

Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет
имени Т.Ф. Горбачёва» филиал в г.Белово

Кафедра экономической безопасности и менеджмента

АУДИТ

Методические указания по самостоятельной работе

для обучающихся специальности
38.05.01 «Экономическая безопасность»
специализации 01 «Экономико-правовое обеспечение экономической
безопасности» заочной формы обучения
в качестве электронного пособия для использования в учебном процессе

Составитель:
к.т.н., доцент Е.В. Ельцова
рассмотрены на заседании
кафедры
протокол №__ от ____ 2020 г.
Утверждены учебно-
методическим советом
филиала КузГТУ в г.Белово
Протокол №__ от _____

Белово, 2020

Содержание

	Введение	2
1	План-конспект лекционного курса	2
2	Методические указания по выполнению самостоятельной работы и перечень тем и практических заданий	68
	Список литературы	75

Введение

Для освоения дисциплины необходимы компетенции (знания умения, навыки и (или) опыт профессиональной деятельности), сформированные в рамках изучения следующих дисциплин: Экономический анализ, Бухгалтерский учет, Организация и методика проведения налоговых проверок.

Целью дисциплины «Аудит» является углубленное изучение методов аудиторских проверок в условиях рыночной экономики, приемов планирования и организации аудиторской работы, порядка оформления и использования материалов аудиторских проверок.

Изучение дисциплины обеспечивает реализацию требований Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по данной специальности в области организации аудиторских проверок, по вопросам основных объектов и направлений независимого финансового контроля; планирования аудиторской работы; основных методов аудита; документального оформления результатов аудиторских проверок.

Освоение дисциплины направлено на формирование: профессиональных компетенций: **ПК-25** - владеть способностью применять методы осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

В рамках сформированной профессиональной компетенции обучающийся должен: знать методы контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов; уметь использовать методы контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов в ходе контрольных мероприятий; владеть навыками применения методов контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов для выявления нарушений.

В результате освоения дисциплины обучающийся в общем по дисциплине должен: знать методы контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов; уметь использовать методы контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов в ходе контрольных мероприятий; владеть навыками применения методов контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов для выявления нарушений.

1. План-конспект лекционного курса

Тема 1. Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации

Аудит (перевод этого слова означает «слушающий») имеет достаточно большую историю. Профессия аудитора известна с глубокой древности. Отчеты должностных лиц в древнем Риме, ведавших финансовыми и судебными делами Римской империи и осуществлявших контроль за государственными бухгалтерами на местах, выслушивались экзаменаторами. Отсюда термин «слушающий». Понятие «аудитор» сохранилось: так теперь называют лиц, которые проводят контроль в различных областях. В России аудит носит законодательный характер и определен Федеральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Аудиторская деятельность имеет характерные черты отрасли: наличие законодательства (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»), наличие технологий проведения аудита (международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством РФ), наличие рынка потребителей услуг аудиторов.

Изучение основ аудита проводится в соответствии с программами НП «ИПБ России».

Понятие аудиторской деятельности дано в Федеральном законе от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон №307-ФЗ). В соответствии с частью 2 статьи 1 Закона №307-ФЗ «аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности». В части 3 статьи 1 Закона №307-ФЗ дается определение аудита:

«Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица Закон №307-ФЗ понимает следующее:

- отчетность (или ее часть), предусмотренную Федеральным законом от 6 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами;
- аналогичную по составу отчетность (или ее часть), предусмотренную другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами;
- иную финансовую информацию.

Закон №307-ФЗ понятия «аудируемое лицо» не содержит. Исходя из определения аудита, приведенного выше в соответствии с Законом №307-ФЗ, чтобы организация (юридическое лицо) или индивидуальный предприниматель могли стать аудируемыми лицами, им необходимо: составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» или иными нормативными правовыми актами; заключить договор о проведении аудиторской проверки. При этом организация (индивидуальный предприниматель) в соответствии с законодательством об аудиторской деятельности получает дополнительные права и обязанности.

Требование формирования достоверной отчетности соответствует и требованиям законодательства о бухгалтерском учете: часть 1 статьи 13 Закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» содержит требование, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений; пункт 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету».

Для того чтобы отчетность считалась достоверной, необходимо соблюдение следующих условий: точность бухгалтерских данных; наличие подтверждающих документов; формирование отчетных данных в соответствии с нормативной документацией; возможность проведения контроля сформированных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В соответствии с частью 4 статьи 1 Закона №307-ФЗ аудиторские услуги делятся на виды, перечень которых установлен в Приложении к Приказу Минфина РФ от 09.03.2017 №33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг»:

1.1. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность.

1.2. Аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности.

1.3. Аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.4. Аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам.

1.5. Аудит иной финансовой информации прошедших периодов.

В соответствии с пунктом 11 МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» при проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:

(а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(b) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований МСА и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности – концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством 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 (п. 13 МСА 200).

Согласно подходу, изложенному в МСА (п. 13 МСА 200), существуют следующие виды концепций подготовки финансовой отчетности:

- Концепция достоверного представления признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено концепцией, или отступления от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности;

- Концепция соответствия предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, применимых для концепции достоверного представления.

В контексте МСА понятие «достоверности» связано с понятием «разумной уверенности», которая означает высокую степень уверенности, но не абсолютную уверенность.

В соответствии с пунктом 5 МСА 200 от аудитора для обоснования его мнения требуется получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.

Разумная уверенность получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня.

Ответ на вопрос, почему при проведении аудита говорят о разумной, но не абсолютной степени уверенности, дан в пунктах А47 – А54 МСА 200.

От аудитора не ожидают, и он в состоянии снизить аудиторский риск выражения ненадлежащего мнения до нуля и, следовательно, может получить полную определенность относительно того, что финансовая отчетность свободна от существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. Причина в том, что в каждом аудиторском задании присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.

Существует ряд вопросов, имеющих особое значение при оказании воздействия на неотъемлемые ограничения способности аудитора выявлять существенные искажения, в частности:

- недобросовестные действия, особенно недобросовестные действия с участием высшего руководства или путем сговора (МСА 240);
- существование и полнота отношений связанных сторон и операций (см. МСА 550);
- случаи несоблюдения законов и нормативных актов (МСА 250);
- будущие события или условия, которые могут повлиять на непрерывность деятельности организации (МСА 570).

В соответствующих МСА описаны конкретные аудиторские процедуры, призванные оказать помощь в снижении уровня негативного воздействия неотъемлемых ограничений.

Кроме того, аудитор использует процедуры, которые ограничивают возможность обнаружения существенных искажений в отчетности:

- применение выборочных методов и тестирования;
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера;
- самостоятельный выбор аудиторских доказательств и их объем;
- использование своего профессионального суждения при формировании выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, которые могут быть ошибочными, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемой организации в ходе подготовки отчетности.

Цели заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности различны:

- руководство предприятия может манипулировать данными о прибыли с тем, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении рентабельности;
- акционеры хотят увеличить дивиденды;
- кредиторам важно, чтобы организация сохраняла платежеспособность.

Заинтересованные пользователи отчетности, как правило, не могут самостоятельно определить достоверность отчетности в силу того, что они не имеют доступа к бухгалтерскому учету и вынуждены полагаться на показатели представленной отчетности или не имеют необходимых профессиональных знаний для проверки.

Поэтому так важна роль независимых аудиторов, которые выражают в аудиторском заключении мнение о достоверности отчетности.

В настоящее время осуществляют следующие виды аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- внешний:

- обязательный;
- инициативный;
- внутренний.

Все виды аудита относятся к деятельности, обеспечивающей разумную уверенность.

Обязательный аудит – предусматривается статьей 5 Закона №307-ФЗ и является ежегодной независимой проверкой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, проводимой аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами, в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Такой аудит называется внешним. Внешний аудит проводится в случаях, предусмотренных Законом и в интересах, в первую очередь, внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности: кредитных организаций, инвесторов, контрагентов.

В соответствии с Законом ряд организаций не подлежит обязательному аудиту. К ним относятся:

- органы государственной власти;
- органы местного самоуправления;
- государственные и муниципальные учреждения;
- государственные и муниципальные унитарные предприятия (кроме случая представления и (или) публикации сводной (консолидированной) бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- государственные внебюджетные фонды.

Обязательный аудит проводится (ч.1 ст.5 Закона №307-ФЗ):

1) если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами (например, саморегулируемые организации, застройщики, микрофинансовые организации, Государственные компании и корпорации, НКО, выполняющая функции иностранного агента, и др.).

Проведение обязательного аудита некоторых организаций может проводиться только аудиторскими организациями, но не индивидуальными аудиторами (ч.3 ст.5 Закона №307-ФЗ). К ним относятся:

- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- иные кредитные и страховые организации;
- негосударственные пенсионные фонды;
- организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%;
- государственные корпорации;
- государственные компании;
- публично-правовые компании;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность, включаемая в проспект ценных бумаг;
- консолидированная финансовая отчетность.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, публично-правовой компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по результатам проведения не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок, товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным (ч. 4 ст. 5 Закона № 307-ФЗ).

Сведения о результатах обязательного аудита подлежат внесению в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц (ч 6 ст.5 Закона №307-ФЗ).

Инициативный аудит также относится к внешнему аудиту и, в отличие от обязательного, проводится по инициативе учредителей предприятия или его руководства для минимизации налоговых, финансовых и хозяйственных рисков собственника и инвесторов. Он может проводиться в любое время и, как правило, помимо соблюдения всех обязательных при аудите подходов имеет акцент на отдельных сферах деятельности организации.

Главное, при этом следует учитывать, что для того, чтобы инициативный аудит мог называться аудитом, необходимо соблюдать все требования нормативных актов (в т. ч. МСА), относящихся к аудиту.

Проведение такой проверки может быть вызвано различными обстоятельствами, например:

- перед покупкой или продажей предприятия;
- перед проверкой фискальными органами;
- при смене собственника, руководителя или главного бухгалтера;
- при возникновении сомнений в достоверности ведения бухгалтерского учета;
- злоупотреблением имеющимися правами и оказываемыми мерами государственной поддержки.

Однако инициативный аудит пока востребован мало, так как оплата его производится за счет прибыли предприятия.

Понятие внутреннего аудита в Российских законодательных и нормативных актах отсутствует. Поэтому воспользуемся определением Международных стандартов внутреннего аудита (МСВА):

«Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления».

В соответствии со словарем терминов МСВА «предоставление гарантий» - это объективный анализ имеющихся аудиторских доказательств в целях представления независимой оценки процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации.

В обязанности внутреннего аудита входит оценка внутреннего контроля организации в целом (всех подразделений), в том числе бухгалтерской службы как подразделения организации в отношении формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Опыт показывает, что отсутствие контроля влечет за собой преднамеренные или непреднамеренные нарушения сотрудниками своих обязанностей и нарушения регламентов деятельности, которые влекут за собой ухудшение финансового состояния предприятия или его деловой репутации. Наличие внутреннего аудита является важным фактором для потенциальных инвесторов и кредиторов и повышает инвестиционную привлекательность компании.

В отличие от внешнего аудита, внутренний аудит служит интересам совета директоров и менеджеров компании и направлен на оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений компании.

Перечень сопутствующих услуг установлен в Приложении к Приказу Минфина РФ от 09.03.2017 №33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг».

Такие услуги должны оказываться в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (далее МСЗОУ 3000).

Следует обратить внимание на то, что такие задания не являются аудитом, который проводится в отношении информации прошедших периодов, а именно по предыдущим отчетным периодам (годам).

Задание, обеспечивающее уверенность – задание, в рамках которого целью аудитора является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей, в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Критерии представляют собой контрольные показатели, используемые для оценки или измерения оцениваемого предмета задания. Применимые критерии – это критерии, используемые в конкретном задании (п. 12 МСЗОУ 3000).

В соответствии с частью 7 статьи 1 Закона №307-ФЗ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- а) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- б) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- в) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

г) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

д) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

е) оценочную деятельность;

ж) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

з) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

и) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Согласно информационному сообщению Минфина России от 28 января 2010 г. «Для пользователей аудиторских услуг» (п. 2):

- указанные услуги не являются аудиторскими услугами и могут оказываться не только аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, но и неаудиторскими организациями;
- могут оказываться другие услуги, при условии, что такие услуги связаны с аудиторской деятельностью и оказание их не влечет возникновение конфликта интересов и не создает угрозу возникновения такого конфликта. Приведенный перечень услуг, которые аудиторские организации, индивидуальные аудиторы могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим.

Исходя из части 1 статьи 8 Закона №307-ФЗ некоторые прочие услуги могут являться несовместимыми с проведением аудита, то есть попадают под прямой запрет. К ним относятся услуги, оказывавшиеся в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам.

При оказании прочих услуг аудитор должен руководствоваться тем, что аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта (ч.3 ст.8 Закона №307-ФЗ).

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов установлены Кодексом этики.

В случаях, когда целью профессиональной услуги является выражение уверенности, соблюдение одного из основных принципов этики - объективности требует независимости аудитора от клиентов, которым предоставляется такая услуга, в соответствии с применимыми положениями Правил независимости.

Несмотря на то, что оказание прочих услуг (кроме восстановления и ведения бухгалтерского учета, а также составления бухгалтерской (финансовой) отчетности) возможно одновременно с проведением аудита, следует особо отметить, что это может привести к нарушению основных этических принципов,

особенно, если оказание услуги непосредственно влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Например, оценочная деятельность, автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий, юридическая помощь. Аудитор должен оценить возможные угрозы нарушению принципов этики до момента предоставления таких услуг, руководствуясь Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Появление в России в 2001 году Закона «Об аудиторской деятельности» показало окончательное становление системы российского аудита и определило дальнейшее развитие. Результатом развития системы является создание нескольких уровней нормативной документации, в соответствии с которой осуществляется аудиторская деятельность.

1-ый уровень – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность. К иным нормативным правовым актам относятся: Гражданский кодекс РФ; Налоговый кодекс РФ; Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»; Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»; Федеральный закон «О противодействии коррупции»; другие законы и принимаемые в соответствии с ними иные нормативные правовые акты.

2-ой уровень – международные стандарты аудита (МСА), кодекс профессиональной этики аудиторов, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, которые охватывают практически все аспекты аудита.

3-ий уровень – стандарты СРО аудиторов.

4-ый уровень – методические рекомендации по проведению аудита, рекомендации Минфина России по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности, письма Минфина России, комментарии и разъяснения.

5-ый уровень – внутренние стандарты аудиторских организаций.

