

# ОПОРНЫЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

## ТЕМА 1: СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ МСА, ИХ ЗНАЧЕНИЕ В СТАНОВЛЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

1. Значение стандартов и их необходимость для регулирования деятельности в рамках профессии
2. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита
3. Структура и классификация МСА

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности.

*Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.*

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Когда появляется сомнение в правильности финансовой отчетности, которую предоставляет администрация, тогда появляется специалист-посредник в лице аудитора, который подтверждает, что эта отчетность составлена правильно или, что более точно, достаточно правильно. **Отсюда вытекает необходимость аудита как гаранта рыночных отношений.**

Собственники и, прежде всего, коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не

имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

**Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:**

1. Возможность поступления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации;
2. Зависимость последствий принятых решений от качества информации;
3. Необходимость специальных знаний для проверки информации;
4. Отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующие подготовку, квалификацию, опыт оказания такого рода услуг.

Слово «стандарт» буквально переводится как «образец». То есть в рамках изучения данной дисциплины это набор общепринятых требований к работе аудитора.

**Таким образом, стандарты аудита представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности.**

**Итак, Значение стандартов состоит в том, что они: (Слайд 14)**

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- устраняют необходимость контроля со стороны государства;
- помогают аудиторам вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса;
- заставляют аудиторов постоянно повышать свои знания и квалификацию;
- обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций;
- рационализируют и облегчают аудиторскую работу.

Вместе с тем правила аудита не являются подробными правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу.

**С 1 июля 2020 г. в Беларуси введены в действие международные стандарты аудиторской деятельности, включающие международные стандарты аудита, обзорных проверок, заданий, сопутствующих аудиту услуг, контроля качества, международные отчеты о практике аудита.**

Соответствующая норма принята постановлением Совмина от 25.05.2020 № 308 «О введении в действие на территории Республики Беларусь международных стандартов аудиторской деятельности».

Международные стандарты аудиторской деятельности (МСА) обязательны при проведении аудита годовой финансовой отчетности, составленной по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

В переходный период начала внедрения, применения МСА ключевая роль по организации разъяснительной работы возложена на Аудиторскую палату (АП).

В настоящее время на международном уровне координация деятельности профессиональных организаций в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита осуществляется Международной федерацией бухгалтеров.

**Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ) *IFAC – International Federation of Accountants*** была основана 7 октября 1977 года в Мюнхене (Германия), на 11-ом Всемирном конгрессе бухгалтеров.

**Цель создания МФБ** – МФБ была создана с целью укрепления бухгалтерской профессии во всем мире для защиты общественных интересов посредством:

- Разработки высококачественных международных стандартов аудита и подтверждения достоверности информации, стандартов учета и отчетности в государственном секторе и стандартов этики и образования для профессиональных бухгалтеров, а также содействие их внедрению и применению;
- Содействия сотрудничеству и взаимодействию между организациями-членами МФБ;
- Сотрудничества и взаимодействия с другими международными организациями;
- Выступая в роли официального международного представителя бухгалтерской профессии.

МФБ – международное объединение бухгалтерской профессии. **IFAC определила свою миссию**, как "служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближении стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт".

На первом заседании Ассамблеи и Совета МФБ в октябре 1977 г. была разработана рабочая программа из 12 пунктов, которая служила в качестве руководства для работы комитетов и сотрудников МФБ в течение первых пяти лет. Многие элементы этой рабочей программы актуальны по сей день.

В соответствии с политикой IFAC каждая страна должна быть представлена только одной организацией, которая общепринята в данной стране как наиболее авторитетная либо определена в законодательном порядке. Однако некоторые страны, например Великобритания, представлены несколькими профессиональными организациями бухгалтеров.

Руководит МФБ Совет, в состав которого входит по одному представителю от каждой организации – члена. Совет созывается раз в год для решения уставных и стратегических вопросов и проведения выборов Правления.

В состав Правления входят 18 стран, которые избираются на трехлетний срок и отвечают за разработку политики и контроль за работой МФБ, применением ее программ и работой технических комитетов Федерации.

Заседания Правления проводятся 3 раза в год. Оперативное руководство осуществляет Секретариат МФБ, штаб-квартира которого находится в Нью-Йорке, а сотрудники представляют собой профессиональных бухгалтеров из различных стран мира.

**Основными направлениями работы IFAC на ближайшие годы являются:**

1. Установление и поощрение соблюдения высококачественных международных стандартов в области аудита, бухгалтерского образования, этики и учета
2. Упрощение сотрудничества отдельных организаций - участниц
3. Выражение мнения представителей профессии по вопросам общественной политики.

В настоящее время принято, 37 Международных Стандартов Аудита (МСА), 1 Международный Стандарт Контроля Качества (МСКК) 13 положений по международной практике аудита.

При рассмотрении Международных стандартов аудита речь идет именно о системе аудиторских стандартов. При этом под системой понимается целостное множество взаимосвязанных элементов.

**Системный характер совокупности аудиторских стандартов означает:**

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

Содержание Международных стандартов аудита унифицирована. Каждый стандарт содержит:

- введение, где отражаются структура стандарта и задачи, стоящие перед аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;

- определения, где раскрывается содержание терминов, применяемых в стандарте;
- разделы, излагающие (раскрывающие) суть стандарта;
- приложения (для некоторых стандартов).

Международные стандарты аудита (МСА) нумеруются трехзначным серийным кодом (с 100 по 999) и подразделяются на 6 групп:

**1-ая: Включает 8 стандартов.** Стандарты устанавливают цели и основные принципы проведения аудита финансовой отчетности, обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязанности.

**2-ая: Включает 6 стандартов.** Стандарты устанавливают требования к планированию аудита, формированию документации в процессе аудита, изучению деятельности клиента, определению уровня существенности и оценке аудиторских рисков.

**3-я: включает 11 стандартов.** Стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств,

**4-я: включает 3 стандарта.** Стандарты и рекомендации привлечения результатов работы других аудиторов, экспертов.

**5-я: включает 5 стандартов.** Стандарты, регулирующие правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации.

**6-я: включает 3 стандарта.** Стандарты и рекомендации, регулирующие специальные вопросы.

Положения по международной аудиторской практике — International Auditing Practice Statement (IAPSS 1000-1999) предоставляют аудиторам дополнительные практические рекомендации путем детализации и разъяснения применения международных стандартов аудита, носят рекомендательный характер. Положения включают в себя 8 документов, имеющих четырехзначную кодировку.

Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам — International Standardson Review Engagements (ISREs 2000-2699) применимы к обзорным проверкам финансовой информации, имеют четырехзначную кодировку и представлены двумя стандартами.

Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность, — International Standardson Assurance Engagements (ISAEs 3000-3699) представлены двумя стандартами:

Международные стандарты по сопутствующим услугам — International Standardson Related Services (ISRSs 4000-4699) имеют четырехзначную кодировку, представлены одной группой, в которой имеется два стандарта.

