствии с МСОП 2410 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов», а также заявление, что обзор состоит из опросов, в основном лиц, ответственных за финансовые и бухгалтерские вопросы и применение аналитических и прочих процедур обзора.

(з) Если промежуточная финансовая информация состоит из полного пакета финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с основой представления финансовой отчетности, разработанной для справедливого представления, заключение о том, привлекли ли внимание аудитора какие либо аспекты, дающие ему основание полагать, что промежуточная финансовая информация дает недостоверный и справедливый взгляд или не представлена справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности (с указанием страны или юрисдикции происхождения основы представления финансовой отчетности, если используемая основа представления финансовой отчетности отлична от Международных Стандартов Финансовой Отчетности); или

(и) В некоторых обстоятельствах заключение о том, привлекли ли внимание аудитора какие либо аспекты, дающие ему основание считать, что промежуточная финансовая информация не подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности (включая указание юрисдикции или страны происхождения основы представления финансовой отчетности, если используемая основа представления финансово отчетности отлична от Международных Стандартов Финансовой Отчетности).

(к) Дата отчета (заключения).

(л) Нахождение страны или юрисдикции, в которой осуществляет свою практику аудитор.

(м) Подпись аудитора.

6.5. МСЗОУ 3000 – ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Сфера применения

Применяется к заданиям, отличным от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов:

- Заданиям про подтверждению, в которых иная, чем практикующий специалист, сторона, проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями;
- Заданиям по непосредственной оценке, в которых практикующий специалист проводит количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями.

Цели аудитора

При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, перед практикующим специалистом стоят следующие цели:

(а) получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений;

(б) сформировать вывод относительно результата количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания в форме письменного заключения, в котором содержится выражение ограниченной либо разумной уверенности, а также описана основа для вывода;

(с) проинформировать о требованиях настоящего стандарта и других соответствующих стандартов.

Требования

Практикующий специалист должен выполнять требования данного МСЗОУ и других МСЗОУ при выполнении соглашений о выражении уверенности, отличных от аудита и обзора исторической финансовой информации, регулируемых МСА или МСОП.

Практикующий специалист должен выполнять требования Кодекса Этики Профессиональных Бухгалтеров (Кодекс) МФБ.

Практикующий специалист должен выполнять процедуры по контролю качества, применимые к отдельным соглашениям.

Принятие и продление соглашения

Практикующий специалист должен принять (или продолжить, если применимо) соглашение о выражении уверенности, только если ответственность за предмет изучения несет сторона, отличная от предполагаемого пользователя или практикующего профессионального бухгалтера.

Практикующий специалист должен принять (или продолжить, если применимо) соглашение о выражении уверенности, только если на основе предварительного знания условий соглашения, ничто ни привлекло внимания практикующего профессионального бухгалтера, что дало бы ему основание полагать, что требования Кодекса или МСЗОУ не были выполнены.

Практикующий специалист должен принять (или продолжить, если применительно) соглашение о выражении уверенности, только если практикующий профессиональный бухгалтер удовлетворен, что лица, выполняющие соглашение, коллективно обладают необходимыми профессиональными знаниями.

Согласование условий соглашения

Практикующий специалист должен согласовать условия соглашения с нанимающей стороной в письме-соглашении или другой подходящей форме контракта.

Практикующий специалист должен рассмотреть надлежащий характер требования, сделанного до завершения соглашения о выражении уверенности, изменить соглашение на соглашение, не предполагающее выражения уверенности, или изменить соглашение о выражении разумной уверенности на соглашение о выражении ограниченной уверенности, и не должен соглашаться на изменение без разумного обоснования.

Планирование и выполнение соглашения

Практикующий специалист должен спланировать соглашение так, чтобы он было эффективно выполнено.

Практикующий специалист должен планировать и выполнить соглашение с применением принципа профессионального скептицизма, признавая, что могут существовать факты, которые могут привести к существенному искажению информации о предмете изучения.