Основным законом, регулирующим аудиторскую деятельность, является Федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее Закон №307-ФЗ). Закон содержит 26 статей, при этом статья 24, которой было отменено лицензирование аудиторской деятельности, утратила силу. В статьях действующего Закона №307-ФЗ отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности.

Статьи 3 и 4 Закона №307-ФЗ дают понятия аудиторской организации и аудитора. Аудиторские услуги осуществляют:

1) аудиторские организации. Аудиторская организация – это коммерческая организация, которая является членом одной из СРО аудиторов.

2) аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из СРО аудиторов.

В статье 11 Закона №307-ФЗ изложены требования к претендентам для получения квалификационного аттестата аудитора.

Аудиторы могут быть работниками на основании трудового договора или индивидуальными предпринимателями.

Аудируемой организации при заключении договора о проведении аудита следует проверить членство в СРО лиц, с которыми заключается договор, чтобы

убедиться, что аудиторское заключение будет легитимным (см. комментарий к ч.1 «Обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора» раздела 2.5).

Стандарт (в переводе с английского – норма, образец) – нормативный документ, утвержденный признанным органом (или предприятием), в котором устанавливаются общие принципы, характеристики, требования и методы, касающиеся определенных объектов деятельности, направленных на упорядочение и оптимизацию работы в определенной области.

Стандарты определяют единые требования к проведению аудита, масштабу проверки, видам отчетов аудитора, вопросам методологии, а также основным принципам, которым должны следовать все представители этой профессии. Соблюдение аудиторских стандартов позволяет обеспечить определенный уровень гарантии правильности мнения аудитора о достоверности отчетности и единое понимание всеми заинтересованными пользователями результатов аудиторской проверки. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудитора.

Пунктом 1 статьи 7 Закона №307-ФЗ установлено, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с МСА, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, СРО аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности СРО аудиторов.

Вместе с тем, пункт 2 статьи 7 предусматривает особенности для стандартов аудиторской деятельности СРО аудиторов. Они:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным МСА, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить МСА;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной СРО аудиторов.

С точки зрения Закона №307-ФЗ Кодекс профессиональной этики аудиторов также является обязательным к применению аудиторскими организациями и аудиторами. Каждая СРО аудиторов принимает одобренный САД кодекс. СРО аудиторов вправе включить в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

В России МСА действуют с 01.01.2017 г.

МСА регулируют аудит и обзорные проверки, прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг, выполняемых в соответствии с международными стандартами. МСА делятся по сфере применения на следующие.

Контроль качества

Международные стандарты контроля качества МСКК 1

Аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов

Международные стандарты аудита МСА 100 – 999

Международные стандарты обзорных проверок МСОП 2000 – 2699

Задания, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок финансовой информации прошедших периодов

Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность МСЗОУ 3000 – 3699

Сопутствующие услуги

Международные стандарты сопутствующих услуг МССУ 4000 – 4699

Контроль качества в аудиторских организациях.

Особое место в аудиторских стандартах занимает Международный стандарт контроля качества 1 (МСКК 1) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

МСКК 1 устанавливает обязанности аудиторской организации в области её системы контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг. Этот стандарт следует рассматривать вместе с соответствующими этическими требованиями.

Система контроля качества включает в себя политику, направленную на достижение цели аудиторской организации, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что:

(а) аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;

(b) заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов (п. 16):

(а) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;

(b) соответствующие этические требования;

(c) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;

(d) кадровые ресурсы;

(e) выполнение задания;

(f) мониторинг.

Обеспечение соблюдения каждого из этих элементов раскрыто в стандарте.

Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора и аудируемых лиц

В соответствии со статьями 13 и 14 Закона №307-ФЗ каждый из участников договора о проведении аудита имеет права и несет обязанности, закрепленные законом.

Саморегулирование аудиторской профессии осуществляется на основании статьи 17 Закона №307-ФЗ и в соответствии с Федеральным законом от 01.12.2007 г. №315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее - Закон №315-ФЗ).

Под саморегулированием понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил (ч.1 ст.2 Закона №315-ФЗ).

Субъектами предпринимательской деятельности в аудите являются аудиторские организации – юридические лица и индивидуальные предприниматели. Субъектами профессиональной деятельности являются аудиторы – физические лица.

СРО аудиторов признаются некоммерческие организации, основанные на членстве в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности

(ч.1 ст.17 Закона №307-ФЗ). Некоммерческая организация приобретает статус СРО аудиторов с даты ее включения в государственный реестр СРО аудиторов (ч.2 ст.17 Закона №307-ФЗ).

В настоящее время в реестр включены 2 (две) СРО аудиторов:

- «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация);
- Ассоциация «Содружество».

Требования к некоммерческим организациям для включения в государственный реестр СРО аудиторов изложены в части 3 статьи 17 Закона №307-ФЗ:

1) объединения в составе СРО в качестве ее членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 коммерческих организаций, соответствующих установленным Законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов СРО аудиторов, принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения СРО аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) СРО аудиторов.

Кроме основных требований, изложенных выше, СРО аудиторов выполняет также функции, способствующие развитию профессии (ч.5 ст. 17 Закона №307-ФЗ):

- разрабатывает и утверждает стандарты аудиторской деятельности СРО аудиторов,
- принимает правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов,
- участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Чтобы стать членом СРО аудиторов, необходимо соблюсти ряд требований к членству, которые изложены в статье 18 Закона №307-ФЗ.

Для аудиторских организаций:

1) аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) численность аудиторов, являющихся работниками аудиторской организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

3) доля уставного (складочного) капитала аудиторской организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента;

4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом аудиторской организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа аудиторской организации, должны быть аудиторами. Полномочия исполнительного органа коммерческой организации не могут быть переданы по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю (управляющему);

5) безупречная деловая репутация;

Комментарий. Безупречная деловая репутация аудиторов и аудиторских организаций обеспечивается соблюдением требований законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости и кодекса профессиональной этики аудиторов. САД опубликовал «Разъяснение смысла понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности» (приложение № 3 к протоколу от 27.06.2018 № 40 и протокол №42 от 22.10.2018), и как деловую репутацию должны оценивать СРО.

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы (ст.10 Закона №307-ФЗ);

7) уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

8) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов.

Для аудиторов:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация (см. Комментарий для аудиторских организаций);

3) уплата взносов в СРО аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) СРО аудиторов;

5) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы для индивидуального аудитора.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной СРО аудиторов (ч.4 ст.18 Закона №307-ФЗ).

Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов изложены в статье 20 Закона № 307-ФЗ и применяются СРО аудиторов в соответствии с требованиями части 4 статьи 3 Закона №315-ФЗ.

Меры дисциплинарного воздействия применяются СРО аудиторов при нарушении требований Закона №307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Могут применяться следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынесение предписания, обязывающее члена СРО аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынесение члену СРО аудиторов предупреждения в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложение штрафа на члена СРО аудиторов;

4) принятие решения о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в СРО аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принятие решения об исключении аудиторской организации, аудитора из членов СРО аудиторов;

6) применение иных установленных внутренними документами СРО аудиторов мер.

Надзор и контроль выполнения законодательных требований и требований нормативно-правовых актов в области аудиторской деятельности проводится на двух уровнях: государственном уровне; на уровне саморегулируемых организаций.

Уполномоченный федеральный орган по аудиторской деятельности – Минфин России. В соответствии со статьей 15 Закона №307-ФЗ функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган, которым является Минфин России и принимает следующие нормативные правовые акты:

- акты о введении в действие и прекращении действия МСА для применения на территории Российской Федерации:
- порядок проведения экспертизы применимости документов, содержащих МСА, на территории Российской Федерации;
- порядок ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также перечень включаемых в них сведений;
- положение о САД и положение о рабочем органе САД.

Кроме того, Минфин России осуществляет:

- ведение государственного реестра СРО аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- государственный контроль (надзор) за деятельностью СРО аудиторов;
- определение порядка, сроков и формы отчета об исполнении СРО аудиторов, их членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- утверждение состава САД;
- утверждение состава и численности рабочего органа САД;
- организацию признания Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности, а также МСА для применения на территории Российской Федерации.

Создание САД предусмотрено статьей 16 Закона №307-ФЗ в целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности.

Для того чтобы аудиторская деятельность могла обеспечить общественные интересы, в состав Совета включен широкий круг пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Из 17 членов Совета только 2 являются представителями СРО аудиторов, остальные являются:

- представителями пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности (10);
- представителями Минфина России (2);
- представителями различных федеральных органов исполнительной власти и ЦБ РФ (4).

Кроме этого, в целях подготовки решений Совета создан рабочий орган, который на 70% состоит из представителей всех СРО аудиторов.

САД осуществляет следующие функции:

- 1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 2) рассматривает проекты нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобряет правила независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекс профессиональной этики аудиторов, определяет области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

4) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

5) рассматривает обращения и ходатайства СРО аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

6) осуществляет в соответствии с Федеральным законом и положением о САД иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Государственный контроль (надзор) за деятельностью СРО аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган – Минфин России.

Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью СРО аудиторов является соблюдение ими требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

Проверки бывают плановые и внеплановые. Внеплановые проверки проводятся на основании жалобы в Минфин России на нарушение СРО требования законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

За нарушения предусматриваются наказания:

1) вынести предписание, обязывающее СРО аудиторов устранить выявленные по результатам такой проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов;

3) вынести решение об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра СРО аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3 - 5 части 5 статьи 21 Закона № 307-ФЗ.

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра СРО аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов, проводимых СРО аудиторов (ст. 10 Закона № 307-ФЗ)

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют СРО аудиторов в отношении своих членов, а также Федеральное казначейство в отношении аудиторских организаций, которые проводят обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Закона № 307-ФЗ (см. раздел 1.2 настоящего пособия).

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля установлены Приказом Минфина России от 18.12.2015 № 203н «Об

утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля».

Раздел 2. Организация проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Тема 3. Организация подготовки аудиторской деятельности

Для определения возможности заключения договора о проведении аудита с руководством аудируемой организации проводится преддоговорная работа.

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;

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

Обязательные условия проведения аудита – использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства на проведение аудита.

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

(а) определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая применена при подготовке финансовой отчетности;

(b) получить подтверждение руководства в том, что оно 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, которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;

б. дополнительной информацией, которую аудитор может запросить для целей аудита;

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

Руководство может наложить на предлагаемое аудиторское задание такое ограничение на объем работ, выполняемых аудитором, при котором аудитор посчитает, что это ограничение может привести к тому, что аудитор откажется от выражения мнения о финансовой отчетности. В этом случае аудитор не может принять предложение о проведении такого ограниченного аудита, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами.

Аудитор также не может принять предложение о выполнении аудита в случае отсутствия обязательных условий для проведения аудита.

Аудитор должен согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены **в письме-соглашении об условиях аудиторского задания** и должны включать:

(а) цель и объем аудита финансовой отчетности;
(b) обязанности аудитора;
(с) обязанности руководства;
(d) ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;
(е) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор, а также заявление о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых заключение или отчет аудитора могут отличаться от ожидаемого по форме и содержанию.

Пример письма-соглашения об условиях аудиторского задания содержится в Приложении 1 к стандарту 210.

Согласно МСА 210 согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.

Однако в российском законодательстве юридическим документом, на основании которого проводится аудит, является договор, который может непосредственно включать все согласованные условия проведения аудита, или содержать ссылку на письмо-соглашение.

Подписание договора проводится в соответствии с процедурами, установленными у аудируемой организации и в аудиторской организации.

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг для различных аудируемых организаций могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются:

- цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- заключительные документы: аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- ответственность руководства аудируемой организации за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания оказанной услуги и порядок расчетов.

Чем более подробно аудитор укажет в договоре условия проведения аудита, тем меньше будет возможностей для возникновения конфликта интересов между аудируемой организацией и аудиторской организацией (аудитором).

В числе обязанностей аудируемой организации в договоре оказания аудиторских услуг следует предусмотреть:

- соблюдение договоренностей, связанных с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемой организации в ходе планирования аудита;
- право аудитора получить от руководства аудируемой организации официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- обязательство руководства аудируемой организации содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемой организации с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

- обязательство руководства аудируемой организации обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемой организации.

Важными факторами при проведении аудита могут оказаться и другие условия, которыми аудитор при необходимости мог бы воспользоваться. Поэтому при заключении договора аудитор должен предусмотреть следующее:

- необходимость привлечения к работе по каким-либо вопросам, связанным с проведением аудита, других аудиторов и экспертов;
- необходимость привлечения к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемой организации;
- необходимость взаимодействия предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и МСА;
- любые дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией.

Стратегия в научной литературе понимается как искусство проведения больших операций, включающих их подготовку, организацию и использование имеющихся в распоряжении средств таким образом, чтобы в фактически существующих условиях достигнуть поставленной цели.

Стратегические вопросы для достижения целей аудита решаются на стадии планирования проверки. Планированию аудита посвящен МСА 300 «Планирование 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. Надлежащее планирование:

- помогает аудитору уделять надлежащее внимание важным аспектам аудита;
- помогает аудитору своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
- помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения таким образом, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;
- оказывает помощь при выборе членов аудиторской группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, а также при распределении работ между ними;
- способствует осуществлению руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также анализа результатов их работы;
- в тех случаях, когда это имеет место, оказывает помощь в координации работы аудиторов компонентов организации и экспертов.

Планирование аудита состоит из двух этапов:

1. Предварительная работа по заданию:

- выполнить процедуры в отношении продолжения отношений с клиентом и данного аудиторского задания;
- оценить соблюдение соответствующих этических требований, включая независимость;
- получить понимание условий аудиторского задания.

2. Работы по планированию:

2.1. Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита:

- выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;
- характер информационного взаимодействия;
- проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для аудита.

2.2. Аудитор должен разработать плана аудита, включающего описание:

- характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 3151;
- характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок в соответствии с МСА 330;
- прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям МСА.

Планирование предполагает анализ сроков определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до начала выполнения последующих аудиторских процедур. Например, 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.

Изучение деятельности аудируемой организации проводится в соответствии с МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

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, чтобы обеспечить основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения (п. 3).

Определение понятия «предпосылки» дано в пункте 4а стандарта:

«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».

Очевидно, что такие заявления являются требованиями нормативных актов к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основе которых в организации формируется концепция подготовки финансовой отчетности.

Что относится к предпосылкам, используемым аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений?