Международный стандарт контроля качества — International Standards on Quality Control (ISQC1).

Устанавливает обязанность аудиторских организаций по созданию внутрифирменной системы контроля качества, раскрывает её основные элементы и ответственность руководства за качество профессиональных услуг. Стандарт применяется ко всем услугам, регулируемым стандартами IAASB.

## **ТЕМА 2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА**

**1. Организация контроля качества аудита на уровне профессиональных аудиторских объединений**

**2. Внутрифирменный контроль качества аудита**

**3. Контроль качества аудита финансовой отчетности (МСА 220)**

Одним из приоритетных направлений деятельности Международной Федерации Бухгалтеров является непрерывное совершенствование качества аудита.

Основополагающим документом в системе стандартов по обеспечению качества профессиональных аудиторских услуг выступает Положение об обязательствах организаций – членов Международной Федерации Бухгалтеров 1 «Обеспечение качества», согласно которому контроль качества аудита должен быть реализован на трех уровнях:

1. На уровне профессионального аудиторского объединения;
2. На уровне аудиторской фирмы;
3. На уровне аудиторского задания.

Причем Положение устанавливает требования по организации контроля качества аудита только в отношении профессиональных аудиторских объединений.

Кроме Положения Советом по международным стандартам аудита и уверенности были разработаны и введены в действие следующие документы:

Международный стандарт по контролю качества 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам», который регламентирует вопросы организации контроля качества на уровне аудиторской фирмы;

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

«Техническое задание на проект: разработка руководства по контролю качества для применения в практической деятельности малых и средних предприятий» – это руководство по контролю качества для малых и средних предприятий с целью оказания им практической помощи в понимании и внедрении стандартов по контролю качества как на уровне фирмы, так и на уровне отдельного задания, а также обеспечения высокого качества профессиональной деятельности в целом.

Согласно Положению об обязательствах организаций – членов Международной Федерации Бухгалтеров 1 «Обеспечение качества» профессиональные объединения Федерации в целях надлежащего контроля за качеством деятельности своих членов должны разработать и принять:

- стандарты и рекомендации по контролю качества;
- руководство по проведению внешней проверки, обеспечивающей уверенность в качестве аудита.

Стандарты и рекомендации по контролю качества должны устанавливать требования к аудиторской фирме по организации системы контроля качества аудита, причем аудиторские фирмы несут ответственность за внедрение политики и процедур контроля качества аудита.

Внешний контроль качества деятельности аудиторских фирм осуществляется в соответствии с официально утвержденным профессиональным аудиторским объединением руководством по проведению проверки, обеспечивающей уверенность в качестве аудита. Контроль за соблюдением внутрифирменной политики и процедур контроля качества реализуется на основе разработанной профессиональным объединением программы аудита по обеспечению уверенности в качестве предоставляемых услуг.

Профессиональное объединение должно обеспечить, чтобы все аудиторские фирмы или партнеры, осуществляющие аудит финансовой отчетности, были рассмотрены и приняты во внимание в процессе отбора. Если профессиональное объединение выбрало в целях проведения аудита периодический подход, то оно должно:

установить максимальный период аудита – три года, в течение которого фирма должна подлежать проверке;

принять во внимание эффективность программы внутренней проверки качества фирмы-партнера, в случае если партнер подлежит проверке, обеспечивающей уверенность в качестве.

Период проверки партнера определяется решением профессионального объединения. Продолжительность периода проверки зависит от периодичности осуществления проверок партнера, предусмотренных программой внутрифирменного мониторинга, а также проведения соответствующих процедур.

В отношении отдельных субъектов проверку качества следует проводить более часто. Профессиональное объединение должно установить критерии отбора отдельных аудиторских проверок для включения в программу проверки. Аудиторские задания, которые соответствуют таким критериям, должны быть включены в область проверки качества.

**процедуры, которые регулируют следующие элементы:**

1. Определение должностных лиц, ответственных за систему контроля качества;
2. Формирование корпоративной этики;
3. Принятие новых конкретных заданий и сохранение отношений с клиентами;
4. Кадровую политику;
5. Выполнение заданий;
6. Мониторинг системы контроля качества.

Политика и процедуры контроля качества должны быть оформлены документально и доведены до сведения всех сотрудников аудиторской фирмы.

Эти процедуры обычно представляют собой методические рекомендации, специальные компьютерные программы, стандартизированные рабочие документы. **Объектами процедур являются**

- Инструктаж рабочей группы перед заданием для разъяснения целей работы;
- Процессы, направленные на соответствие действий аудиторов применимым стандартам задания;
- Контроль выполнения задания, дообучение сотрудников и шефство над новичками (коучинг);
- Методы обзорных проверок выполненной работы, существенных суждений и сформированного отчета;
- Возможность привлечения внешних специалистов (экспертов);
- Документация по выполненной работе, по организации и масштабу проверки;
- Поддержание актуальности политик и процедур.

Аудиторская фирма должна разработать политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что принимаются соответствующие меры:

по жалобам и выдвигаемым обвинениям (по отношению к членам группы, выполняющим задание, или другому персоналу фирмы) в том, что работа, выполняемая фирмой, не соответствует профессиональным стандартам, законодательным и нормативным требованиям;

по выдвигаемым обвинениям в том, что не соблюдаются требования системы контроля качества фирмы.

Жалобы и обвинения могут быть предъявлены как со стороны персонала фирмы, так и со стороны клиентов и третьих лиц. Кроме того, фирма должна разработать политику и процедуры по соответствующему документальному оформлению для обеспечения доказательств функционирования каждого из элементов системы контроля качества.

Форма и содержание документации зависят от следующих факторов:  
размера фирмы и количества офисов;  
уровня полномочий персонала и офисов;  
характера и уровня сложности практической деятельности фирмы и ее организационной структуры.

Сроки хранения документации определяются исходя из периода, достаточного для осуществления процедур внутреннего мониторинга, с тем чтобы оценить соответствие фирмы требованиям системы контроля качества, законодательства и нормативных актов.

Процедуры контроля качества, согласно МСА 220, должны быть разработаны и реализованы на уровне каждой аудиторской проверки финансовой информации, включая аудит финансовой отчетности, с тем чтобы обеспечить выполнение требований МСА или национальных стандартов.

Характер, сроки и сфера применения политики и процедур зависят от:  
размера и характера деятельности фирмы;  
географического расположения;  
организационной структуры;  
соотношения затрат и результатов.

Аудиторская группа:

выполняет процедуры контроля качества применительно к каждому отдельному аудиторскому заданию;

обеспечивает фирму уместной информацией, которая способствует функционированию системы контроля качества в той ее части, которая относится к независимости;

вправе полагаться на установленную фирмой систему (в отношении навыков и компетентности персонала;

независимости;

принятия клиента и поддержания взаимоотношений с ним;

мониторинга), если только информация, предоставленная фирмой или другими сторонами, не носит противоречивого характера.