Практикующий специалист должен получить знание о предмете изучения и прочих обстоятельствах соглашения, достаточных для определения и оценки рисков существенного искажения информации о предмете изучения, а также для разработки и выполнения дальнейших процедур по сбору доказательств.

Оценка надлежащего характера предмета изучения и приемлемости критериев

Практикующий специалист должен оценить надлежащий характер предмета изучения.

Практикующий специалист должен оценить приемлемость критериев для определения или оценки предмета изучения.

Приемлемые критерии имеют следующие характеристики:

(а) **Уместность**: уместные к обстоятельствам соглашения критерии помогают делать выводы, что в свою очередь помогает принимать решения предполагаемым пользователям.

(б) **Полнота**: критерии считаются достаточно полными, если относящиеся к обстоятельствам соглашения факторы, которые могли бы повлиять на выводы в контексте условий соглашения, не были пропущены. Критерии полноты включают в себя, при необходимости, эталоны представления и раскрытий.

(в) **Надежность**: надежные критерии позволяют провести достаточно последовательную оценку и измерение предмета изучения, включая в себя, при необходимости, представление и раскрытия, при проведении в аналогичных условиях и одинаково квалифицированными практикующими профессиональными бухгалтерами.

(г) **Нейтральность**: нейтральные критерии помогают делать объективные и непредвзятые выводы.

(д) **Понятность**: понятные критерии помогают делать ясные и всеобъемлющие выводы, трактовка которых не может значительно различаться.

Подготовка отчета (заключения) о выражении уверенности

Практикующий специалист должен определить были ли получены достаточные и надлежащие доказательства для обоснования заключения, выраженного в отчете (заключении) о выражении уверенности.

Отчет (заключение) о выражении уверенности должен быть оформлен в письменном виде и должен содержать четкое

заключение практикующего профессионального бухгалтера об информации о предмете изучения.

Содержание отчета (заключения) о выражении уверенности

Отчет по выражению уверенности должен содержать следующие основные элементы:

- (а) заголовок, четко указывающий, что отчет является независимым отчетом о выражении уверенности;
- (б) Адресат;
- (в) Определение и описание информации о предмете изучения и, при необходимости, предмета изучения;
- (г) Определение критериев;
- (д) При необходимости, описание всех значительных внутренних ограничений, связанных с определением или оценкой предмета изучения по критериям;

Подготовка отчета (заключения) о выражении уверенности

Отчет по выражению уверенности должен содержать следующие основные элементы:

- (е) Если критерии, используемые для определения или оценки предмета изучения, доступны только определенным предполагаемым пользователям или относятся только к определенным целям, заявление, ограничивающее использование отчета (заключения) о выражении уверенности этими предполагаемыми пользователями или этими целями;
- (ж) Заявление, содержащее определение ответственной стороны, а также описание ответственности ответственной стороны и практикующего профессионального бухгалтера;
- (з) Заявление, что соглашение было выполнено в соответствии с МССБУ;

- (и) Резюме выполненной работы;
- (к) Вывод практикующего профессионального бухгалтера;
- (л) Подпись;
- (м) Дата отчета (заключения);
- (н) Нахождение страны или юрисдикции, в которой осуществляет свою практику аудитор.

В соглашении о выражении разумной уверенности заключение должно быть выражено в позитивной форме.

В соглашении о выражении ограниченной уверенности заключение должно быть выражено в отрицательной форме.

- Заключение с оговоркой, отрицательное заключение и отказ от выражения заключения

Практикующий специалист **не должен выражать заключение без оговорок**, если существуют следующие обстоятельства и по профессиональному суждению практикующего специалиста и их влияние является или может быть существенным:

имеются ограничения по масштабу работы практикующего специалиста, т.е. обстоятельства не позволяют или ответственная сторона, или нанимающая сторона вводят ограничения, не позволяющие практикующему профессиональному бухгалтеру получить доказательства, требуемые для снижения риска соглашений о выражении уверенности до приемлемого уровня. Практикующий профессиональный бухгалтер **должен выразить заключение с оговоркой или отказаться от выражения заключения.**

в случаях когда:

- (i) заключение сформулировано в рамках утверждения ответственной стороны и это утверждение не справедливо, во всех существенных аспектах; или

(ii) заключение практикующего специалиста сформулировано в тексте предмета изучения и критериев, и информация о предмете изучения существенно искажена, практикующий специалист должен выразить **заключение с оговоркой или отрицательное заключение**; или, при обнаружении, после принятия соглашения, что критерии неприемлемы или предмет изучения не соответствует соглашению о выражении уверенности.