Они подразделяются на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

Предпосылка	Определение предпосылки
<i>1. Предпосылки о видах операций и событиях за аудируемый период</i>	
Наличие	Операции и события, зарегистрированные в учете или раскрываемые в отчетности, имели место и имеют отношение к организации
Полнота	Все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено
Точность	Суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и раскрытие информации правильно оценено и описано
Своевременность признания	Операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде
Классификация	Операции и события отражены на надлежащих счетах
Представление	Операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности
<i>2. Предпосылки об остатках по счетам на конец периода:</i>	
Существование	Активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют
Права и обязанности	Организация владеет правами на активы или контролирует их, и обязательства представляют собой законные обязанности организации
Полнота	Все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено
Точность, оценка и распределение	Активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации
Классификация	Активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах
Представление	Активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и однозначно описаны, и связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Аудитор может использовать предпосылки, описанные выше, или может сформулировать их другим способом, при условии, что все описанные выше аспекты были охвачены. Например, аудитор может объединить предпосылки по операциям и событиям с предпосылками об остатках по счетам.

Получение понимания аудируемой организации и ее окружения, включая средства внутреннего контроля организации – это непрерывный динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на протяжении всего аудита при:

- а) оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности;
- б) определении существенности в соответствии с МСА 320;
- в) рассмотрении надлежащего характера выбранной учетной политики и ее применения, а также адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности;
- г) выявлении областей или раскрытии информации, в которых может потребоваться особое внимание аудитора, таких как операции между связанными сторонами, надлежащее использование руководством допущения о непрерывности деятельности организации, а также рассмотрение деловых целей операций;
- д) расчете ожидаемых показателей для использования при проведении аналитических процедур;
- е) проведении процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая разработку и выполнение дальнейших аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- ж) оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как надлежащий характер допущений, а также письменные и устные заявления руководства.

Для определения необходимой степени понимания организации аудитор применяет профессиональное суждение. Основным критерий для аудитора состоит в определении того, достаточно ли полученное понимание для достижения целей, заявленных в МСА 315.

Это указывает на то, что нет точных (нормативных) требований к необходимой информации и методов ее определения.

Подробно вопросы для рассмотрения аудитором изложены в пунктах А25 – А48 стандарта МСА 315.

В обобщенном виде необходимая информация заключается в понимании следующих проблем, представленных в таблице.

Деятельность организации и её окружение	Примеры факторов, влияющих на деятельность организации
Значимые отраслевые факторы	<ul style="list-style-type: none"> • рынок и конкурентная среда, включая спрос, производительность и ценовую конкуренцию; • цикличность или сезонность деятельности; • производственные технологии, относящиеся к продукции организации; • энергоснабжение и его стоимость.
Регуляторные факторы	<ul style="list-style-type: none"> • принципы бухгалтерского учета и отраслевую практику; • нормативная база регулируемой отрасли; • законодательство и нормативная база, оказывающие важное влияние на операции организации, включая непосредственный надзор; • налогообложение (корпоративное и иное); • государственная политика, в данный момент оказывающая влияние на ведение бизнеса организацией, в частности, денежно-кредитная

	<p>политика, включая систему валютного контроля, налоговые, финансовые льготы (например, программы государственной помощи), а также политику в области тарифов и ограничений торговли;</p> <ul style="list-style-type: none"> • требования по охране окружающей среды, связанные с отраслью и бизнесом организации.
Прочие внешние факторы	<ul style="list-style-type: none"> • общие экономические условия; • процентные ставки; • доступность финансирования; • инфляция; • переоценка валюты.
Операционная деятельность	<ul style="list-style-type: none"> • характер деятельности (производственная, торговая, банковская, страховая, коммунальные услуги, транспортные услуги т.д.); • характер источников выручки, продукции или услуг и рынки, в том числе участие в электронной коммерции, например, посредством продаж через Интернет и маркетинга; • ведение операционной деятельности (например, этапы и методы производства или деятельность, подверженная экологическим рискам); • альянсы, совместные предприятия и аутсорсинг; • географическое распределение и деление на отраслевые сегменты; • расположение производственных сооружений, складов и офисов, а также расположение и количество запасов; • ключевые покупатели и основные поставщики товаров и услуг, соглашения в сфере трудовых отношений (включая наличие договоров с профсоюзами, пенсионных и других программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности, опционов на акции или поощрительные премии, а также государственное регулирование трудовых отношений); • исследования и разработки и соответствующие затраты; • операции со связанными сторонами.
Инвестиции и инвестиционная деятельность	<ul style="list-style-type: none"> • планируемые или осуществленные в недавнем прошлом приобретения или продажи капиталовложений; • инвестиции в ценные бумаги и займы и их выбытие; • капиталовложения; • инвестиции в неконсолидированные организации, включая партнерства, совместные предприятия и организации специального назначения;
Финансирование и финансовая деятельность	<ul style="list-style-type: none"> • основные дочерние и ассоциированные организации, включая консолидированные и неконсолидированные структуры; • структура долга и соответствующие условия, включая соглашения о забалансовом финансировании и договоры аренды; • бенефициары (местные и иностранные, их деловая репутация и опыт) и связанные стороны; • производные финансовые инструменты.

<p>Финансовая отчетность</p>	<ul style="list-style-type: none"> • принципы бухгалтерского учета и особенности отраслевой практики, включая основные отраслевые категории (например, займы и инвестиции для банков или исследования и разработки для фармацевтических организаций); • практика признания выручки; • порядок учета справедливой стоимости; • активы, обязательства и операции в иностранной валюте; • порядок учета необычных или сложных операций, включая порядок учета в спорных или новых областях (например, учет вознаграждения, основанного на стоимости акций).
<p>Выбор и применение организацией учетной политики</p>	<ul style="list-style-type: none"> • методы, используемые организацией для учета существенных и необычных операций; • влияние существенных положений учетной политики в спорных или новых областях, в которых недостаточно официальных рекомендаций или отсутствует консенсус; • изменения в учетной политике организации; • стандарты финансовой отчетности и законы и нормативные акты, которые являются новыми для организации, а также то, когда и каким образом организация применит эти требования.
<p>Цели и стратегии и сопутствующие бизнес-риски</p>	<ul style="list-style-type: none"> • изменения в отрасли (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если у организации нет соответствующего персонала или опыта в решении вопросов, связанных с развитием отрасли); • новые продукты и услуги (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если существует повышенная ответственность за качество продукции); • расширение бизнеса (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, если спрос не был точно оценен); • новые требования к бухгалтерскому учету (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при неполном или неправильном выполнении таких требований или при повышении затрат, необходимых для их выполнения); • нормативные требования (потенциальные бизнес-риски могут приводить, например, к росту правовых рисков); • текущие и будущие потребности в финансировании (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при утрате финансирования по причине неспособности организации соблюдать соответствующие требования); • использование ИТ (потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, вследствие несовместимости информационных систем и процессов в организации); • последствия внедрения той или иной стратегии, в частности, любые последствия, которые могут привести к появлению новых требований к бухгалтерскому учету

	(потенциальные бизнес-риски могут возникать, например, при неполном или неверном выполнении таких требований).
Оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> • ключевые показатели деятельности (финансовые и нефинансовые) и ключевые коэффициенты, тенденции и операционная статистика; • анализ финансовых результатов в сопоставлении с предыдущим периодом; • бюджеты, прогнозы, анализ отклонений, информация о сегментах, отчеты подразделений, департаментов и других организационных структур; • оценка результатов работы сотрудников и политика в области материальных поощрений; • сравнение результатов деятельности организации с результатами деятельности конкурентов.
Система внутреннего контроля	См. подраздел «Система внутреннего контроля».

Понимание системы внутреннего контроля организации помогает аудитору выявить те виды потенциальных искажений и факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения, а также определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур.

Система внутреннего контроля разрабатывается, внедряется и поддерживается с целью снижения выявленных бизнес-рисков, которые ставят под угрозу достижение любой из целей организации, касающихся:

- надежности финансовой отчетности организации;
- результативности и эффективности ее операционной деятельности;
- соблюдения ею применимого законодательства и нормативных актов.

Поход к разработке, внедрению и поддержанию системы внутреннего контроля зависит от размера и сложности организации.

Элементы системы внутреннего контроля рассмотрены в таблице в соответствии с МСА 315.

Элемент системы внутреннего контроля	Пояснения в соответствии с МСА 315
Контрольная среда	<p>Контрольная среда охватывает функции административного и корпоративного управления, отношение руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к системе внутреннего контроля организации, их осведомленность в этой области и соответствующие действия, а также значение, придаваемое организацией системе внутреннего контроля. Контрольная среда задает общий тон в организации, воздействуя на осознание сотрудниками необходимости контроля.</p> <p>Элементы контрольной среды, которые могут оказаться значимыми при получении ее понимания:</p> <p>(а) информирование о принципе честности и этических ценностях - это основные элементы, влияющие на эффективность организации, администрирования и мониторинга средств контроля;</p> <p>(b) приверженность компетентности - такие вопросы, как</p>

	<p>определение руководством уровня компетентности для определенных должностей, а также того, какие навыки и знания требуются для обеспечения соответствующего уровня компетентности;</p> <p>(с) участие лиц, отвечающих за корпоративное управление - такие характеристики лиц, отвечающих за корпоративное управление, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> - их независимость от руководства; - их опыт и положение; - степень их участия и информация, которую они получают, а также их анализ деятельности; - надлежащий характер их действий, включая уровень сложности вопросов, которые поднимаются и решаются с участием руководства, а также их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами; <p>(d) философия и стиль управления руководством - такие характеристики руководства, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> - подход к принятию и управлению бизнес-рисками; - позиция и действия руководства в отношении к финансовой отчетности; - отношение к обработке информации, функциям и персоналу, связанным с бухгалтерским учетом; <p>(е) организационная структура - система, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность организации, направленная на достижение ее целей;</p> <p>(f) распределение должностных полномочий и ответственности - то, каким образом распределены ответственность и полномочия по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархия полномочий;</p> <p>(g) кадровая политика и практика - политика и практика, относящиеся, в частности, к набору сотрудников, их адаптации, подготовке, аттестации, консультированию, продвижению, заработной плате и дисциплинарным мерам. Наличие удовлетворительной контрольной среды может являться положительным фактором при оценке аудитором рисков существенного искажения. Однако удовлетворительная контрольная среда не является абсолютным препятствием для недобросовестных действий, хотя она может способствовать снижению риска таких действий. Напротив, недостатки в контрольной среде могут снизить эффективность средств контроля, в частности – в отношении недобросовестных действий.</p>
<p>Процесс оценки рисков организации</p>	<p>Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности; (b) оценка значительности рисков; (c) оценка вероятности возникновения рисков; (d) принятие решений о мерах по снижению таких рисков.

	<p>Процесс оценки рисков в организации формирует основу для определения руководством тех рисков, которыми необходимо управлять. Если этот процесс соответствует обстоятельствам, включая характер, размер и сложность деятельности организации, он помогает аудитору при выявлении рисков существенного искажения. Вопрос о том, соответствует ли процесс оценки рисков организации сложившимся обстоятельствам, является предметом профессионального суждения.</p>
<p>Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие</p>	<p>Понятие информационной системы дает Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» - «информационная система — совокупность содержащейся в базах данных информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий и технических средств». В широком смысле информационная система есть совокупность технического, программного и организационного обеспечения, а также персонала, предназначенная для того, чтобы своевременно обеспечивать надлежащих людей надлежащей информацией.</p> <p>Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности; (b) процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции иницируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности; (c) соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате; (d) то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности; (e) процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации; (f) средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок. Это понимание информационной системы, относящейся к подготовке финансовой отчетности, должно включать соответствующие аспекты, связанные с раскрываемой в финансовой отчетности информацией, которая получена из

	<p>или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей. Качество генерируемой системой информации оказывает влияние на способность руководства принимать надлежащие решения в рамках управления и контроля за деятельностью организации и обеспечивать подготовку заслуживающих доверия финансовых отчетов.</p> <p>Большинство организаций использует компьютеризированные информационные системы для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетов для управленческих целей. Однако даже при широком применении информационных технологий в системах внутреннего контроля будут существовать элементы, выполняемые вручную. Соотношение между автоматизированными и выполняемыми вручную элементами бывает различным и зависит от характера и масштабов деятельности организации. Задача аудитора выявить риски информационных систем, которые могут оказать влияние на подготовку финансовой отчетности.</p>
Контрольные действия	<p>Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудитора, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий, связанных с каждым значительным видом операций, остатком по счету и раскрытием в финансовой отчетности или с каждой соответствующей предпосылкой</p> <p>Контрольные действия, значимые для аудита:</p> <ul style="list-style-type: none"> - контрольные действия, которые необходимо рассматривать как значимые, поскольку они связаны со значительными рисками, а также с рисками, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств; - контрольные действия, которые расцениваются как значимые согласно профессиональному суждению аудитора. <p>Суждение аудитора о значимости контрольных действий для аудита зависит от выявленного риска, который может привести к существенному искажению.</p>
Мониторинг средств контроля	<p>Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности системы внутреннего контроля в течение какого-либо периода. Он включает своевременную оценку эффективности средств контроля и осуществление необходимых корректирующих действий. Руководство осуществляет мониторинг средств контроля непрерывно, путем отдельных оценок или сочетая оба подхода.</p>

Требования к документированию содержатся в МСА 230 «Аудиторская документация».

Аудиторская документация, отвечающая требованиям МСА 230 и специфическим требованиям к документации, содержащимся в прочих применимых МСА, обеспечивает:

(а) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора;

(б) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Аудиторская документация также выполняет целый ряд дополнительных функций, включая следующее:

- помогает аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
- 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;
- обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества в соответствии с МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства;
- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

Аудиторская документация, рабочая документация, рабочие документы – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фото пленке, в электронном виде или в другой форме.

Аудиторский файл – одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию.

Примеры аудиторской документации:

- аудиторские программы;
- аналитические документы;
- памятные записки по проблемным вопросам;
- краткие сводки значимых вопросов;
- письма-подтверждения и письменные заявления;
- контрольные перечни;
- переписка (включая электронную) по значимым вопросам.

Аудитор может включить в аудиторскую документацию выдержки или копии документов аудируемой организации (например, значимые и специфические договоры и соглашения). Аудиторская документация, однако, не должна подменять собой бухгалтерские записи организации.

Важным фактором при определении формы, содержания и объема аудиторской документации по значимым вопросам являются масштабы применения профессионального суждения при проведении работ и при оценке их результатов.

Документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым.

Однако аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

(а) характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения МСА и применимых законодательных и нормативных требований;

(b) результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;

(c) значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла. По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения.