В соответствии с МСА 220 контроль выполнения задания включает:

1. Отслеживание хода выполнения задания;

2. Принятие во внимание способностей и компетентности отдельных членов рабочей группы, наличие у них времени для качественного выполнения работы, понимания ими инструкций

3. Рассмотрение соответствия выполнения задания плану аудита;

4. Рассмотрение существенных обстоятельств, возникающих в ходе выполнения задания, и при необходимости – изменение плана;

Обсуждение сложных вопросов с опытными членами рабочей группы.

### **ТЕМА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧАСТВУЮЩИХ В АУДИТЕ ЛИЦ**

1. **Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА (МСА 200)**

2. **Условия договоренности о проведении аудита (МСА 210)**

3. **Аудиторская документация (МСА 230)**

-1-

Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности сформулированы в специальном стандарте Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА. Стандарт 200 считается базовым стандартом. Принципы данного стандарта являются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные нормативы аудита, в том числе и в Республике Беларусь.

**Целью аудита финансовой отчетности** является предоставление аудитором возможности выразить мнение о том, подготовлена ли она во всех существенных аспектах.

Следует отметить, что аудит – только одна из разновидностей заданий, подтверждающих достоверность информации.

Задания, подтверждающие достоверность финансовой информации:

-Аудит финансовой отчетности

-Обзор финансовой отчетности

-Задания по обеспечению уверенности

**Данный вид заданий относится к аудиторским заданиям, обеспечивающим уверенность.**

В данном контексте **Уверенность рассматривается** как выражение аудитором мнения в отношении достоверности утверждений, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой стороной.

Для выражения такой уверенности аудитор оценивает доказательства и составляет заключение.

Таким образом, задание, обеспечивающее уверенность – это задание, по результатам которого аудитор составляет заключение в целях повышения уровня доверия предполагаемых пользователей иных, чем ответственная сторона.

При принятии задания, подтверждающего достоверность информации, профессиональный бухгалтер должен убедиться, что:

- Этические требования (особенно независимость и профессиональная компетентность) могут быть соблюдены;
- Задание соответствует всем необходимым характеристикам;
- Объект задания адекватен целям задания;
- Используемые в задании критерии применимы и доступны предполагаемым пользователям;
- Профессиональный бухгалтер для формирования компетентного мнения имеет доступ к достаточному объему надлежащих доказательств;
- Имеется разумное основание взяться за данное задание;
- Соблюдаются дополнительные требования, установленные конкретными стандартами.

В качестве элементов заданий, подтверждающих достоверность информации, можно выделить

1. *Трехсторонний характер отношений;*
2. *Объект задания;*
3. *Критерии, используемые при осуществлении задания;*
4. *Достаточные надлежащие доказательства;*
5. *Письменный отчет.*

Задания, не подтверждающие достоверность финансовой информации:

6. **Задания по выполнению согласованных процедур**
7. **Задания по компиляции финансовой информации**

#### **Общими целями аудитора, являются**

1. Получение разумной уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой.
2. Составление отчёта (заключения) в отношении финансовой отчетности согласно требованиям МСА в соответствии с выводами аудитора.

При проведении аудита аудитор подчиняется этическим нормам, в том числе связанным с независимостью, которые применяются к заданиям по аудиту финансовой отчетности.

т.е. МСА 200 требуют от аудитора:

1. Вынесение профессионального скептицизма
2. Использование в ходе проверки профессионального суждения

3. Идентификация и оценка риска существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибками, на основе знания субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта

4. Получение достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, существуют ли существенные искажения

5. Формирование мнения относительно финансовой отчетности на основе выводов, сделанных на основе полученного аудиторского доказательства.

Результатом переговоров между клиентом и аудитором должно стать достижение согласия по условиям договоренности.

Условия договоренности необходимо отразить документально. Стандарт предполагает два варианта документального отражения условий договоренности: в письме-обязательстве или в любой другой подходящей форме договора.

Письмо-обязательство составляется как при аудите финансовой отчетности, так и при сопутствующих аудиту услугах. При одновременном проведении общего аудита и оказании консультационных услуг по вопросам налогообложения, бухгалтерского или управленческого учета необходимо составлять отдельные письма-обязательства.

Письмо-обязательство о проведении аудита направляется клиенту до его начала. Оно является документальным отражением и подтверждением того, что аудитор принимает назначение аудита, соглашается с целями и объемом аудита, объемом обязательств аудитора перед клиентом и формой отчетов.

Структура и содержание письма-обязательства:

Цель аудита финансовой отчетности;

Ответственность руководства за финансовую отчетность;

Объем аудита (ссылки на действующее законодательство, положения или нормы профессиональных организаций);

Формы отчетов (иной способ сообщения результатов договоренности);

Риск необнаружения существенных искажений в бухгалтерском учете и внутреннем контроле;

Требования свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемых в процессе проведения аудита.

При изменении условий договоренности аудитор и клиенту необходимо согласовать новые условия, а также учесть и рассмотреть юридические и другие последствия, связанные с данными изменениями

В случае повторной аудиторской проверки деятельности клиента аудиторской фирме разрешается не составлять новое письмо-обязательство.

Однако в стандарте перечислены факторы и ситуации, когда необходимо составлять новое письмо-обязательство:

- а) любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- б) любые пересмотренные или особые условия договоренности;
- в) недавнее изменение в составе высшего руководства, совета директоров или в структуре собственности;
- г) значительное изменение характера или масштабов деятельности клиента;
- д) требование законодательства.

Если аудитор не может согласиться на изменения условий договоренности и ему не разрешают продолжать работу согласно первоначальной договоренности, ему следует отказаться от аудиторской проверки с обоснованием причин отказа. Рассматриваемый стандарт регулирует особые условия договоренности об аудиторской проверке и дочерних компаний (филиалов, подразделений).

Если аудитор основной компании является также аудитором филиалов, дочерних компаний или подразделений (компонентов), на решение аудитора о том, посылать ли отдельное письмо-обязательство компоненту, будут влиять следующие факторы:

- кто назначает аудитора компонента;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по компоненту;
- требование законодательства;
- объем работ, выполненный другими аудиторами;
- доля себестоимости материнской компании;
- степень независимости руководства компонента.

Согласно законам и нормативным актам, регулирующим аудит государственного сектора, аудиторы, как правило, назначаются, а потому использование письма-обязательства о проведении аудита не является общепринятой практикой.

**Термин «документация» трактуется в МСА 230 - как материалы (рабочие документы), составляемые аудиторами и для аудитора или получаемые и хранимые аудиторами в связи с проведением аудита.**

Основными задачами рабочих документов аудитора являются:

- помощь при планировании и проведении аудита;
- содействие при осуществлении надзора и проверки качества аудиторской работы;

- запись аудиторских доказательств, получаемые в результате аудиторской работы в поддержку мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Международные стандарты не устанавливают ни форм рабочих документов аудитора, ни состава аудиторского файла. Тем не менее, должны быть учтены ряд требований: опытный аудитор, незнакомый с обстоятельствами проведенной проверки, должен из рабочих документов понять природу, временные рамки и охват аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства, оценить значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, и заключения, к которым пришли аудиторы.