Практикующий специалист должен выразить:

(i) заключение с оговоркой или отрицательное заключение, если неприемлемые критерии или ненадлежащий предмет изучения могут ввести в заблуждение предполагаемого пользователя; или

(ii) заключение с оговоркой или отказ от выражения заключения в других случаях.

6.6. МСЗОУ 3400 – ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цели аудитора

При выполнении соглашения по исследованию перспективной финансовой информации аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства того, что:

- (а) допущения руководства, основанные на наиболее точных оценках, на которых основывается перспективная финансовая информация, нельзя не считать разумными, а в случае гипотетических допущений таковые согласуются с назначением информации;
- (б) перспективная финансовая информация надлежащим образом подготовлена на основании допущений;
- (в) перспективная финансовая информация представлена надлежащим образом и все существенные допущения адекватно раскрыты, с четким указанием того, являются ли допущения основанными на наиболее точных оценках или гипотетическими допущениями; и
- (г) перспективная финансовая информация подготовлена последовательно с основами финансовой отчетности за предыдущие годы, в соответствии с надлежащими принципами бухгалтерского учета.

Определения:

Прогнозная финансовая информация - финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта. Эта информация носит субъективный характер, и ее подготовка в значительной мере опирается на суждения. Перспективная финансовая информация может быть представлена в форме прогноза, перспективной оценки или

их сочетания, например, прогноз на один год плюс перспективная оценка на пять лет.

Прогноз - перспективная финансовая информация, подготовленная на основе допущений относительно будущих событий, которые, по ожиданию руководства субъекта, должны произойти, а также действий, которые руководство субъекта намерено предпринять на дату подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

Перспективная оценка - перспективная финансовая информация, подготовленная на основе:

(а) гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства субъекта, которые, возможно, но необязательно будут иметь место в будущем, например, если некоторые субъекты находятся на организационной стадии или рассматривают возможность внесения существенных изменений в характер деятельности; или

(б) сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках и гипотетических допущениях.

Принятие задания

Аудитор не должен принимать задание или должен отказаться от его дальнейшего выполнения в случае, если допущения с очевидностью нереалистичны или если аудитор считает, что перспективная финансовая информация не будет иметь надлежащего характера для предполагаемого использования.

Аудитор и клиент должны согласовать условия задания.

- Процедуры проверки

При определении характера, временных рамок и объема процедур исследования аудитор должен рассмотреть в том числе:

- (а) вероятность существенных искажений;
- (б) знания, полученные при выполнении любых предыдущих соглашений;
- (в) компетентность руководства в части подготовки перспективной финансовой информации;
- (г) степень влияния суждения руководства субъекта на перспективную финансовую информацию; и
- (д) адекватность и надежность исходных данных.

Аудитор должен получить письменные представления руководства относительно предполагаемого использования перспективной финансовой информации, полноты значимых допущений руководства и признания ответственности руководством за перспективную финансовую информацию.

Отчет (заключение) о проверке перспективной финансовой информации

Отчет (заключение) аудитора об исследовании перспективной финансовой информации должен содержать следующие элементы:

- (а) Название;
- (б) Адресат;
- (в) Определение прогнозной финансовой информации;
- (г) Ссылку на МССБУ или соответствующие национальные стандарты или практику, применимые к исследованию перспективной финансовой информации;

(д) Заявление о том, что руководство несет ответственность за перспективную финансовую информацию, в том числе за допущения, на которых она основана;

(е) Если применимо - ссылку на цель и (или) ограниченное распространение перспективной финансовой информации;

Отчет (заключение) аудитора об исследовании перспективной финансовой информации должен содержать следующие элементы:

(ж) Заявление о негативной уверенности относительно того, дают ли допущения разумную основу для перспективной финансовой информации;

(з) Мнение по поводу того, подготовлена ли перспективная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с уместной основой представления финансовой отчетности;

(и) Соответствующие предостережения относительно достижимости результатов, указанных в перспективной финансовой информации;

(к) Дату отчета (заключения), которая является датой завершения процедур;

(л) Адрес аудитора; и

(м) Подпись.