В связи с тем, что информация в рабочей документации аудитора практически является конфиденциальной, аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени.

В соответствии с пунктом A23 МСА 230 срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет 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.

Национальным законодательством РФ установлены более продолжительные сроки хранения рабочей документации аудитора (п. 3 ч. 2 ст. 13 Закона № 307-ФЗ): аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, на территории Российской Федерации, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации

Руководитель организации должен назначить ответственное лицо за хранение материалов проверок. Доступ к материалам проверок лиц, не имеющих отношения к проведению конкретного аудита, не допускается. Кроме того, должен быть установлен порядок ознакомления с архивными материалами.

Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

Существенность рассматривается в МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».

Очень большое значение как в бухгалтерском учете, так и для оценки достоверности финансовой отчетности имеет понятие существенности информации.

Разные концепции подготовки финансовой отчетности могут по-разному описывать существенность, но, как правило, они содержат следующие положения:

- искажения, включая упущения, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности;

- профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
- суждения относительно существенности тех или иных вопросов для пользователей финансовой отчетности выносятся исходя из общих информационных потребностей пользователей как группы. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.

Понятие существенности, соответствующее МСА 320, не противоречит пункту 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»:

«Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности».

Правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими ПБУ. Раскрытие статей в бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится с учетом существенности.

Таким образом, существенность является фактором, который обязательно используется и службой бухгалтерского учета, и аудиторами. Понятие существенности используется всегда, когда речь идет об оценке заинтересованными пользователями финансового положения организации.

Аудитором принцип существенности применяется как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке влияния на аудит выявленных искажений, при оценке влияния на финансовую отчетность неисправленных искажений, если такие имеются, и при формулировании мнения в аудиторском заключении.

В п. 10 МСА 320 определено, что при формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Однако аудитор должен учитывать, что в организации могут существовать конкретные обстоятельства (один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации), при которых меньшее значение, чем установленный уровень существенности, может оказать влияние на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. В этом случае аудитор должен также определить уровень или уровни существенности для этих конкретных обстоятельств.

Существенность, определенная на этапе планирования аудита, не обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдельности или в совокупности всегда будут оцениваться как несущественные. Конкретные обстоятельства, относящиеся к тем или иным искажениям, могут служить основанием для оценки аудитором таких искажений как существенных, даже если они оказались меньше установленной величины существенности. Практически невозможно разработать аудиторские процедуры, позволяющие обнаруживать все искажения, которые могут быть существенными лишь в силу их характера. Однако соображения относительно характера потенциальных искажений в раскрытии информации важны при разработке аудиторских процедур в ответ на риски существенных искажений. Также при оценке влияния всех неисправленных искажений на финансовую отчетность аудитор анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения.

Существенность для выполнения аудиторских процедур является количественным критерием оценки. Очевидно, что должен быть установлен критерий (уровень) того, что считать существенной информацией.

Внешний аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению, которое основано на качественных оценках рисков существенного искажения и состояния системы внутреннего контроля организации.

Факторами, которые могут указывать на существование одного или более определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, которые могут оказывать влияние на экономические решения пользователей при искажениях меньше величины существенности, являются:

- влияние законов, нормативных актов или применимой концепции подготовки финансовой отчетности на ожидания пользователей в отношении оценки или раскрытия информации по определенным статьям (например, операции между связанными сторонами, а также вознаграждения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление);
- раскрытие ключевой информации в отношении отрасли, в которой ведет операционную деятельность организация (например, расходы на исследования и разработки в фармацевтической организации);
- уделяется ли особо пристальное внимание какому-либо конкретному аспекту деятельности организации, который отдельно раскрывается в финансовой отчетности (например, недавно приобретенному бизнесу).

Кроме того, согласно МСА 320 существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом.

В Кодексе об административных правонарушениях (КоАП РФ) от 30.12.2001 № 195-ФЗ, есть понятие «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности» (ст. 15.11).

Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10% вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10%;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

В настоящем разделе рассматриваются способы установления уровня существенности для финансовой отчетности в целом для целей оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Наиболее часто используются следующие способы установления уровня существенности:

1) аудитор принимает за допустимое значение ошибки абсолютную величину в денежном выражении на основании профессионального (субъективного) мнения;

2) величина ошибки определяется как процент от общего итога соответствующих данных за отчетный год. В качестве данных за отчетный год, как правило, принимается каждая строка баланса и отчета о прибылях и убытках. Процент устанавливается аудитором самостоятельно;

3) аудитор использует методику расчета уровня существенности с использованием выбранного контрольного показателя.

Согласно МСА 320 во многих случаях в качестве точки отсчета при определении существенности для финансовой отчетности в целом применяется определенный процент выбранного контрольного показателя. Следующие факторы могут повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя (п. А4 МСА 320):

- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
- факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации склонны обращать особенно пристальное внимание (например, для целей оценки финансовых результатов пользователи, как правило, обращают внимание на прибыль, выручку или чистые активы);
- характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность;
- структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать более пристальное внимание на активы и права требования по ним, чем на прибыль организации);
- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

Примерами надлежащих контрольных показателей, в зависимости от обстоятельств той или иной организации, можно считать категории отраженного в отчетности дохода, такие как прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль и совокупные расходы, собственный капитал или стоимость чистых активов. В коммерческих организациях часто используется такой контрольный показатель, как прибыль до налогообложения от операционной деятельности. Если прибыль до налогообложения от операционной деятельности волатильна, более подходящими контрольными показателями

могут оказаться, например, валовая прибыль или совокупная выручка (п. А5 МСА 320).

Оценку выявленных нарушений с точки зрения существенности проводят по их совокупному влиянию на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности. При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных существенных искажений, упускается из виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе и не оставляет запаса на возможные необнаруженные искажения. Существенность для выполнения аудиторских процедур (которая, как следует из определения, представляет собой одну или несколько величин) устанавливается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом (п. А13 МСА 320).

Существенность для финансовой отчетности в целом (а также для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации) может потребовать пересмотра вследствие изменения обстоятельств, имевшего место в ходе аудита (например, решения об отчуждении значительной части бизнеса аудируемой организации), поступления новой информации или изменения представлений аудитора об организации и ее операционной деятельности в результате проведения аудита. Например, если в ходе аудита становится ясно, что реальные финансовые результаты, скорее всего, могут оказаться значительно отличающимися от ожидавшихся на конец периода, хотя изначально использовались для определения существенности для финансовой отчетности в целом, аудитор должен пересмотреть эту существенность (п. А14 МСА 320).

Вся информация в отношении уровня существенности, начиная с планирования и заканчивая выдачей аудиторского заключения, документируется. Если уровень существенности изменяется, то документирование включает обоснование изменений.

Каким образом применяется уровень существенности, рассмотрим на следующем примере:

1) исходя из определения уровня существенности для финансовой отчетности в целом, который является предельно допустимой величиной ошибки, устанавливаем, что любые нарушения, которые в сумме не превышают этой величины, допустимы, и бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверна. Например, за предельно допустимую величину ошибки для финансовой отчетности организации аудитором принят критерий 5% от общего итога соответствующих данных за отчетный год (строк баланса и отчета о финансовых результатах). При этом аудируемой организации выдается аудиторское заключение с выражением немодифицированного мнения,

2) если по какому-либо показателю или нескольким показателям сумма искажений или ограничение объема аудита превышает уровень существенности, то бухгалтерская (финансовая) отчетность не является достоверной во всех аспектах. Внешний аудитор в этом случае выражает модифицированное мнение: делает оговорку в аудиторском заключении, высказывает отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения. Для аудитора эти области являются зонами повышенного риска, которые требуют дополнительного анализа действующих процедур и средств контроля и применения корректирующих воздействий,

3) если искажение соответствующего показателя превышает 10%, то есть искажение уже считается грубым нарушением в соответствии с Кодексом

об административных правонарушениях, то аудитору следует рассмотреть необходимость выражения отрицательного мнения по соответствующему показателю.

Важной частью аудита является получение информации о деятельности аудируемой организации, помогающей аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Получение необходимой информации позволяет аудитору оценить тот риск, который связан с ошибочным выражением мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и наличием в ней существенных искажений.

Что же такое аудиторские риски, какие виды рисков существуют, какое они могут оказать влияние на аудит и какие меры должен предпринять аудитор, чтобы избежать ошибок в работе? Рассмотрим их.

Аудиторы оперируют аудиторскими рисками, определение которых дано в Словаре терминов (ноябрь 2016 года). Данный документ применяется в контексте документов, содержащих МСА и признанных в установленном порядке применимыми на территории Российской Федерации, и во взаимосвязи с ними.

Аудиторский риск – риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случае существенного искажения финансовой отчетности. Аудиторский риск напрямую зависит от риска 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, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом:

(а) 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 по отдельности или в совокупности с другими искажениями;

(б) 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.

Неотъемлемый риск по одним предпосылкам и соответствующим им видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации бывает выше, чем по другим. Например, он может быть выше для сложных вычислений или для счетов, состоящих из сумм, полученных из оценочных значений, которые подвержены значительной неопределенности расчетных оценок. На неотъемлемый риск могут оказывать влияние и внешние обстоятельства, приводящие к возникновению бизнес-рисков. Например, в результате развития новых технологий какой-либо продукт может морально устареть, что приведет к тому, что оценка его запасов может оказаться завышенной. На неотъемлемый риск, относящийся к конкретной предпосылке, могут оказывать влияние также и те факторы в организации и ее окружающей среде, которые относятся к нескольким или всем видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. Такие факторы могут включать, например, недостаточность рабочего капитала для продолжения операционной

деятельности или упадок в той или иной отрасли, характеризующийся большим количеством банкротств среди организаций отрасли.

Риск средств контроля - риск напрямую зависит от эффективности организации и функционирования системы внутреннего контроля (аудита), связанной с целями подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Риск средств контроля присутствует всегда в силу наличия неотъемлемых ограничений, присущих системе внутреннего контроля (аудита).

Риск средств контроля является функцией действенности проектирования, внедрения и поддержания в рабочем состоянии руководством организации средств ее внутреннего контроля, призванных противостоять выявленным рискам, угрожающим достижению тех целей организации, которые имеют отношение к подготовке финансовой отчетности организации. Однако, как бы хорошо ни были спроектированы и внедрены средства внутреннего контроля, они могут лишь снизить, но не устранить риски существенного искажения в финансовой отчетности вследствие неотъемлемых ограничений внутреннего контроля. К ним относятся, например, возможность человеческих ошибок и просчетов или обхода средств контроля в результате сговора или неудачного управленческого решения, отменяющего действие средств контроля. Следовательно, некоторый риск средств контроля будет существовать всегда. Международные стандарты аудита предусматривают условия, при которых аудитор должен или может проверять операционную эффективность средств внутреннего контроля при определении природы, сроков и объема проводимых процедур проверки по существу.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски организации, существующие независимо от факта проведения аудита. Оценка этих рисков является профессиональным суждением аудитора, а не результатом точного измерения степени риска.

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 по отдельности или в совокупности с другими искажениями. Риск необнаружения связан с эффективностью аудиторской процедуры и ее применения аудитором. Риск необнаружения не может быть снижен до нуля по причине ограничений, присущих аудиту:

- применение выборочных методов контроля;
- наличие рисков информационных систем;
- профессионализм аудитора: выбор ненадлежащей процедуры для проведения контроля, неправильное применение соответствующей процедуры контроля, неправильное истолкование результатов контроля;
- человеческий фактор (возможность ошибок и искажений);
- ненадлежащее вмешательство руководства в работу системы бухгалтерского учета;
- возможность обхода внутреннего контроля в результате сговора.

Аудиторский риск определяется на стадии планирования для определения направлений и объема планирования. Аудиторский риск оценивается по профессиональному суждению аудитора качественно (высокий, средний (умеренный), низкий) или количественно (в процентах) на основании методики, принятой конкретной аудиторской организацией.

В специальной литературе аудиторский риск принято выражать следующим образом (так называемая мультипликативная модель):

$$AP = NP \times PCK \times PH \text{ или } AP = PСИ \times PH,$$

где AP – аудиторский риск;

NP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PH – риск необнаружения;

PСИ – риск существенного искажения.

Приведенную формулу нельзя рассматривать как уравнение, так как точной оценки любой составляющей аудиторских рисков, выраженной числом, не существует. Эту модель следует рассматривать как указание на то, что перечисленные факторы совместно (мультипликативно) влияют на величину риска, а изменение любого из них увеличивает или сокращает величину аудиторского риска.

Более наглядно взаимосвязь всех компонентов риска может быть рассмотрена с применением качественных оценок и эта связь показана в таблице (серым цветом выделена аудиторская оценка риска необнаружения (PH)).

Аудиторская оценка		Риска средств контроля (PCK)		
		Высокая	Средняя	Низкая
Неотъемлемого риска (NP)	Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя
	Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая
	Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая

Данную таблицу следует интерпретировать следующим образом.

Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск и риск средств контроля, тем ниже должен быть риск необнаружения. Для снижения риска необнаружения, аудитору необходимо получить больше аудиторских доказательств в ходе проведения процедур проверки на конкретном объекте, то есть увеличить объем проверки.

Чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения (п. 25 МСА 315):

(а) на уровне финансовой отчетности;

(б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

При оценке рисков в соответствии с пунктом 25 МСА 315, аудитор должен определить, является ли какой-либо из выявленных рисков, по его мнению, значительным риском.

Значительный риск – выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения при аудите (п. 4е). Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску.

При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее (п. 28):

(а) является ли данный риск риском недобросовестных действий;

(b) связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания;

(c) насколько сложны операции;

(d) относится ли риск к значительным операциям со связанными сторонами;

(e) какова степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность;

(f) связан ли данный риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации, или операциями, которые представляются необычными по иным основаниям.

Значительные риски во многих случаях относятся к значительным нестандартным операциям или вопросам, которые являются предметом суждения. Нестандартные операции – это операции, которые являются необычными либо в силу размера, либо вследствие их характера и поэтому происходят нечасто. Вопросы, связанные с суждением, могут включать расчет оценочных значений, в отношении которых существует значительная неопределенность оценки. Стандартные, несложные, систематически обрабатываемые операции с меньшей вероятностью могут привести к возникновению значительных рисков.

Риски существенного искажения по значительным нестандартным операциям могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- большее вмешательство руководства организации в определение порядка учета;
- более интенсивное использование неавтоматизированных средств в процессе сбора и обработки данных;
- сложность расчетов или принципов бухгалтерского учета;
- характер нестандартных операций, который может усложнить для организации внедрение эффективных средств контроля за этими рисками.