Поскольку работа аудитора в основном носит командный характер МСА 230 устанавливает еще два момента, которые должны найти отражение в рабочих документах: указание, кто и когда проверил работу аудитора (имеется в виду руководитель проверки либо ответственный партнер, в зависимости от характера проведенной работы).

*Аудиторскую документацию формируют по сроку хранения как постоянную или текущую:*

- постоянный аудиторский файл (папка) — рабочие документы аудиторской проверки, обновляемые по мере поступления новой информации, но остающейся по-прежнему значимой;

- текущий аудиторский файл (папка) — текущие рабочие документы аудиторской проверки по итогам каждого конкретного финансового года.

В постоянный файл подшиваются документы, редко изменяющиеся (устав, учредительный договор, копии протоколов заседаний Совета директоров, документы по долгосрочным кредитам и займам).

В текущую папку подшиваются документы по каждой проверке, которые условно можно распределить на ряд групп:

1. проаудированная отчетность организации;
2. переписка с клиентом касательно организационных моментов проверки;
3. документы по планированию проверки;
4. замечания, сформулированные по ходу проверки;
5. проведенные аудиторские процедуры;
6. документы по завершению проверки;
7. вспомогательные документы.

Формирование аудиторского файла - административный процесс, который не требует выполнения новых аудиторских процедур или формулирования новых выводов. Поэтому изменения могут быть внесены в аудиторскую документацию в течение процесса формирования аудиторского файла, только

если они носят административный характер. Примерами таких изменений могут быть:

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

Когда формирование аудиторского файла завершено, аудитор не должен изымать или уничтожать аудиторскую документацию. Ее нужно хранить не менее 5 лет от даты аудиторского заключения или даты отчета аудиторской группы.

Содержание рабочих документов является конфиденциальным.

Ответственность за документирование аудита возлагается на ведущего аудитора. Ведущий аудитор в свою очередь может возложить работу по документированию аудита на ассистента, оставив за собой только функцию контроля за процессом документирования.

#### **ТЕМА 4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ОЦЕНКИ РИСКОВ И ДЕЙСТВИЯ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ**

- 1. Планирование аудита финансовой отчетности (МСА 300)**
- 2. Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды (МСА 315)**
- 3. Существенность в планировании и проведении аудита (МСА 320)**

Международный стандарт 300 применяется к повторному или регулярному аудиту. Вопросы, которые аудиторам следует рассматривать при первоначальном аудите, описывает стандарт 210 и 510 «Первоначальные задания – начальные сальдо».

**Необходимость планирования обусловлена целью эффективности проведения аудита.**

Планирование аудита позволяет аудитору и другим ключевым фигурам рабочей группы аудиторов наиболее эффективно применить свои знания и опыт и тем самым повысить качество своей работы.

**Цели планирования аудита:**

1. Уделить особое внимание важным вопросам аудита;
2. Своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
3. Организация аудиторского задания и обеспечение эффективности его выполнения;
4. Подбор участников аудиторской команды, которые обладают надлежащими навыками и квалификацией, необходимыми для противодействия предполагаемым рискам, а также распределение работы между ними;
5. Упрощение руководства аудиторской командой и надзор за ее работой, а также анализ ее результатов;
6. Координация работы аудиторов подразделений организации и экспертов.

Следование целям планирования аудита позволяет аудитору спланировать такое аудиторское задание, в котором он:

1. Сохраняет требуемую независимость;
2. Не сомневается в добросовестности руководства;
3. Не допускает недоразумений с клиентом, относительно условий аудиторского задания.

В случае первичного или повторного аудита до начала планирования должна быть получена необходимая аудитору информация о клиенте:

1. Организационно-правовая форма;
2. Форма собственности;
3. Отрасль деятельности;
4. Основные виды деятельности;
5. Организационная структура;
6. Источники финансирования;
7. Состояние экономики в целом и отрасли в частности.

Процесс планирования аудита не является отдельной самостоятельной фазой аудита, скорее это – непрерывный процесс с повторяющимися процедурами, начинающийся вскоре после окончания предыдущего задания и заканчивающийся вместе с завершением текущего.

Планирование аудита включает 3 основных этапа:

- разработку общей стратегии аудита;
- разработку плана аудита;
- обратная связь.

**Общая стратегия аудита** устанавливает масштаб, сроки и направление

аудита, а также регулирует разработку более детальных планов аудита.

Разработка общей стратегии аудита включает в себя:

\*Определение характеристик соглашения, обуславливающих его масштаб;

\*Определение целей отчетности, представляемой по соглашению для планирования сроков аудита и характера необходимых сообщений;

\*Рассмотрение важных факторов, определяющих направление действий команды по проекту, например, определение уровней существенности.

Когда общая стратегия аудита принята, становится возможной разработка более детализированного плана аудита, раскрывающего отдельные элементы стратегии. В то же время следует помнить, что эти два документа не являются ни статичными, ни последовательными друг относительно друга. Меняющиеся условия проведения аудита требуют соответствующих корректировок в обоих документах.

#### **В плане аудита описываются:**

- характер, время проведения и объем запланированных процедур оценки риска возникновения существенных искажений (в соответствии с МСА 315) и для каждого существенного класса сделок (в соответствии с МСА 330);

- иные процедуры, необходимые, чтобы проверка соответствовала требованиям МСА (например, взаимодействие с юрисконсультами клиента).

В процессе планирования аудита должна быть разработана **программа аудита**, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур с указанием примерного хронометража их проведения.

**Обратная связь** – порядок взаимодействия аудиторов и руководителей проверки – также должна быть включена в план.

В первую очередь речь идет об управлении рабочей группой и проверке ее работы.

Аудитор может обсудить элементы планирования с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством субъекта. Эти обсуждения могут быть частью процесса обязательного информирования лиц субъекта, наделенных руководящими полномочиями, или могут быть проведены с целью повышения эффективности аудита.

Понятие «аудиторский риск» относится к основополагающим понятиям в аудите. Для понимания его сути необходимо иметь в виду, что аудитору важно не избежать риска вообще, так как это невозможно в принципе, а предвидя его, дать ему правильную оценку.

Понятие аудиторский риск означает, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения.

**Искажение** – разница между величиной, отраженной в статье финансового отчета, и величиной, которая должна быть отражена в такой статье в соответствии с действующими принципами финансовой отчетности.

**Аудиторский риск** является произведением риска возникновения искажений и риска необнаружения. Аудитор должен провести аудиторские процедуры, направленные на оценку рисков и спланировать проведение аудита таким образом, чтобы ограничить оцененный риск необнаружения.

**Риск возникновения существенных искажений состоит из двух компонентов: неотъемлемого риска и риска средств контроля.**

**Неотъемлемый риск** – подверженность элементов отчетности или утверждений искажениям, которые могут быть существенными при допущении отсутствия соответствующего внутреннего контроля.