Если аудитор считает, что представление и раскрытие перспективной финансовой информации не является адекватным, аудитор должен по обстоятельствам выразить **мнение с оговоркой** или **отрицательное мнение в отчете** (заключении) о перспективной финансовой информации или же **отказаться от соглашения**.

Если аудитор считает, что одно или несколько важных допущений не предоставляют разумной основы для перспективной финансовой информации, подготовленной на

основании допущений, основанных на наиболее точных оценках, или что одно или несколько важных допущений не предоставляют разумной основы для перспективной финансовой информации при данных гипотетических допущениях, аудитор должен выразить **отрицательное мнение** в отчете (заключении) о перспективной финансовой информации, **либо отказаться от соглашения**.

Если на исследование оказывают влияние условия, препятствующие выполнению одной или нескольких процедур, необходимых в данных обстоятельствах, аудитор должен **либо отказаться от соглашения, либо отказаться от выражения мнения и описать ограничение объема в отчете** (заключении) по перспективной финансовой информации.

6.7. МССУ 4400 – ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель задания по согласованным процедурам

Выполнение аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, субъектом и любым соответствующим третьим лицом, а также в предоставлении отчета (заключения) об отмеченных фактах.

Аудитор не выражает уверенность. Вместо этого пользователи отчета (заключения) сами дают оценку процедурам и фактам, сообщенным аудитором, и делают свои собственные выводы, основываясь на работе аудитора.

Отчет (заключение) предоставляется только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение таких процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.

Принципы и условия соглашения

Общие принципы соглашения:

- этические принципы, кроме требования независимости, однако, в случае, если аудитор не является независимым, в отчете это должно быть указано;
- выполнение МССУ.

Определение условий соглашения

Условия соглашения должны быть согласованы, с тем, чтобы представители субъекта и третья сторона, если она присутствует в соглашении, четко понимали, что представляют собой согласованные процедуры, каковы результаты, и как они должны использоваться (см. пример письма-соглашения в приложении к стандарту).

Важно: в письме должно содержаться указание на то, что отчет аудитора не должен использоваться никакими другими сторонами, кроме тех, которые согласовали процедуры.

Процедуры и доказательства

Аудитор должен выполнять согласованные процедуры и использовать полученные доказательства в качестве основы для отчета (заключения) об отмеченных фактах.

Процедуры, применяемые в соглашении по выполнению согласованных процедур, могут включать:

- Запрос и анализ.
- Пересчеты, сравнение и другие проверки точности записей.
- Наблюдение.
- Инспектирование.
- Получение подтверждений.

Представление отчета

Отчет (заключение) в отношении соглашения по согласованным процедурам должен содержать описание цели согласованных процедур, выполняемых в ходе соглашения, достаточно подробно для того, чтобы дать читателю возможность понять характер и объем выполняемых работ.

Отчет (заключение) об отмеченных фактах должен включать следующее:

(а) Заголовок;

(б) Адресат (обычно, клиент, нанявший аудитора для выполнения согласованных процедур);

(в) Указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой применяются согласованные процедуры;

(г) Заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем;

(д) Заявление о том, что соглашение было выполнено в соответствии с МССУ, применимым к соглашениям по согласованным процедурам, или с соответствующими национальными стандартами или практикой;

(е) Заявление о том, что аудитор не является независимым от субъекта, если это уместно;

(ж) Указание цели, для которой выполняются согласованные процедуры;

(з) Перечень выполненных конкретных процедур;

Отчет (заключение) об отмеченных фактах должен включать следующее:

(и) Описание отмеченных аудитором фактов, включая подробное описание обнаруженных ошибок и исключений;

(к) Заявление о том, что выполненные процедуры не являются аудитом или обзором, и поэтому здесь не выражается уверенность;

(л) Заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзор, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие освещения в отчете (заключении);

(м) Заявление о том, что распространение отчета (заключение) ограничено сторонами, согласовавшими выполнение процедур;

(н) Заявление (при необходимости) о том, что отчет (заключение) имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или финансовой и нефинансовой информации и что он не распространяется на финансовую отчетность субъекта в целом;

(о) Дата отчета (заключения);

(п) Адрес аудитора; и

(р) Подпись аудитора.