Риски существенных искажений по значимым вопросам, которые являются предметом суждения и требуют расчета оценочных значений, могут быть выше в связи со следующими обстоятельствами:

- принципы бухгалтерского учета в отношении оценочных значений или признания выручки могут интерпретироваться по-разному;
- требуемое суждение может быть субъективными, сложным или требовать допущений в отношении влияния будущих событий, например, суждение о справедливой стоимости.

Последствия определения какого-либо риска как значительного для целей дальнейших аудиторских процедур рассмотрены в МСА 330.

Значительные риски, связанные с рисками существенного искажения по причине недобросовестных действий рассмотрены в МСА 240.

Необходимость профессионального суждения возникает при расчете оценочных значений при отсутствии точных способов их определения.

В отношении нетипичных сделок организации следует руководствоваться, Приказом Росфинмониторинга от 08.05.2009 №103, которым утверждены «Рекомендации по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок».

Приведем факторы, которые аудитор может рассматривать при оценке каждой из составляющих риска в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности. Приведенные факторы не являются исчерпывающими, а только представляют некоторые примеры.

Риск	Примерные факторы для рассмотрения
Неотъемлемый риск	характер деятельности аудируемой организации и связанные с ним риски хозяйственной деятельности; достаточность оборотного капитала для продолжения деятельности; наличие сложных оценочных показателей бухгалтерского учета; наличие необычных, нетипичных операций; наличие операций со связанными сторонами; наличие недостатков в системе бухгалтерского учета, выявленных при проведении предыдущего аудита; достаточность компьютеризации информационной системы; квалификация персонала; судебные разбирательства.
Риск средств контроля	наличие внутреннего контроля/аудита; отношение руководства к внутреннему контролю/аудиту (контрольная среда); наличие регламентов на действующие средства контроля; оценка рисков информационных систем; наличие ограничений для внутреннего и внешнего аудита; достаточность средств контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями нормативных правовых актов; наличие необходимой документации и актов проверки бухгалтерской службы; проведение корректирующих мероприятий по результатам проверок внутренних контролеров/аудиторов; проведение мониторинга эффективности средств контроля.
Риск необнаружения	возможность недобросовестных действий, сговора; неотъемлемые ограничения аудита; достаточность запланированных аудиторских процедур недостаточная квалификация аудитора

Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита изложены в МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

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.

Искажения в финансовой отчетности могут возникать либо вследствие недобросовестных действий, либо вследствие ошибки. Недобросовестные действия отличаются от ошибки тем, что первые совершаются умышленно, а вторые неумышленно, но в итоге оба эти фактора приводят к искажению финансовой отчетности.

МСА рассматривает недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению в финансовой отчетности. Для аудитора значимы два вида умышленных искажений:

- искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности;
- искажения вследствие неправомерного присвоения активов.

В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проводится в соответствии с МСА.

Риск необнаружения существенного искажения вследствие недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения вследствие ошибки. Причина состоит в том, что недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие, такие как подделка документов, умышленное неотражение операций или намеренное представление ложной информации аудиторю. Такие попытки сокрытия труднее выявить, если они сопровождаются сговором. Сговор может привести к тому, что аудитор будет считать, что аудиторские доказательства являются убедительными, в то время как на самом деле они подделаны.

Риск того, что аудитор не обнаружит существенное искажение, вызванное недобросовестными действиями руководства, выше, чем в случае недобросовестных действий сотрудника, потому что руководство во многих случаях имеет возможность прямо или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета, представлять поддельную финансовую информацию или обходить процедуры контроля, нацеленные на предотвращение случаев совершения аналогичных недобросовестных действий другими сотрудниками.

Поэтому, при получении разумной уверенности аудитор обязан придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита, принимая в расчет возможности руководства по обходу средств контроля, а также учитывая тот факт, что аудиторские процедуры, которые результативны для обнаружения ошибки, могут не дать результата при обнаружении недобросовестных действий.

Профессиональный скептицизм – установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств.

Требование о сохранении профессионального скептицизма означает, что аудитор должен постоянно задаваться вопросом, не указывают ли полученная информация и собранные аудиторские доказательства на возможные существенные искажения вследствие недобросовестных действий. Это включает анализ надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, если применимо, средств контроля, используемых при ее подготовке и поддержании в актуальном состоянии.

Недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие. Таким образом, аудиторские процедуры, используемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении фальсификации документации. Аудитор не только не обладает навыками эксперта по установлению подлинности документов, но от него и не ожидают обладания такими навыками.

Аудитор считает представленные ему учетные записи и документы подлинными до тех пор, пока у него не имеется оснований придерживаться противоположного мнения. Однако если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, дают аудитору основания считать, что документ может не быть подлинным или в него могли быть внесены изменения, то аудитор проводит дальнейшее исследование, например:

- получение подтверждения непосредственно от третьего лица;
- проведение экспертизы для установления подлинности документа.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности заключается в преднамеренном ее искажении с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности.

Например:

- руководство аудируемой организации может манипулировать данными о прибыли аудируемого лица, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности путем влияния на их восприятие результатов деятельности и прибыльности организации;

- руководство желает оправдать ожидания рынка или максимально увеличить размеры компенсации, зависящего от финансовых результатов;

- руководство аудируемой организации существенно занижает прибыль чтобы снизить налоги;

- руководство аудируемой организации завышает прибыль в целях привлечения банковского финансирования.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может осуществляться следующими способами:

а) манипулирование, фальсификация (включая подделку), внесение изменений в данные бухгалтерского учета или подтверждающие документы, на основании которых составляется финансовая отчетность;

б) искажение в финансовой отчетности или умышленное изъятие из финансовой отчетности событий, операций и прочей значимой информации;

в) умышленное неправильное применение принципов учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.

Недобросовестное составление финансовой отчетности может быть связано также с обходом руководством аудируемой организации средств контроля, в частности, следующими способами:

а) осуществление фиктивных бухгалтерских записей, особенно ближе к концу отчетного периода, для подгонки показателей результатов хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей;

б) необоснованное изменение допущений и суждений, которые применяются при расчете оценочных значений отдельных балансовых показателей;

в) пропуск или перенесение на более поздние или ранние периоды признания в финансовой отчетности событий и операций, которые имели место в отчетном периоде;

г) пропуск, сокрытие или неверное раскрытие информации о фактах, которое требуется согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности или которое необходимо для достижения достоверного представления;

д) сокрытие или нераскрытие фактов, которые могут оказать влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности;

е) применение сложных схем сделок, направленных на искаженное представление финансового состояния или финансовых результатов деятельности аудируемой организации;

ж) 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. Неправомерное присвоение активов может совершаться различными способами, включая следующие:

а) присвоение выручки (например, присвоение денежных поступлений от дебиторов или перенаправление поступлений по списанным лицевым счетам клиентов на личные банковские счета);

б) кражи материальных или объектов интеллектуальной собственности (например, кража запасов для использования в личных целях или для перепродажи, кража отходов для их перепродажи, сговор с конкурентами о передаче данных о технологии производства за вознаграждение);

в) проведения платежей от организации в счет оплаты за товары и услуги, которые она не получала (например, платежи фиктивным поставщикам, коммерческий подкуп поставщиками ответственных за закупки организации с целью завышения закупочных цен, выплаты несуществующим сотрудникам);

г) использования активов организации в личных целях (например, использование активов в виде залога по личному займу либо по займу для связанной стороны).

Присвоение активов, как правило, сопровождается вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами.

Приложение 1 МСА 240 дает примеры недобросовестности при подготовке финансовой отчетности и при неправомерном присвоении активов.

По каждому из этих видов недобросовестных действий факторы риска классифицируются далее на основании трех основных условий, обычно присутствующих в ситуациях существенных искажений вследствие недобросовестных действий:

- (а) побуждение/давление,
- (б) возможность,
- (с) отношение/оправдание.

Несмотря на то, что эти факторы риска охватывают широкий спектр ситуаций, они являются лишь примерами, и, следовательно, аудитор может выявить дополнительные или иные факторы риска.

Факторы риска недобросовестных действий не всегда могут указывать на наличие недобросовестных действий, однако они зачастую сопутствуют обстоятельствам, в которых совершаются недобросовестные действия, и поэтому могут указывать на наличие риска существенного искажения в результате недобросовестных действий.

Определение того, имеет ли место фактор риска недобросовестных действий и целесообразно ли его рассматривать при оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий, осуществляется аудитором на основе профессионального суждения.

Примеры возможных аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий, в том числе

иллюстрирующие включение элемента непредсказуемости, приведены в Приложении 2 МСА 240. Это Приложение включает примеры ответных мер на оценку аудитором рисков существенного искажения вследствие как недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, в частности недобросовестности при подготовке финансовой отчетности вследствие признания выручки, так и вследствие неправомерного присвоения активов.

В соответствии с МСА 330 аудитор должен определить аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, а также на уровне предпосылок.

Определение процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий обычно производится с учетом того, чтобы проведение аудита в целом отражало повышенный профессиональный скептицизм, например, посредством:

- повышенной тщательности при определении характера и объема проверяемой документации по существенным сделкам;
- более частого признания необходимости подтверждать разъяснения или заявления руководства по существенным вопросам.

Особое внимание аудитору следует обратить на следующее.

1. Существенное искажение вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности в отношении признания выручки во многих случаях является результатом завышения показателей выручки при помощи, например, преждевременного признания выручки или отражения фиктивной выручки. Оно также может являться результатом занижения выручки при помощи, например, ненадлежащего переноса признания выручки на более поздний период.

2. Если аудитор выявляет риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, которые влияют на объемы запасов, изучение данных организации по запасам может помочь выявить места расположения или объекты, которым следует уделить особенно пристальное внимание в ходе или после проведения инвентаризации запасов. Такой анализ может привести к решению о проведении физической инвентаризации запасов в определенных местах расположения без предварительного уведомления или одновременной инвентаризации запасов во всех местах расположения.

3. Аудитор может выявить риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, который оказывает влияние на целый ряд счетов и предпосылок. К ним относятся оценка активов, оценочные значения, относящиеся к тем или иным операциям (таким как приобретения, реструктуризации или выбытие части бизнеса), и прочие значительные обязательства (такие как пенсионные и прочие обязательства по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности или обязательства по реабилитации окружающей среды). Риск может также относиться к значительным изменениям в допущениях, относящихся к многократным оценкам. Такая информация может помочь аудитору в оценке обоснованности таких оценок руководства и лежащих в их основе суждений и допущений.

В Приложении 3 МСА 240 приведены примеры обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий. Они разделены на следующие виды: несоответствия в данных бухгалтерского учета; противоречивые или отсутствующие доказательства; проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством.

МСА 315 и МСА 610 устанавливают требования и дают рекомендации в отношении аудита тех организаций, в которых функционирует служба

внутреннего аудита. При выполнении требований этих МСА в отношении недобросовестных действий аудитор может направлять запросы о следующих действиях этой службы:

- каковы процедуры, если они выполнялись, осуществленные службой внутреннего аудита в течение года с целью обнаружения недобросовестных действий;
- последовала ли адекватная реакция руководства на факты, выявленные в результате выполнения этих процедур.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за системами организации по мониторингу рисков, финансовому контролю и соблюдению законодательства.

Понимание мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, может дать представление о том, в какой степени аудируемая организация подвержена недобросовестным действиям со стороны руководства, насколько ее система внутреннего контроля адекватна рискам недобросовестных действий, а также о том, каков уровень компетентности и честности руководства. Аудитор может получить такое понимание целым рядом способов, например, путем участия в совещаниях, на которых обсуждаются эти вопросы, ознакомления с протоколами таких совещаний или направления запросов лицам, отвечающим за корпоративное управление.

В Приложении 3 МСА 240 приведены примеры обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий. Они разделены на следующие виды: несоответствия в данных бухгалтерского учета; противоречивые или отсутствующие доказательства; проблематичные или необычные отношения между аудитором и руководством.

МСА 315 и МСА 610 устанавливают требования и дают рекомендации в отношении аудита тех организаций, в которых функционирует служба внутреннего аудита. При выполнении требований этих МСА в отношении недобросовестных действий аудитор может направлять запросы о следующих действиях этой службы:

- каковы процедуры, если они выполнялись, осуществленные службой внутреннего аудита в течение года с целью обнаружения недобросовестных действий;
- последовала ли адекватная реакция руководства на факты, выявленные в результате выполнения этих процедур.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за системами организации по мониторингу рисков, финансовому контролю и соблюдению законодательства.

Понимание мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, может дать представление о том, в какой степени аудируемая организация подвержена недобросовестным действиям со стороны руководства, насколько ее система внутреннего контроля адекватна рискам недобросовестных действий, а также о том, каков уровень компетентности и честности руководства. Аудитор может получить такое понимание целым рядом способов, например, путем участия в совещаниях, на которых обсуждаются эти вопросы, ознакомления с протоколами таких совещаний или направления запросов лицам, отвечающим за корпоративное управление.

**Порядок расчета на условном примере
Установление базовых показателей**

Контрольный показатель	Значение контрольного показателя в отчетности фирмы-клиента, тыс. руб.	Уровень существенности, %	Сумма уровня существенности, тыс. руб.
1	2	3	4
Валовая прибыль предприятия	30115	5	1506
Выручка	220152	2	4403
Валюта баланса	189960	2	3799
Собственный капитал	96003	10	9600
Общие затраты предприятия	204386	2	4088

1. По полученным данным графы 4 рассчитываем среднее арифметическое значение:

$$(1506 + 4403 + 3799 + 9600 + 4088) / 5 = 4679 \text{ тыс. руб.}$$

2. Из расчета видно, что полученные суммы сильно отличаются друг от друга. Для определения сумм, которые следует принимать при расчете уровня существенности, выбираем критерий, например, 20% по отношению к средней величине. Данный критерий означает, что величины, отклоняющиеся от среднего значения более чем на 20%, отбрасываются. Значительно отличающиеся величины влияют на повышение или понижение числового значения уровня существенности.

3. Определяем отклонение наименьшего значения контрольного показателя от среднего. В нашем примере это валовая прибыль предприятия:

$$(4679 - 1506) / 4679 \times 100\% = 68\%;$$

4. Определяем отклонение наибольшего значения контрольного показателя от среднего. В нашем примере это собственный капитал:

$$(9600 - 4679) / 4679 \times 100\% = 105\%;$$

5. Очевидно, что и то и другое значения существенно отклоняются от среднего. Поэтому принимается решение не брать их в расчет. Остальные показатели не превышают принятый критерий.