**Риск средств контроля** – риск того, что искажение, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Третья часть аудиторского риска – **риск необнаружения** состоит в том, аудиторская организация не обнаружит искажение информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями. Следует учитывать, что чем больше риск возникновения существенных искажений, тем меньший риск необнаружения можно считать приемлемым.

Для оценки риска существенного искажения аудиторской организации следует выполнить **процедуры оценки рисков**.

**Процедуры оценки рисков** – аудиторские процедуры, направленные на получение представления об организации и среде ее деятельности, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценку рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и утверждений.

МСА 315 определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности через изучение деятельности и коммерческого окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля.

Процесс оценки риска представляет собой выявление и устранение бизнес-рисков, а также оценку их последствий.

Для целей подготовки финансовой отчетности процесс оценки рисков включает следующие процедуры:

- выявление коммерческих рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
- оценку значимости рисков;

- оценку вероятности возникновения рисков;
- принятие решений по управлению рисками.

Аудитор не может выразить мнение о степени достоверности финансовой отчетности с абсолютной уверенностью, так как имеются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений в силу объективных и субъективных и прочих причин.

**К объективным причинам** относятся:

1. Использование систем тестирования;
2. Наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
3. Существование ограничений в части аудиторских доказательств, которые носят скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

**Субъективные причины** определяются собственным суждением аудитора о системе сбора документов и сделанными на их основании выводами. Аудитор имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки.

**Прочие причины** ограничения аудита возникают из-за проведения аудируемым лицом финансово-хозяйственных операций, увеличивающих риск существенного искажения сверх ожидаемого уровня при обычных условиях.

***Существенность в аудите** - обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях считается **существенной**, если ее пропуск или искажение **может повлиять на экономические решения пользователей** финансовой отчетности аудируемого лица, принятые на ее основе.

Существенность зависит от величины показателя финансовой отчетности и ошибки, оцениваемых в случае их пропуска или искажения.

**Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудиторской организации.**

Аудиторская организация обязана самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей финансовой отчетности и отразить его во внутренних правилах аудиторской деятельности аудиторской организации.

***Уровень существенности** - совокупный размер допустимых искажений, данных финансовой отчетности, который не оказывает влияния на качество решения, принимаемых пользователями финансовой отчетности на основании этой отчетности.*

***Базовый показатель финансовой отчетности** - одно из числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей финансовой отчетности аудируемого лица, играющее важную роль для оценки достоверности этой отчетности и используемое аудиторской организацией при расчетах уровня существенности.*

**При определении уровня существенности** аудитору необходимо:

1. Выбрать показатели финансовой отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, для которых будет установлен уровень существенности (базовые показатели);

2. Установить уровень существенности для каждого из выбранных базовых показателей или единый уровень существенности в целом для финансовой отчетности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точки зрения искажений.

## **ТЕМА 5. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ПОЛУЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ПРОВЕРЯЕМЫХ ОБЪЕКТАХ И ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**

- 1. Аудиторские доказательства (МСА500)**
- 2. Аналитические процедуры (МСА 520)**
- 3. Аудиторская выборка (МСА 530)**
- 4. Аудит оценочных значений (МСА 540)**
- 5. Особенности аудита связанных сторон. (МСА 550)**
- 6. Последующие события (МСА 560)**

**Аудиторские доказательства** — это информация, используемая аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается аудиторское заключение.

Аудиторские стандарты носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными для формулирования разумных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства можно классифицировать по следующим признакам:

**В зависимости от источника получения они подразделяются на:**

Внутренние аудиторские доказательства — это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде.

Внешние аудиторские доказательства — это информация, полученная от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

Смешанные аудиторские доказательства — это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

**В зависимости от вида подразделяются:**

Устные;

Визуальные;

Письменные.

**В зависимости от способа получения их классифицируют:**

Доказательства, полученные в результате констатации фактов;

Доказательства, установленные документированными фактами;

Доказательства, выявленные в результате специально проведенного анализа.

**Общие требования к аудиторским доказательствам:**

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств.

**Количество необходимых аудиторских доказательств зависит** от риска существенных искажений (чем выше риск, тем больше аудиторских доказательств потребуется), а также от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств потребуется).

**Надлежащий характер** является качественной стороной аудиторских доказательств, предполагающей их уместность и надежность при подтверждении наличия либо отсутствия искажений.

Аудиторская процедура- определенный порядок и последовательность действий аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств.

**Аудиторские процедуры бывают:**

= тесты средств контроля

= аудиторские проверки по существу.

**Под тестами средств контроля** понимаются тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств, характеризующих эффективность функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**Процедуры проверки по существу** — это тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и бывают двух видов:

детальные тесты хозяйственных операций;

аналитические процедуры (МСА 520).

Аудиторская организация получает аудиторские доказательства, выполняя следующие процедуры:

1. Инспектирование бухгалтерских записей или документов
2. Наблюдение
3. Запрос
4. Подтверждение
5. Подсчет
7. Повторное проведение
8. Аналитические процедуры

Аудитор использует один или более видов аудиторских процедур. На характер и сроки аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, может повлиять тот факт, что определенная бухгалтерская информация и прочая информация доступна только в электронной форме или только по состоянию на определенные даты или периоды времени.

**Аналитические процедуры** — это оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными.

Основная цель применения аналитических процедур – выявление наличия или отсутствия необычных либо неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности субъекта (сметами, прогнозами), а также с ожиданиями аудитора;
- с аналогичной отраслевой информацией.

А также аналитические процедуры рассматривают взаимосвязи между:

- элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта;
- финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией.

**Выделяют три метода аналитических процедур**

- простые сравнения
- комплексный анализ
- сложные статистические расчеты

Аналитические процедуры могут применяться к различной по своему составу и объему финансовой отчетности.

В международной практике при оценке применения аналитических процедур используется термин «**степень надежности**».

Это понятие означает степень, в которой следует полагаться на результаты аналитических процедур.

**Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур**

**зависит:**

- От существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;
- От точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;
- От оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- От других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита.

Получение аудиторских доказательств с помощью выборки актуально в случаях, когда в ходе аудита используются выборочные процедуры.

МСА 530 применяются, когда аудитор сталкивается с объемными статьями учета. Полностью проверить такой объем документации нереально, поэтому аудиторы прибегают к помощи такого раздела математики, как статистика. Согласно ее положениям, по характеристикам нескольких процентов от общего числа объектов можно составить достоверное представление о характеристиках всей совокупности объектов. Эта доля общей совокупности, а также процесс ее отбора называются выборкой.

**Аудиторская выборка**, представляет собой применение аудиторских процедур менее чем к 100% статей, включенных в сальдо счета или в класс операций таким образом, чтобы все элементы выборки имели равный шанс быть отобранными.

В отношении изучаемой совокупности в аудите различают понятия генеральной совокупности, элементов выборки и стратификация.