6.8. МССУ 4410 – ЗАДАНИЯ ПО КОМПИАЦИИ

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ:

Цель и принципы задания по компиляции

Цель задания по компиляции информации заключается в том, чтобы бухгалтер использовал знания по бухгалтерскому учету в противоположность знаниям по аудиту для сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

Обычно предметом задания по компиляции является компиляция финансовой отчетности – полный или неполный комплект, но может включать сбор, классификацию и обобщение прочей финансовой информации.

Общие принципы соглашения:

- этические принципы, кроме требования независимости (так же, как и при выполнении согласованных процедур);
- подготовка отчета о выполнении компиляции. В каждом случае, когда имя бухгалтера связано с финансовой информацией, подготовленной данным бухгалтером, бухгалтер должен опубликовать (подготовить в письменном виде) отчет.

Согласование условий соглашения с клиентом

Необходимо убедиться в том, что между бухгалтером и клиентом существует ясное понимание условий соглашения. Должны рассматриваться следующие вопросы:

- **Характер соглашения:** клиент должен понимать, что не будет проводиться ни аудит, ни обзор, и, следовательно, в отношении подготовленной информации бухгалтер не выражает никакой уверенности.

- Клиент не должен полагаться на то, что в ходе выполнения соглашения будут раскрываться ошибки, незаконные действия или другие нарушения, такие , как мошенничество или растраты.
- Руководство клиента несет ответственность за точность и полноту предоставляемой бухгалтеру информации для подготовки полной и точной финансовой отчетности.
- Основу бухгалтерского учета, на которой будет подготовлена финансовая отчетность и факт того, что и сама основа, и любые отклонения от нее, будут раскрыты
- Предполагаемое использование и распространение подготовленной информации
- Форму отчета, предоставляемого в отношении подготовленной финансовой информации, если с ней связано имя бухгалтера.

Процедуры

Получение общих знаний о бизнесе и деятельности субъекта и ознакомление с принципами и практикой бухучета в отрасли, а также формой и содержанием финансовой информации, соответствующей при данных обстоятельствах. Информация получается посредством опыта работы с данным субъектом, или путем запросов, адресованных его сотрудникам.

Задание по компиляции выполняется бухгалтером на основе информации, представленной клиентом, и знания бухгалтера основы бухгалтерского учета, в соответствии с которой подготавливается отчетность, знании бизнеса клиента и формы его бухгалтерских записей. В принципе задача бухгалтера сводится к обобщению и классификации информации, представленной клиентом, за полноту и точность которой несет ответственность клиент.

Отчет

Отчеты по соглашению о компиляции информации должны содержать следующее:

(а) Заголовок;

(б) Адресат;

(в) Заявление о том, что соглашение было выполнено в соответствии с Международным Стандартом Соглашений по Сопутствующим Услугам, применяемым при соглашениях о компиляции информации или в соответствии с национальными стандартами и практикой;

(г) Где уместно, заявление о том, что бухгалтер не является независимым по отношению к субъекту;

(д) Идентификация финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством субъекта;

(е) Заявление о том, что руководство субъекта несет ответственность за финансовую информацию, подготовленную бухгалтером;

(ж) Заявление о том, что ни аудит, ни обзор не проводились, а также что в связи с этим по финансовой информации не выражалась;

(з) Параграф, когда это считается необходимым, в котором обращается внимание на раскрытие существенных отступлений от установленной основы представления финансовой отчетности;

(и) Дата отчета;

(к) Адрес бухгалтера; и

(л) Подпись бухгалтера.