6. Из оставшихся значений снова определяем среднее арифметическое. Это значение будет:

$$(4403 + 3799 + 4088) / 3 = 4097 \text{ тыс. руб.}$$

7. Данную величину можно округлить, например, до 4100 тыс. руб. (что находится в пределах 20%).

Эту величину принимаем за рассчитанный уровень существенности.

8. Принятый уровень существенности относится ко всему балансу в целом, т.е. к валюте баланса. Эту сумму следует распределить по строкам баланса.

При этом аудитор может принять решение распределить эту сумму по активу и пассиву (по 4100 тыс. руб.) либо разделить ее на актив и пассив поровну (по 2050 тыс. руб.).

В соответствии с пунктом А8 МСА 320 определение процента, который будет применяться к выбранному контрольному показателю, предполагает применение профессионального суждения. Такой процент и выбранный контрольный

показатель взаимосвязаны: так, процент, применяемый к прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности, обычно выше, чем процент, применяемый к совокупной выручке. Например, аудитор может счесть пять процентов от прибыли до налогообложения от продолжающейся деятельности надлежащим процентом для коммерческой организации в сфере производства, тогда как для некоммерческой организации аудитор может счесть приемлемым процентом один процент от совокупной выручки или совокупных расходов. С учетом конкретных обстоятельств приемлемым может быть признан как более высокий, так и более низкий процент.

Тема 5. Аудиторские доказательства

Определение аудиторских доказательств и требования к ним содержатся в МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию.

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.

Аудиторские доказательства должны одновременно отвечать следующим условиям:

а) иметь надлежащий характер, который является качественной оценкой аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение;

б) быть достаточными. Достаточность – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Зависимость от риска состоит в следующем – чем выше риск, тем больше требуется доказательств. Качество аудиторских доказательств влияет на количество доказательств – чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств. Низкое качество аудиторских доказательств не компенсируется их большим количеством.

Источниками аудиторских доказательств являются:

а) данные бухгалтерского учета и их тестирование, например, путем анализа и проверки, повторного выполнения процедур, осуществленных в процессе подготовки финансовой отчетности, а также выверкой одной и той же информации, использованной в разных видах и примененной разными способами. С помощью проведения таких аудиторских процедур аудитор может определить, что данные бухгалтерского учета внутренне непротиворечивы и согласуются с финансовой отчетностью;

б) аудиторские доказательства, различные по характеру или полученные из разных источников. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого от организации источника, может повысить уверенность аудитора, полученную на основании доказательств, собранных на основе информации, созданной внутри организации (по данным бухгалтерского учета, в протоколах заседаний или в заявлениях, представленных руководством);

в) информация из независимых от организации источников, например, подтверждения третьих лиц, отчеты аналитиков и сопоставимые данные о конкурентах (данные по ключевым показателям).

На качество всех аудиторских доказательств влияет уместность и надежность информации, на которой они основываются.

На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление завышения кредиторской задолженности на предмет существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление занижения кредиторской задолженности на предмет существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки.

Одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение уместных аудиторских доказательств в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок.

Примеры:

- проверка учетных записей и документов, относящихся к погашению дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно - в отношении предпосылки своевременности признания;
- получение аудиторских доказательств в отношении существования запасов не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении оценки этих же запасов;

Тестирование средств контроля предназначено для оценки операционной эффективности применения средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок. Тесты средств контроля для сбора значимых аудиторских доказательств включают выявление условий (особенностей или признаков), которые указывают на функционирование средства контроля, и условий отклонения, которые указывают на отступление от адекватного функционирования.

Процедуры проверки по существу предназначены для обнаружения существенных искажений на уровне предпосылок. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу, которые включают выявление условий, которые являются значимыми для целей теста и свидетельствуют о наличии искажения соответствующей предпосылки.

Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

а) надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимого внешнего по отношению к аудируемой организации источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

б) надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается в случае эффективности функционирования средств контроля;

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенно или на основании логических заключений (например, на основании запроса о применении средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов);

д) аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов.

В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

Получение аудиторских доказательств проводится путем:

- проведения процедур оценки рисков;
- тестирования средств контроля;
- проведения процедур проверки по существу.

Тестирование средств контроля проводится с целью оценки эффективности и достаточности применяемых аудируемой организацией средств контроля в отношении ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. От оценки средств контроля может зависеть объем проведения процедур проверки по существу. Процедура проверки по существу – это аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Чем эффективнее работают средства контроля, тем ниже риск аудитора и тем меньше он может запланировать объем процедур проверки по существу.

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, внешнее подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо их сочетания. Указанные процедуры могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу (п. А11 МСА 500).

Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени

надежности, в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля за их подготовкой. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

- некоторые документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимости (например, акции, облигации);
- инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемой организацией учетной политики (например, в части признания выручки);
- инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемой организации на них, или обязательств этой организации, связанных с данными активами, или оценки таких активов;
- инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемой организации; выполнения персоналом аудируемой организации контрольных действий.

При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

При подтверждении аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

- при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;
- в отношении условий договоров, включая их изменения, или хозяйственных операций аудируемой организации с третьими сторонами;
- отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет математическую точность расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно отличаются от ожидаемых данных.

При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемой организации или не являющимся её работниками, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.

При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- запрос широко используется на протяжении всего аудита, наряду с прочими аудиторскими процедурами;
- запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства;
- ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. Это может дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;
- при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемой организации полученная в ответ информация может оказаться недостаточной;
- ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемой организации или, если уместно, представителей собственника аудируемой организации;
- запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.
- При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Получение информации из внешних источников является процедурой получения аудиторских доказательств. Требования к этой процедуре изложены в МСА 505 «Внешние подтверждения».

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

Аудиторские доказательства из внешних источников относятся к наиболее надежным, так как получены от независимых от аудируемой организации сторон (см. раздел 5.2).

По результатам оценки полученной информации аудитор может прийти к выводу о целесообразности пересмотра оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и о внесении изменений в запланированные аудиторские процедуры в соответствии с МСА 315. Например, необоснованный отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации может указывать на фактор риска недобросовестных действий, который необходимо оценить в соответствии с МСА 240.

Процедуры внешнего подтверждения часто выполняются с целью подтвердить или запросить информацию об остатках по счетам и их элементах. Они также могут использоваться для подтверждения условий соглашений, договоров или операций, заключенных/совершенных между организацией и другими сторонами, или для подтверждения отсутствия отдельных условий, таких как «дополнительное соглашение».

В МСА 500 указано, что даже если аудиторские доказательства были получены из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, влияющие на их надежность.

Все ответы в той или иной степени подвержены риску перехвата, изменения или недобросовестных действий. Подобные риски существуют независимо от того, в какой форме был получен ответ – на бумажном, электронном или ином носителе. 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.

Ответы на запросы о подтверждении информации обеспечивают более уместные и надежные аудиторские доказательства, если направляются той подтверждающей стороне, которая, по мнению аудитора, располагает информацией, которую требуется подтвердить. Например, работник финансового учреждения, располагающий информацией о сделках или операциях, в отношении которых запрашивается подтверждение, может быть тем представителем финансового учреждения, у которого следует запрашивать подтверждение.

Особенность направления внешних подтверждений состоит в том, что аудитор не может самостоятельно направить запрос без разрешения руководства, так как речь идет о конфиденциальной информации, и ее раскрытие третьим лицом возможно только с согласия аудируемой организации. Согласие подтверждается подписью руководителя на запросе аудитора.

Отказ руководства разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации ограничивает объем аудиторских доказательств, которые аудитор хотел бы получить. В связи с этим аудитор обязан потребовать от руководства объяснить причины такого ограничения. Распространенной причиной отказа является наличие юридического спора или незавершенных переговоров с предполагаемой подтверждающей стороной, на исход которых может повлиять несвоевременный запрос о подтверждении информации. Аудитор обязан получить аудиторские доказательства правомерности и обоснованности причин отказа, поскольку существует риск того, что руководство может предпринимать попытки закрыть аудитору доступ к аудиторским доказательствам, которые могут помочь последнему выявить недобросовестные действия или ошибки.

Если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации, по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса аудитор должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

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 расходом денежных средств, или переписки с третьими лицами, а также иных документов, например, приходных товарных накладных.

Аудитор также обязан определить последствия, которые такой отказ будет иметь для аудита и аудиторского мнения, так как это подразумевает ограничение объема аудита, и аудитор на данном основании в случае их существенности должен отразить это в аудиторском заключении.

Аудитор должен быть готов также к тому, что он может не получить ответа на запрос или получить ответ, не соответствующий запросу. В этом случае он также должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в конкретных случаях.

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

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

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

- а) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо:
- (i) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации;
- (ii) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета;
- (iii) проверить запасы;
- (iv) выполнить контрольные пересчеты;
- (b) 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.

Особое внимание аудитор должен уделить значимым аспектам, относящимся к запасам:

- 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 — при принятии решения о том, в каких местах надлежит присутствовать, например, в каком-либо из удаленных территориальных подразделений;
- необходимость помощи эксперта аудитора.

Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, он самостоятельно проводит следующие аудиторские процедуры:

- пересчет некоторого количества запасов;
- наблюдает за проведением инвентаризации в другой день;
- проводит аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени.

В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например, инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были получены или закуплены до проведения инвентаризации.

Также могут не позволить аудитору присутствовать при инвентаризации местонахождение (например, вследствие географической разбросанности объектов) и характер материально-производственных запасов.

Если невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур, то в таких случаях МСА 705 требует от аудитора модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита.

Претензии и судебные разбирательства с участием организации могут оказать существенное влияние на ее финансовую отчетность и, следовательно, должны быть раскрыты или отражены в финансовой отчетности. К таким процедурам относятся:

- (a) направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;
- (b) изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;
- (c) проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги;
- (d) использование информации, полученной в результате проведения процедур оценки риска, выполняемых в рамках получения понимания

организации и ее окружения для того, чтобы помочь аудитору получить сведения о претензиях и судебных разбирательствах, в которых участвует организация.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он должен стремиться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации.

Так как эта процедура относится к внешним подтверждениям, обращение в адрес организации, оказывающей аудируемой организации юридические услуги, должно быть подготовлено аудитором, подписано руководством аудируемой организации и отправлено непосредственно аудитором.

В том случае, если взаимодействие внешнего юриста организации непосредственно с аудитором невозможно, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705, если:

(a) руководство отказывается дать аудитору разрешение на общение или встречу с внешним юристом организации, или внешний юрист организации отказывается отвечать надлежащим образом на письменный запрос, или ему запрещено это делать;

(b) аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур.

Анализ аудитором текущего положения по возможным существенным юридическим вопросам проводится вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Информация по сегментам раскрывается аудируемой организацией в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

В соответствии с этим ПБУ информацию по сегментам обязаны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности организации - эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. Иные организации формируют информацию по сегментам в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

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

(a) получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам:

(i) оценки того, приводит ли, возможно, применение этих методов к необходимости раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(ii) если целесообразно, проведения тестирования применения этих методов;

(b) проведения аналитических процедур или иных аудиторских процедур, которые являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.

Аудитор применяет выборочную проверку в том случае, если предстоит проверить большой объем операций или другой информации. Правила формирования выборки содержатся в МСА 530 «Аудиторская выборка».

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. Элементами выборки могут быть физические элементы (например, чеки, указанные в бланке вноса депозита, кредитные записи в банковских выписках, счета-фактуры или остатки по счетам дебиторской задолженности) или денежные единицы.

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

Поскольку по результатам части проверенных элементов делается вывод о достоверности всей генеральной совокупности, то очевидно, что этой процедуре присущи специфические риски. Рассмотрим риски выборки.

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:

(i) вывод о том, что такие средства контроля более эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования (проверка по существу), что существенное искажение отсутствует, в то время как на самом деле оно есть. Данный вид ошибочных выводов представляет для аудитора наибольшую проблему, так как он влияет на результативность аудита и с ним связана более высокая вероятность того, что аудитор выразит некорректное мнение;

(ii) вывод о том, что такие средства контроля менее эффективны, чем на самом деле, или, в случае детального тестирования (проверка по существу), что существенное искажение есть, в то время как на самом деле оно отсутствует. Данный вид ошибочных выводов влияет на эффективность аудита, поскольку для того, чтобы установить некорректность первоначальных выводов, необходимо выполнить дополнительный объем работ.

Основными методами, используемыми при отборе элементов, являются случайный отбор, систематический отбор, монетарная выборка и произвольный отбор.

Случайный отбор

Случайный отбор является методом статистической выборки. Отбор элементов выборки производится таким образом, чтобы по каждому элементу имелась известная вероятность включения в выборку. Он проводится с использованием компьютерных генераторов случайных чисел.

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.

Систематический отбор

Систематический отбор, при котором количество элементов выборки в генеральной совокупности делится на объем выборки с целью получить интервал выборки, например, получили интервал выборки 50. После определения начального элемента из первых 50 далее отбирается каждый 50-й элемент совокупности. Начальная точка может быть определена произвольным образом, но лучше всего использовать для этого компьютерный генератор случайных чисел.

Монетарная выборка

Монетарная выборка – вид выборки объектов, взвешенных по стоимости (см. Приложение 1 к стандарту), в рамках которого объем выборки, порядок отбора элементов и оценка позволяют сделать вывод в денежном выражении.

Произвольный отбор

Произвольный отбор, при котором аудитор формирует выборку без применения какого-либо структурированного подхода. Тем не менее, при этом следует избегать умышленной предвзятости или предсказуемости (например, избегать выбирать элементы, местонахождение которых трудно установить, или всегда выбирать или, наоборот, избегать выбирать первую или последнюю запись на странице) и пытаться обеспечить вероятность попадания в выборку каждого элемента генеральной совокупности. При использовании статистической выборки беспорядочный отбор представляется нецелесообразным.

Блочный отбор

Блочный отбор подразумевает отбор из генеральной совокупности блока (блоков) смежных элементов. Обычно блочный отбор не может использоваться для формирования аудиторской выборки, поскольку структура большинства генеральных совокупностей такова, что можно ожидать, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности. В определенных обстоятельствах аудиторская процедура проверки блока элементов может оказаться целесообразной, однако этот метод редко оказывается подходящим методом отбора элементов для формирования выборки, если аудитор планирует на основе такой выборки сделать корректные выводы обо всей генеральной совокупности.

При использовании метода нестатистической выборки (произвольный и блочный методы), для отбора элементов выборки используется профессиональное суждение.

Стратификация – процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками, так называемые «страты» (часто это денежная стоимость).