**Генеральная совокупность** – представляет собой полный набор элементов, из которых аудитор проводит выборку для того, чтобы сделать выводы. Она должна быть надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки, а также полной.

**Элемент выборки** – индивидуальный элемент, отражаемый в учете и составляющий генеральную совокупность.

**Стратификация** – процесс деления генеральной совокупности на страты, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками.

Каждая страта проверяется отдельно. При стратификации аудитору необходимо обеспечить, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

**Различают следующие виды выборки**

- **Представительная (репрезентативная)** – элементы ее генеральной совокупности имеют равную вероятность быть отобранными;
- **Непредставительная (нерепрезентативная)** – элементы ее генеральной совокупности не имеют равную вероятность быть отобранными.

**В аудиторской выборке применяются следующие подходы:**

- статистический
- нестатистический

Статистическая выборка должна иметь две основные характеристики: случайный отбор элементов и использование теории вероятностей.

Нестатистическая выборка та, которая не отвечает вышеуказанным характеристикам.

Применение выборочного метода связано с определенным риском

**Риск выборки** – вероятность того, что мнение аудитора, основанное на анализе выборки, будет отличаться от мнения, которое аудитор выразил бы при проведении аудита в отношении всей генеральной совокупности.

**Следует различать два типа рисков, связанных с аудиторской выборкой.**

**1. Риск, оказывающий влияние на достоверность аудита**

Это риск сформировать вывод о том, что при выполнении тестов средств контроля риск системы контроля ниже, чем в действительности, либо при проведении проверки по существу сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность не содержит существенного искажения, тогда как в действительности оно существует;

**2. Риск, оказывающий влияние на эффективность аудита**

При проведении тестов средств контроля аудитор может прийти к выводу, что риск системы контроля выше, чем в действительности либо при проведении проверки по существу сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность содержит существенного искажения, тогда как в действительности его не существует;

**Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.**

В ходе аудита могут использоваться различные методы построения выборки:

- = **случайный отбор**
- = **систематический отбор**
- = **монетарная выборка**
- = **беспорядочный отбор**
- = **блочный отбор.**

Формировании аудиторской выборки базируется на соблюдении следующих правил:

1. Все элементы выборки имеют шанс быть отобранными;
2. Элементы выборки представляют собой натурально-вещественные статьи или денежные единицы;
3. При статистической выборке статьи отбираются случайным образом. При нестатистической выборке аудитор опирается на свое профессиональное суждение;
4. При выборе любого метода необходимо учитывать, что выборка должна быть репрезентативной.

**Оценочное значение** — это приблизительная сумма статьи учета при отсутствии точных способов измерения. В ходе аудита данный аспект может оказывать существенное влияние на формирование финансовой отчетности.

Оценочное значение является составной частью системы бухгалтерского учета организации или ее частью только на конец периода.

Когда невозможно получить разумное оценочное значение, аудитор должен подумать о целесообразности применения модифицированного аудиторского заключения.

Руководство предприятия несет ответственность за расчет оценочных значений, включаемых в финансовую отчетность.

Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным, в зависимости от характера статьи. При сложных расчетах могут потребоваться специальные знания и профессиональное суждение.

Оценочные значения часто рассчитываются с помощью формул. В подобных случаях руководству следует постоянно вносить корректировки в формулы.

Для аудитора проверка оценочных значений означает более высокий уровень риска, нежели проверка объектов с точно определенным стоимостным выражением.

Аудиторские процедуры должны быть спланированы таким образом, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что

методы получения оценочных значений адекватны и раскрыты надлежащим образом.

***При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется:***

1. Провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения;
2. Использовать независимую оценку для сравнения с оценкой, проведенной руководством аудируемого лица;
3. Проверить последующие события, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

В первом случае при аудите оценочных значений аудитор может применять следующие аудиторские процедуры:

**1.Оценку данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение**

Проверка исходных данных (их полнота, достоверность, надежность методики количественной оценки запасов) и предположений (например, о вероятности неблагоприятного решения суда и соответствующих финансовых последствий можно проконсультироваться у юристов клиента, а предполагаемый уровень инфляции отражен в статистических публикациях);

**2.Тестирование расчетов, выполняемых при определении оценки**

Тестирование вычислений, проведенных бухгалтерами (чаще всего – выборочное, его проведение зависит от вероятности проявления искажений в соответствующей статье учета);

**3. Сравнение оценок, сделанных в предыдущих периодах, с фактическими результатами тех периодов**

Сравнение (если возможно) оценочных значений, сделанных в предыдущих периодах, с результатами этих периодов. Польза этой процедуры следует из требования последовательности применения учетной политики;

**4. Рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством субъекта.**

Во втором случае аудитор может сделать оценку (или получить независимую оценку) определенной статьи отчетности и сравнить ее с данными организации. При этом требуется специальная квалификация аудитора или помощь эксперта.

В третьем случае Обзор аудитором подобных операций и событий может снизить или даже устранить необходимость в проверке или выполнении аудиторских процедур в отношении процесса, используемого руководством субъекта при подготовке расчетных оценок, или необходимость в независимой оценке при оценке обоснованности расчетной оценки.

Данный аудиторский стандарт относится к группе стандартов, которые непосредственно связаны с конкретными стандартами МСФО.

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

*Операции между связанными сторонами — передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон другой стороне вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.*

**Связанным сторонами могут быть:**

1. Головные, дочерние, зависимые организации;
2. Организации, собственник имущества и руководители которых состоят в близком родстве;
3. Организации, собственником имущества и руководители которых являются одни и те же люди;

Руководство отвечает за определение связанных сторон, операций с ними и за раскрытие соответствующей информации.

Наличие аффилированных лиц и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен обладать информацией о связанных сторонах по следующим причинам:

1. Применяемый порядок подготовки финансовой отчетности может предусматривать раскрытие в отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
2. Существование связанных сторон или операций со связанными сторонами может повлиять на достоверность финансовой отчетности;
3. Источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от неаффилированных лиц, обладают большей степенью убедительности;
4. Операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми соображениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

**Аудитор для выявления и проверки полной информации о связанных сторонах должен.**

1. Изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет формирования списка известных связанных сторон;
2. Изучить порядок определения субъектом связанных сторон;
3. Запросить у директоров и руководства информацию об их аффилированности с другими предприятиями;
4. Провести обзорную проверку протоколов собраний и совета директоров и установить на основании реестра долю директоров в капитале.

5. Запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предыдущих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон.

6. Провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

**К процедурам, которые могут выявить наличие операций со связанными сторонами, относятся:**

- Проведение детальных тестов по классам операций и сальдо счетов;
- Обзорная проверка протоколов собраний и заседаний совета директоров;
- Обзорная проверка по выявлению нетипичных или крупных операций или сальдо счетов с особым вниманием к операциям в конце отчетного периода;
- Обзорная проверка инвестиционных сделок.

Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в финансовой отчетности неадекватно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Последующие события оказывают очень существенное влияние на результаты проверки. Для этого должен применяться МСА 560 «Последующие события».

**К последующим событиям** относятся как события, происходящие с момента подписания финансовой отчетности до даты подписания аудиторского заключения, так и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Порядок действий и ответственность аудитора при выявлении, оценке и отражении в аудиторском заключении последующих событий зависят от момента их возникновения (обнаружения).

В зависимости от момента возникновения (обнаружения) последующие события подразделяются на следующие группы:

1. События, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения;
2. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления финансовой отчетности пользователям;
3. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения и даты представления финансовой отчетности пользователям.

При проверке *событий, которые произошли до даты аудиторского заключения*, аудитор должен установить все события, которые имели место до

даты заключения. Это делается для того, чтобы внести корректировки в финансовую отчетность.

При проверке фактов *после даты аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности*, всю ответственность несет руководство субъекта. В этом периоде все вопросы, связанные с внесением изменений в отчетность, должны согласовываться с руководством субъекта. Если аудитор не согласен с действиями руководства, то он должен вынести мнение с оговоркой или отрицательное.

Если обнаружены какие-либо факты, оказывающие влияния на *финансовую отчетность, после ее выхода*, то аудитор не несет никакой уверенности ответственности за них и по поводу запросов относительно финансовой отчетности.

## **ТЕМА 6. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ В ХОДЕ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА**

### **Аудит финансовой отчетности группы (МСА 600)**

#### **2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610)**

#### **3. Использование работы эксперта (МСА 620)**

МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений) применяется к аудиторским проверкам групп компаний.

В нем рассматриваются особые аспекты аудита группы, особенно касающиеся работы аудиторов подразделений, в том числе требования к обязанностям аудитора, установлению и поддержанию взаимоотношений при разработке общей стратегии и плана аудита, существенности, процессу консолидации, документации аудитора.

При планировании использования работ другого аудитора главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного задания.

Для получения соответствующей информации можно использовать совместное членство или вхождение в другую фирму; обращение к профессиональной организации, к которой принадлежит другой аудитор. При необходимости можно сделать опрос других аудиторов, банкиров и иных лиц или лично встретиться с другим аудитором.

Основной аудитор при использовании результатов работы другого аудитора должен определить, как его работа повлияет на проведение аудита.

В первую очередь аудитор должен определить, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы позволить ему действовать в качестве основного аудитора.

В связи с этим основной аудитор рассматривает:

1. Существенность части финансовой отчетности, аудируемой основным аудитором;
2. Знание аудитором бизнеса компонентов;
3. Риск существенных искажений в финансовой отчетности компонентов, аудируемых другим аудитором;
4. Выполнение дополнительных процедур, которые предписаны данным МСА в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором.

Основному аудитору по согласованию с руководством клиента следует уведомить другого аудитора о своем намерении использовать результаты их работы при проведении аудита отчетности аудируемого лица.

Так что, планируя использование результатов работы другого аудитора основной аудитор должен выполнить определенные процедуры:

<b>Процедура</b>	<b>Действия основного аудитора</b>
Анализ профессиональной компетентности другого аудитора	Профессиональная компетентность оценивается в рамках конкретного задания
Информирование другого аудитора о требованиях проведения аудита	Основной аудитор может предупредить другого аудитора о соблюдении принципа независимости. Достигается договоренность о координации работы аудиторов
Обсуждение применяемых аудиторских процедур	Основной аудитор должен ознакомиться с процедурами, выполняемыми другим аудитором, и с его рабочими документами
Получение аудиторских доказательств в отношении работы другого аудитора	Основной аудитор может не проводить особые процедуры проверки качества работы другого аудитора, если этот аудитор в своей работе придерживается приемлемой политики и процедур контроля качества
Обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения результатов аудита	Основной аудитор решает, требуется ли проведение дополнительной проверки учетных документов и финансовой отчетности
Составление рабочих документов	Аудитор, подписывающий аудиторский отчет группы, должен отразить в своих рабочих документах следующую информацию: - наименование документов; - значимость информации о компонентах; - имена других аудиторов; - выводы о несущественности финансовой отчетности других компонентов организации; - выполненные процедуры и полученные выводы
Сотрудничество с другим аудитором	Аудиторы должны сообщать друг другу о любых аспектах своей работы

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания.

Если основной аудитор формирует мнение о финансовой отчетности аудируемого лица в целом исключительно на основе заключений другого аудитора, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также значимость той части финансовой отчетности, которая была проверена другим аудитором.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а он сам не может выполнить дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенной другим аудитором, то он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Одним из главных элементов системы управления организацией является система внутреннего контроля (СВК). Цель СВК заключается в сохранении и эффективном использовании разнообразных ресурсов и потенциалов коммерческой организации, обеспечении ее эффективного функционирования, а также устойчивости и максимального развития.

В качестве одной из причин стремления руководства организовать приемлемую СВК может выступать возможность снижения издержек на внешний аудит.

**Под внутренним аудитом понимается** организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

**Сходство между внутренним и независимыми внешними аудиторами** заключается в методике и технике проведения проверок: и те, и другие изучают записи бухгалтерской отчетности, процедуры их внесения и составляют рабочие отчеты.

**Однако причины мотивация к изучению отчетности у внутренних и внешних аудиторов различны.** Внутренние аудиторы занимаются изучением эффективности деятельности организации. Конечным результатом внутреннего аудита является формирование отчета для совета директоров с рекомендациями по улучшению операционных показателей.

Внешние аудиторы изучают отклонения от норм ведения учета на счетах, которые им кажутся подозрительными.

Обычно внутренний аудит выполняет одну или более функций:

1. Мониторинг эффективности системы внутреннего контроля.

2. Изучение финансовой и оперативной информации (включает обзорную проверку способов, используемых для определения, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также конкретные запросы в отношении отдельных ее статей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, и другие процедуры.)

3. Обзорная проверка экономичности и эффективности деятельности, включая нефинансовые средства контроля предприятия.

4. Обзорная проверка соблюдения требований законов, нормативных актов и других внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

**При получении понимания и оценке функций внутреннего аудита необходимо учитывать следующие важные критерии:**

- **Организационный статус службы внутреннего аудита;**
- **Объем функций;**
- **техническая компетентность;**
- **должная профессиональная тщательность.**

При использовании работы внутреннего аудита следует определить сроки взаимодействия и условия координации совместной работы.

Оценка конкретной работы внутреннего аудита подразумевает установление адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита.

**Эта оценка может включать рассмотрение следующих вопросов:**

1. Выполняется ли работа лицами, имеющими адекватное образование и профессиональные навыки для работы в качестве внутренних аудиторов;

2. Надлежащим ли образом контролируется, проверяется и документально оформляется работа ассистентов;

3. Получены ли достаточные уместные аудиторские доказательства, обеспечивающие надлежащую основу для сделанных выводов;

4. Являются ли сделанные выводы, уместными в данных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы;

5. Соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.