Эффективность аудита может стать более высокой, если аудитор стратифицирует генеральную совокупность, разделив ее на самостоятельные подмножества с характеристиками, по которым их можно идентифицировать. Цель стратификации - снизить вариативность элементов в каждом подмножестве и тем самым уменьшить объем выборки без увеличения риска выборки.

При выполнении детального тестирования (проверки по существу) генеральная совокупность часто стратифицируется по признаку денежной

стоимости. Это позволяет аудитору сосредоточиться на элементах с более высокой стоимостью, поскольку именно в них могут содержаться потенциально максимальные искажения. Генеральную совокупность также можно стратифицировать по какой-либо конкретной характеристике, которая указывает на более высокий риск искажения (например, при тестировании резерва по сомнительным долгам в ходе оценки дебиторской задолженности остатки можно стратифицировать по срокам возникновения).

Результаты аудиторских процедур, применявшихся к выборке элементов того или иного подмножества, можно экстраполировать только на элементы, составляющие данное подмножество (страту).

Аудитор обязан оценить результаты выборки и решить, обеспечило ли использование аудиторской выборки достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности. Если экстраполированное искажение превышает ожидавшееся аудитором искажение, которое использовалось для определения объема выборки, аудитор может прийти к выводу о том, что фактическое искажение в генеральной совокупности превышает допустимое.

Если аудитор пришел к заключению, что аудиторская выборка не обеспечила достаточные основания для выводов о протестированной генеральной совокупности, он может:

- потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;
- пересмотреть характер, сроки и объем дополнительных аудиторских процедур с целью обеспечить получение необходимого уровня уверенности. Например, при проведении тестирования средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, проверить альтернативные средства контроля или внести изменения в соответствующие процедуры проверки по существу.

Тема 6. Итоговые документы аудита

Обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности установлены:

- МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;
- МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».

Для целей МСА используются следующие определения:

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

Из данного определения очевидно, что понятие корпоративного управления не имеет однозначного определения и зависит от конкретной структуры организации. Информация о разнообразных структурах корпоративного управления содержится в пунктах А1–А8 МСА 260;

(b) руководство – лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности. В некоторых организациях ряда юрисдикций в состав руководства также входят некоторые или все лица, отвечающие за корпоративное управление, например, исполнительные члены коллегиального органа управления или руководитель-собственник.

Таким образом, аудитор должен определить соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие.

В МСА отсутствует требование о том, чтобы аудитор разрабатывал процедуры с целью выявления дополнительных вопросов для информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Важным для аудитора является то, что полученную в результате аудита информацию аудитор должен своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление. Выбор времени для информационного взаимодействия будет зависеть от обстоятельств выполнения задания. Соответствующие обстоятельства включают в себя значимость и характер вопроса, а также действия, которые, как ожидается, должны быть предприняты лицами, отвечающими за корпоративное управление. Как правило, вопросы взаимодействия оговариваются в рамках согласования условий задания.

Вопросы, о которых необходимо информировать соответствующих лиц, включают:

- ответственность аудитора за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;
 - ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении формирования финансовой отчетности;
 - краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, а также о значимых рисках, выявленных аудитором;
 - информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;
 - позицию, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении:
- (a) системы внутреннего контроля организации и надзора за эффективностью системы внутреннего контроля;
- (б) выявления фактических или возможных недобросовестных действий;
- мнение аудитора о концепции подготовки финансовой отчетности организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности;
 - значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством;
 - наличие существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;
 - обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения;

- потенциальное влияние на финансовую отчетность значительных рисков, факторов внешнего воздействия и ситуаций неопределенности, таких как незавершенные судебные разбирательства, информация о которых раскрыта в финансовой отчетности;
- степень влияния на финансовую отчетность значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом являющихся, по-видимому, необычными;
- проводимая организацией выборочная корректировка искажений (которые приводят к увеличению отражаемых в финансовой отчетности показателей прибыли, но не искажений, которые приводят к их снижению);
- прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности;
- значимые вопросы, по которым имелись разногласия с руководством;
- вопросы, согласованные в условиях аудиторского задания.

Аудитор должен письменно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным. Письменные сообщения необязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

Требования в отношении использования заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации в качестве аудиторских доказательств, устанавливает МСА 580 «Письменные заявления».

Письменное заявление – письменное заявление руководства, предоставленное аудитору для подтверждения определенных фактов или для подкрепления других аудиторских доказательств. Письменные заявления не включают финансовую отчетность, предпосылки ее подготовки или подтверждающие регистры и записи.

Письменные заявления являются важным источником аудиторских доказательств. Однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются. Факт предоставления руководством надежных письменных заявлений не влияет на характер и объем других аудиторских доказательств, которые аудитор получает в отношении исполнения руководством своих обязанностей или в отношении конкретных предпосылок.

Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или не предоставляет их, это может служить для аудитора предупреждением о возможном наличии одного или нескольких значимых вопросов.

Таким образом, цель аудитора состоит в том, чтобы:

(а) получить от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, письменные заявления о том, что, по их мнению, они выполнили свои обязательства по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полной информации аудитору;

(б) подтвердить другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или определенными предпосылками составления финансовой отчетности посредством письменных заявлений;

(с) предпринять надлежащие действия в ответ на письменные заявления руководства и/или лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также если письменные заявления, запрошенные аудитором, не будут предоставлены.

Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы руководство предоставило письменное заявление, подтверждающее, что:

- оно выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, ее достоверное представление, как того требуют условия аудиторского задания;
- руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания;
- все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности.

Дата письменных заявлений должна быть по возможности максимально приближенной к дате аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, но не может быть позже указанной даты. Письменные заявления должны распространяться на всю финансовую отчетность и весь период (все периоды), упомянутый (упомянутые) в аудиторском заключении.

Письменные заявления руководства должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору. В Приложении 2 к стандарту представлен пример письма-представления руководства.

Определение понятия «аудиторское заключение» и его обязательные компоненты перечислены в статье 6 Закона № 307-ФЗ.

Обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности установлены в МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности». Кроме того, в нем описываются форма и содержание аудиторского заключения, выпущенного в результате аудита финансовой отчетности. Требования стандарта направлены на достижение сопоставимости аудиторских заключений во всем мире и необходимость повышения ценности аудиторских заключений путем представления в аудиторском заключении более актуальной для пользователей информации.

Цель аудитора состоит в том, чтобы:

(а) сформировать мнение о финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;

(б) четко выразить данное мнение в форме письменного заключения.

Аудитор должен, в частности, с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности оценить следующее:

- должным ли образом раскрыты в финансовой отчетности выбранные и применяемые основные положения учетной политики. При осуществлении этой оценки аудитор должен рассмотреть соответствие учетной политики характеру организации и то, ясно ли она подготовлена;
- соответствуют ли выбранные и применяемые положения учетной политики применимой концепции подготовки финансовой отчетности и являются ли они надлежащими;
- являются ли оценочные значения, рассчитанные руководством, обоснованными;
- является ли информация, представленная в финансовой отчетности, уместной, надежной, сопоставимой и понятной. При осуществлении такой оценки аудитор должен учесть:

- включена ли информация, которая должна быть включена, а также то, надлежащим ли образом эта информация классифицирована, сгруппирована или разгруппирована и охарактеризована;
- не подорвано ли общее представление финансовой отчетности включением информации, которая является несоответствующей или делает неочевидным надлежащее понимание раскрытых вопросов;
 - обеспечивает ли финансовая отчетность надлежащее раскрытие информации, которое позволит предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчетности.

Оценка должна также включать оценку того, обеспечивает ли финансовая отчетность её достоверное представление.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Если аудитор делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение должно быть в письменной форме.

При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности мнение аудитора должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:

(а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;

(b) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «Основание для выражения мнения», следующий непосредственно за разделом «Мнение». Раздел должен содержать заявление о том, аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора, а также во всех применимых случаях предоставлять заключение в соответствии с МСА 570 «Непрерывность деятельности» (п. 9 МСА 700). 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 в соответствии с МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность руководства за финансовую отчетность».

В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее:

(а) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для

подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности.

Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности».

Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что:

(a) цель аудитора состоит в том, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;

(c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок.

Кроме того, этот раздел должен также:

(a) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;

(b) указать, что аудитор несет ответственность за:

(1) - выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок;

- разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски;

- получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского 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.

(2) - получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации.

В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;

(3) - оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;

(4) - вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, 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 аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;

- (5) - указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита.

Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции.

Дата аудиторского заключения информирует пользователей аудиторского заключения о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые имели место до этой даты.

В Приложении к стандарту приведены примеры аудиторских заключений о финансовой отчетности.

- Пример 1. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 2. Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления.
- Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления (содержится ссылка на материал, размещенный на сайте соответствующего уполномоченного органа).
- Пример 4. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией соответствия общего назначения.

МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» устанавливает обязанности аудитора по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения в соответствии с МСА 700 аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности.

Стандарт определяет три типа модифицированного мнения, а именно:

- мнение с оговоркой,

- отрицательное мнение,
- отказ от выражения мнения.

Решение о том, какой тип модифицированного мнения является надлежащим, зависит:

(а) от того, имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;

(б) суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния, в том числе возможного, такого вопроса на финансовую отчетность

Термин «всеобъемлющий» используется применительно:

- к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или
- к возможному влиянию на финансовую отчетность искажений, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:

(i) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

(ii) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или

(iii) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации.

Примеры всеобъемлющего влияния даны в Приложении к стандарту «Примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение»:

Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.

Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности.

Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности

Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:

(а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или

(б) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к

выводу, что искажения в отдельности или в совокупности являются одновременно существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, которые могут быть взаимосвязаны между собой, и возможно их суммарное влияние на финансовую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на финансовую отчетность показаны в таблице.

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на финансовую отчетность	
	Существенное влияние, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

В Приложении к МСА 705 даны примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение:

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности;
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности;
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранной ассоциированной организации;
- Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности;
- Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности.

Термин «заведомо ложное аудиторское заключение» раскрыт в части 5 статьи 6 Закона № 307-ФЗ:

«Заведомо ложное аудиторское заключение - аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда».

Выдача аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, в соответствии с Законом № 307-ФЗ является основанием:

- для аннулирования квалификационного аттестата аудитора (ч. 5 п. 1 ст. 12);
- для прекращения членства аудиторской организации в СРО аудиторов (ч. 7 п. 15 ст. 18).

МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» устанавливает обязанности по дополнительному информированию в аудиторском заключении в случаях, когда аудитор считает необходимым:

(а) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые представлены или раскрыты в финансовой отчетности и настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, или

(b) привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, которые не представлены или не раскрыты в финансовой отчетности, но имеют значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.

«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, при условии, что:

(а) от аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 в связи с данным вопросом;

(b) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701.

При включении в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» аудитор должен:

(а) представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин «Важные обстоятельства»;

(b) в тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности;

(c) указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора.

Примеры обстоятельств, при которых аудитор может принять решение о том, что в аудиторское заключение необходимо включить раздел «Важные обстоятельства»:

- ситуация неопределенности, связанная с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или с последствиями мер, принятых регулируемыми органами;
- значительное событие после отчетной даты, которое имело место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения;
- досрочное применение (в разрешенных случаях) нового стандарта бухгалтерского учета, который оказывает существенное влияние на финансовую отчетность;
- серьезное чрезвычайное происшествие, которое оказало или по-прежнему оказывает значительное влияние на финансовое положение организации.

«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.

Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», при условии, что:

(а) это не запрещено законом или нормативным актом;

(b) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701.

Если аудитор включает в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения», аудитор обязан представить его в отдельной части заключения под заголовком «Прочие сведения» или иным соответствующим заголовком.

В содержании раздела «Прочие сведения» четко отражено, что представление и раскрытие таких прочих сведений в финансовой отчетности не требуется.

В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую аудитор запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например, стандартами этики, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

1. Перечень МСА, содержащих требования о включении раздела «Важные обстоятельства»

В настоящем приложении указаны пункты отдельных МСА, которые содержат требования, обязывающие аудитора при определенных обстоятельствах включать в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства». Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА.

- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», пункт 19(b);
- МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 12(b) и 16;

- МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», пункт 14.

2. Перечень МСА, содержащих требования о включении раздела «Прочие сведения»

В настоящем приложении указаны пункты отдельных МСА, которые содержат требования, обязывающие аудитора при определенных обстоятельствах включать в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения». Данный перечень не отменяет необходимости рассматривать требования, а также соответствующее руководство по применению и прочие пояснительные материалы, содержащиеся в МСА.

- МСА 560 «События после отчетной даты», пункты 12(b) и 16;
- МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность», пункты 13–14, 16–17 и 19;
- МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность», пункт 10(a).

3. Пример аудиторского заключения, содержащего разделы «Ключевые вопросы аудита», «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения».

4. Пример аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой вследствие отступления от применимой концепции подготовки финансовой отчетности и включающего раздел «Важные обстоятельства».

2. Методические указания по выполнению самостоятельной работы и перечень тем и практических заданий

Самостоятельная работа состоит из нескольких структурных элементов и заключается: 1) в проработке всех нормативных документов в рамках одной из тем (по выбору), составлении плана-конспекта изученного материала и размещение проделанной работы в ЭОС Moodle. Работа по теме оформляется отдельным файлом (объем не менее 20 страниц печатного текста) и размещается в ЭОС. Перечень тем представлен в разделе 2.1 настоящих методических указаний; 2) в выполнении практического задания (пункт 2.2 методических указаний). Номер варианта выбирается по номеру в списке академической группы, практическое задание также оформляется отдельным файлом и размещается в ЭОС Moodle; 3) в ответе на вопросы теста по 6 темам (пункт 2.3). Для успешной работы над вопросами тестовых заданий необходимо изучить план-конспект лекционного курса, представленного в пункте 1 настоящих методических указаний.

2.1 Перечень тем



Тема 1. Сущность и содержание аудиторской деятельности

Нормативная документация к теме 1:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», статьи 1, 5, 7, 8, 9, 11, 14.
2. Приказ Минфина РФ от 09.03.2017 N 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг».
3. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

4. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».
5. Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов».
6. МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения».
7. Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».
8. Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 «Задания по компиляции».
9. Федеральный закон 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
10. Кодекс профессиональной этики аудиторов.
11. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.



Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Нормативная документация к теме 2:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»: статьи 7, 10, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 22.
2. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях».
3. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».
4. Федеральный закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».
5. Письмо Минфина РФ руководителям аудиторских организаций, индивидуальным аудиторам от 06.12.2010 г. № 07-03-05/1098 (о принципах и процедурах внутреннего контроля в целях противодействия коррупции).
6. Письмо Минфина РФ руководителям аудиторских организаций, индивидуальным аудиторам от 02.10.2013 № 07-02-05/40858 (о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма).
7. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.
8. Разъяснение смысла понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности (САД, приложение N 3 к протоколу от 27.06.2018 № 40).
9. Разъяснение смысла понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности (одобрено САД 22.10.2018, протокол № 42).
10. Разъяснение смысла понятий деловой (профессиональной) репутации в сфере аудиторской деятельности (одобрено САД от 21 декабря 2018 г. № 44).



Тема 3. Организация подготовки аудиторской деятельности

Нормативная документация к теме 3

1. МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».
2. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».
3. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».
4. МСА 230 «Аудиторская документация».

Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

Нормативная документация к теме 4:

1. МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита».
2. Кодекс об административных правонарушениях (КоАП РФ), ст. 15.11.
3. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».
4. Словарь терминов МСА (ноябрь 2015 года).
5. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».
6. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».
7. МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».
8. МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов».
9. Приказ Росфинмониторинга от 08.05.2009 № 103 «Рекомендации по разработке критериев выявления и определению признаков необычных сделок».
10. Методические материалы Минфина РФ «Существенность в бухгалтерском учете»
<https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/generalization/>
11. Методические материалы Минфина РФ «Действия аудитора при несоблюдении законодательства аудируемым лицом»
<https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/explained/>

Тема 5. Аудиторские доказательства

Нормативная документация к теме 5

1. МСА 500 «Аудиторские доказательства».
2. МСА 505 «Внешние подтверждения».
3. МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях».
4. МСА 530 «Аудиторская выборка».

Тема 6. Итоговые документы аудита

Нормативная документация к теме 6:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 6 «Аудиторское заключение».
2. МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».
3. МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля».
4. МСА 580 «Письменные заявления».
5. МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».
6. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».
7. МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении».
8. Сборник примерных форм аудиторских заключений, составленных в соответствии с международными стандартами аудита (версия 2/2017):
<https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/explained/>
9. ППЗ 12 – 2017 Разъяснение Минфина РФ «Об определении лица, отвечающего за корпоративное управление, в ходе оказания аудиторских услуг».



2.2 Практические задания

1. Составить план и программу аудиторской проверки основных средств организации
2. Составить план и программу аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами
3. Составить план и программу аудиторской проверки расчетов с покупателями и заказчиками организации
4. Составить план и программу аудиторской проверки материально-производственных запасов организации
5. Составить план и программу аудиторской проверки формирования уставного капитала и чистых активов организации
6. Составить план и программу аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками организации
7. Составить план и программу аудиторской проверки имущества на забалансовых счетах организации
8. Составить план и программу аудиторской проверки формирования добавочного и резервного капитала организации
9. Составить план и программу аудиторской проверки учета готовой продукции и ее продаж в организации
10. Составить план и программу аудиторской проверки нематериальных активов организации
11. Составить план и программу аудиторской проверки расчетов в иностранной валюте организации
12. Составить план и программу аудиторской проверки расчетов по кредитам и займам организации
13. Составить план и программу аудиторской проверки посреднических операций организации
14. Составить план и программу аудиторской проверки доходов и расходов, прибылей и убытков организации
15. Составить план и программу аудиторской проверки долгосрочных инвестиций организации
16. Составить план и программу аудиторской проверки дебиторской задолженности организации
17. Составить план и программу аудиторской проверки кредиторской задолженности организации
18. Составить план и программу аудиторской проверки финансовых вложений организации
19. Составить план и программу аудиторской проверки формирования учетной политики организации

2.3 Тесты по темам

Тема 1. Сущность и содержание аудиторской деятельности

1. Достоверная и полная информация о деятельности организации и ее имущественном положении – это:
 - 1) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету;
 - 2) отчетность, состав которой удовлетворяет требованиям закона «О бухгалтерском учете»;
 - 3) отчетность, по которой составлено немодифицированное аудиторское заключение.

2. Аудитор раскрыл конфиденциальную информацию аудируемой организации при проверке качества работы саморегулируемой организацией (СРО). Имеет ли он на это право?

1) Законом «Об аудиторской деятельности» раскрытие информации при проверке СРО проводится только с разрешения аудируемого лица;

2) да, закон не считает такое раскрытие нарушением аудиторской тайны;

3) нет, раскрытие недопустимо ни при каких обстоятельствах.

3. Подлежит ли в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» обязательному аудиту ГУП?

1) нет, не подлежит

2) да, если требованиям закона одновременно соответствуют показатели объема выручки и сумма активов;

3) да, если ГУП представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

4. Какой уровень уверенности обеспечивается при проведении компиляции информации?

1) разумный;

2) ограниченный;

3) уровень уверенности не обеспечивается.

5. Какие услуги аудиторов не относятся к прочим, разрешенным Законом № 307-ФЗ?

1) обзорные проверки;

2) ведение налогового учета;

3) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

1. Стандарты саморегулируемых организаций:

1) должны полностью соответствовать МСА;

2) могут включать любые дополнительные требования;

3) могут включать дополнительные требования, не противоречащие МСА.

2. Являются ли положения Кодекса этики обязательными с точки зрения Закона № 307-ФЗ?

1) не являются;

2) являются;

3) Закон не содержит требований к соблюдению Кодекса.

3. Руководство аудируемой организации отказалось содействовать аудитору в направлении запросов для получения сведений у третьих лиц. Может ли аудируемая организация отказать аудитору в направлении таких запросов?

1) да;

2) нет;

3) только в случае обоснованного отказа.

4. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций применяются при нарушении:

1) Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и кодекса профессиональной этики аудиторов;

2) Стандартов аудиторской деятельности и правил независимости аудиторов и аудиторских организаций;

3) Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

5. Какой орган проводит внешние проверки качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»?

- 1) Федеральное казначейство;
- 2) Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ;
- 3) Единая аттестационная комиссия.

Тема 3. Организация подготовки аудиторской деятельности

1. Следует ли в договоре оказания аудиторских услуг подробно указать условия проведения аудита?

- 1) нет необходимости, так как аудит проводится в соответствии с законом;
- 2) да, так как в этом случае будет меньше возможностей для возникновения конфликта интересов;
- 3) нет необходимости, так как основные условия указаны в письме-соглашении о проведении аудита.

2. В общую стратегию аудита входит:

- 1) получение понимания условий аудиторского задания;
- 2) объем, сроки проведения, особенности аудиторского задания;
- 3) выполнение процедур в отношении продолжения отношений с клиентом.

3. Каким способом аудитор оценивает деятельность аудируемой организации и её окружения?

- 1) в аудиторской организации должна быть разработана стандартная методика количественной оценки деятельности аудируемой организации и её окружения;
- 2) использует методику, рекомендованную стандартом аудиторской деятельности;
- 3) использует профессиональное суждение.

4. Является ли информационная система аудируемой организации элементом системы внутреннего контроля?

- 1) является только в том случае, если информационная система полностью компьютеризирована;
- 2) является независимо от степени компьютеризации;
- 3) не является.

Правильный ответ – 2.

5. В течение какого периода аудиторская организация должна обеспечить хранение рабочей документации?

- 1) не менее 3-х лет;
- 2) не более 5-и лет;
- 3) не менее 5-и лет.

Тема 4. Оценка искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Что понимается под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности?

- 1) занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10% вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- 2) искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее чем на 5%;
- 3) искажение сумм налогов и сборов не менее чем на 10%.

2. Аудитор проверяет допущение непрерывности деятельности аудируемой организации и рассматривает это допущение с точки зрения существенности. При этом:

- 1) он должен применить уровень существенности, установленный для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - 2) он должен определить на основе профессионального суждения имеет ли место существенная неопределенность в отношении способности организации продолжать свою деятельность непрерывной;
 - 3) понятие существенности не имеет отношения к допущению непрерывности деятельности.
3. Может ли аудиторский риск быть снижен до нуля?
- 1) да, если аудитор проводит аудит в точном соответствии со стандартами аудиторской деятельности;
 - 2) да, если система внутреннего контроля аудируемой организации эффективна;
 - 3) нет, так как существуют объективные ограничения аудита;
 - 4) нормативная документация не содержит такого требования.
4. Аудитор обнаружил факты, которые могут свидетельствовать о недобросовестном составлении финансовой отчетности. Аудитор:
- 1) дает правовую оценку обнаруженным фактам;
 - 2) не имеет права давать правовую оценку обнаруженным фактам;
 - 3) выступает экспертом в отношении подлинности представленной ему документации.

Тема 5. Аудиторские доказательства

1. Как называется предпосылка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которой все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, должны быть отражены в нем:
 - 1) существование;
 - 2) полнота;
 - 3) точность.
2. Аудитор получил аудиторские доказательства из разных источников, которые противоречат друг другу. Какие действия должен предпринять аудитор?
 - 1) использовать в качестве аудиторских доказательств информацию, которую считает более достоверной на основании аудиторского суждения;
 - 2) оценить полученную информацию как недобросовестные действия;
 - 3) изменить или дополнить аудиторские процедуры, чтобы снять несоответствие.
3. Аудитор присутствовал на инвентаризации материально-производственных запасов. В отношении какой предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности он получает аудиторские доказательства?
 - 1) существования;
 - 2) прав на активы;
 - 3) стоимостной оценки.
4. Аудитор направляет запрос третьему лицу на внешнее подтверждение информации. Каким способом аудитор осуществляет эту процедуру?
 - 1) направляет запрос от своего имени;
 - 2) направляет запрос от своего имени и ставит в известность руководство аудируемой организации;
 - 3) запрос направляется от имени руководства аудируемой организации.
5. Какие организации обязаны раскрывать информацию по сегментам?
 - 1) все организации;
 - 2) организации – эмитенты публично размещаемых ценных бумаг;
 - 3) организации, подлежащие обязательному аудиту соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности».

Тема 6. Итоговые документы аудита

1. Могут ли существенные недостатки в системе внутреннего контроля аудируемого лица быть предметом информации, сообщаемой лицам, отвечающим за корпоративное управление:

- 1) могут только в случае непосредственного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 2) не могут, так как система внутреннего контроля не является предметом, изучаемым аудитором в процессе аудита;
- 3) могут, своевременное сообщение такой информации является обязанностью аудитора.

2. Руководство аудируемой организации отказалось представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми. Должен ли аудитор считать это ограничением объема аудита?

- 1) да;
- 2) нет;
- 3) стандартом не предусмотрено.

3. Аудиторское заключение должно быть датировано:

- 1) датой окончания проведения аудиторских процедур независимо от даты подписания аудируемой финансовой отчетности;
- 2) датой фактической выдачи аудиторского заключения;
- 3) не ранее даты подписания аудируемой финансовой отчетности.

4. В каком случае аудитор выражает мнение с оговоркой?

- 1) если аудитор приходит к выводу, что влияние искажений является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) если аудитор приходит к выводу, что искажение ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;
- 3) если аудитор приходит к выводу, что искажение связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

5. В каком случае в аудиторское заключение может включаться раздел «Важные обстоятельства»?

- 1) если мнение аудитора является немодифицированным;
- 2) если мнение аудитора является модифицированным;
- 3) независимо от того, является ли мнение аудитора немодифицированным или модифицированным.

Список литературы

а) учебная литература:

1) Международные стандарты аудита: учебник для бакалавриата, специалитета и магистратуры / под ред. Ж.А. Кеворковой. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2019. – 375 с. – (Серия : Бакалавр. Специалист. Магистр).

2) 1) Международные стандарты аудита: учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / под общ. ред. Т.М. Рогуленко. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2019. – 309 с. – (Серия : Бакалавр и специалист).

б) Нормативно-правовые акты:

- 1) Гражданский кодекс Российской Федерации Часть I, II, III, IV // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2019.
- 2) Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть I, II // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2019.
- 3) Кодекс административных правонарушений // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2019.
- 4) Федеральный закон от 06 декабря 2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // «Российская газета». – Федеральный выпуск №5654 9 декабря 2011 г.
- 5) Федеральный закон от 30 декабря 2008г. №4307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // «Российская газета». – Федеральный выпуск №5666 9 января 2009 г.
- 6) О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ МФ РФ от 02 июля 2010 г. № 66 н // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2019.
- 7) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // Консультант Плюс. Законодательство. Версия Проф. [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2019.
- 8) МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»
- 9) МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»
- 10) МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»
- 11) МСА 230 «Аудиторская документация»
- 12) МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
- 13) МСА 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» и Согласующиеся поправки к другим международным стандартам
- 14) МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»
- 15) МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»
- 16) МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
- 17) МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
- 18) МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»
- 19) МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
- 20) МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»
- 21) МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
- 22) МСА 500 «Аудиторские доказательства»
- 23) МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»
- 24) МСА 505 «Внешние подтверждения»
- 25) МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»
- 26) МСА 520 «Аналитические процедуры»
- 27) МСА 530 «Аудиторская выборка»

- 28) МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»
- 29) МСА 550 «Связанные стороны»
- 30) МСА 560 «События после отчетной даты»
- 31) МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»
- 32) МСА 580 «Письменные заявления»
- 33) МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»
- 34) МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов»
- 35) МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора»
- 36) МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»
- 37) МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»²
- 38) МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»
- 39) МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»
- 40) МСА 710 «Сравнительная информация - сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»
- 41) МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»
- 42) МСА 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»
- 43) МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»
- 44) МСА 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»
- 45) МОПА 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов»
- 46) МСОП 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»
- 47) МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»
- 48) МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»
- 49) МСЗОУ 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»
- 50) МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»
- 51) МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»
- 52) МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»
- 53) МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»

54) «Кодекс профессиональной этики аудиторов», Протокол заочного голосования Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 21.05.2019 №47

в) программное обеспечение: пакет программ Microsoft Office (Microsoft Office 2010, Microsoft Office 2007, Microsoft Windows Vista, Microsoft Windows 7, Microsoft Windows XP), в том числе Microsoft Excel и Microsoft Word; ABBYY FineReader 11, CorelDRAW X6, Corel PHOTO-PAINT X6, Dr.Web Mail Security Suite; Система управления обучением «Moodle»; ИБС VIRTUA. OPAC Chamo;

г) базы данных, информационно-справочные и поисковые системы:

- 1) ЭБС «Юрайт»;
- 2) СПС «КонсультантПлюс»;
- 3) СПС «Гарант»;
- 4) Научная электронная библиотека eLibrary.ru;
- 5) университетская информационная система Россия.