Объективность внутреннего аудитора обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование, как правило обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан предоставлять отчеты только назначившему его руководству или собственнику и

независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

**В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки могут повлиять:**

- взаимная координация планов аудита;
- обмен отчетами;
- регулярные рабочие встречи;
- свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- совместное представление отчетов руководству собственникам экономического субъекта;
- общий порядок документирования аудита.

Аудитор информирует руководство и руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных фактах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудитор не должен полностью полагаться на работу внутренних аудиторов: необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если результаты сопоставимы, корректив в насеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений нужно принять адекватные меры, например, изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудитор несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита, а также за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Это ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

Согласно МСА 620 цели аудитора:

1. Определить, следует ли использовать работу привлеченного эксперта аудитора;
2. В случае использования работы привлеченного эксперта аудитора определить, достаточна ли такая работа для целей аудитора.

**Информация о компетентности, возможностях и объективности эксперта аудитора может поступать из различных источников:**

- личный опыт, связанный с предшествующей работой данного эксперта;
- беседы с экспертом;
- беседы с другими аудиторами, хорошо знающими работу данного эксперта;

- сведения о квалификации эксперта, членства в профессиональной организации или ассоциации, лицензии на осуществление деятельности и иных формах внешнего признания;

- опубликованные статьи и книги данного эксперта;

- правила и процедуры контроля качества, применяемые в фирме аудитора.

При определении необходимости использования работы эксперта аудитор следует учитывать:

- знания и предыдущий опыт группы, назначенной на задание, в рассматриваемых вопросах;

- риск существенного искажения исходя из характера, сложности и существенности вопросов, подлежащих рассмотрению;

- количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Требуется, чтобы аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что масштаб работы эксперта соответствует целям аудита. Это может быть достигнуто путем изучения письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта, касающихся следующих вопросов:

1. Цели и объема работы эксперта;

2. Круга конкретных вопросов, подлежащих освещению в отчете эксперта;

3. Предполагаемого использования аудитором работы эксперта, в том числе возможного информирования третьих лиц о личности эксперта и степени его участия;

4. Степени доступа эксперта к соответствующим записям и документам

5. Конфиденциальности информации субъекта;

6. Информации о допущениях и методах, применяемых экспертами, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие периоды.

**Если аудитор приходит к мнению, что работа эксперта аудитора недостаточна для его целей, аудитор должен:**

- согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть им выполнена;

- или выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

**Специальные процедуры по оценке достаточности результатов работы эксперта для целей аудитора могут включать:**

- 1) направление запросов эксперту аудитора;

- 2) анализ рабочих документов и отчетов эксперта аудитора;

- 3) подтверждающие процедуры, например:
- наблюдение за работой эксперта аудитора;
  - изучение опубликованных данных, например статистических отчетов из солидных авторитетных источников;
  - получение подтверждения важных вопросов от третьих лиц;
  - выполнение детальных аналитических процедур;
  - выполнение повторных расчетов.

Аудитор должен оценить объективность эксперта.

При выдаче положительного аудиторского заключения аудитор не должен ссылаться на работу эксперта. Такая ссылка может быть принята за выражение аудитором мнения с оговоркой или за утверждение о разделении ответственности, что изначально не предполагалось.

Если в результате работы эксперта аудитор принял решение о выдаче модифицированного заключения, то при разъяснении характера модификации целесообразно сделать ссылку на работу эксперта или описать ее в аудиторском заключении (включая указание на эксперта и степень его участия в аудиторском задании).

## **ТЕМА 7. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ИТОГОВЫХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТА**

**1. Формирование и представление заключения по финансовой отчетности (МСА 700)**

**2. Виды модифицированного аудиторского заключения (МСА 705)**

**3. Использование сопоставимых значений при составлении аудиторского заключения (МСА 710)**

МСА 700 определяет обязанности аудитора в области формирования заключения по финансовой отчетности, а также форму и содержание аудиторского заключения, составленного по результатам аудиторской проверки, а МСА 705 и 706 определяют, каким образом меняются форма и содержание заключения, если аудитор составляет модифицированное заключение.

**Аудиторское заключение** — это официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цели аудитора:

1) сформировать заключение по финансовой отчетности на *основе оценки выводов*, сделанных исходя из полученных аудиторских доказательств;

2) ясно сформулировать такое заключение в письменном виде с указанием оснований для его вынесения.

Чтобы составить такое заключение, аудитор должен определить, получено ли разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в результате мошенничества или ошибки.

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме и иметь следующую структуру:

**1. Название** В соответствии с международной практикой в названии аудиторского заключения принято использовать слова «независимый аудитор». Это позволяет отличать аудиторское заключение от других отчетов, например, составленных должностными лицами предприятия или советом директоров.

**2. Получатель.** Адресатом аудиторского заключения должно быть лицо, установленное в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Так, аудиторское заключение может быть адресовано акционерам или совету директоров предприятия.

**3. Вступительный раздел.** Во вводном абзаце должна быть указана организация, чья финансовая отчетность была подвергнута аудиту, и указать, что финансовая отчетность прошла аудиторскую проверку;

привести название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности;

сослаться на краткое описание существенных вопросов учетной политики и прочие пояснительные материалы;

указать дату каждого финансового отчета, включенного в финансовую отчетность.

**4. Обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности.** Описываются обязанности тех лиц, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности организации в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности.

**5. Обязанности аудитора.** Должно быть указано, что обязанность аудитора в подготовке заключения по финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки в соответствии с МСА. Указывается, что аудитор обязан соблюдать этические нормы, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

**6. Аудиторское заключение.** Необходимо четко выразить свое мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия (организации). Также следует указать, что финансовая отчетность подготовлена в

соответствии с основами финансовой отчетности и законодательными требованиями.

Аудитор вправе использовать словосочетания «дает достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах». Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

**7. Другие виды отчетности.** Если помимо предусмотренной МСА обязанности представить заключение по финансовой отчетности организации аудитор должен выразить мнение по другим видам отчетности, такое мнение должно быть изложено в отдельном разделе «Заключение о выполнении других законодательных и нормативных требований». Такой раздел может иметь любой иной заголовок в зависимости от его содержания.

**8. Подпись аудитора.** Аудиторское заключение подписывается от имени аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

**9. Дата выдачи заключения.** Заключение датируется числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

**10. Адресат аудитора.** В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т.е. конкретное место нахождения его офиса.

**Положительное заключение** — это рассмотрение следующих пунктов в контексте с применимыми стандартами финансовой отчетности:

1. Выбранные и применимые политики бухгалтерского учета согласуются со стандартами финансовой отчетности и соответствуют обстоятельствам;

2. бухгалтерские оценки, сделанные руководством разумны при данных обстоятельствах;

3. представленная в финансовой отчетности информация, включая политику бухгалтерского учета, является актуальной, надежной, сопоставимой и понятной,

4. финансовая отчетность предоставляет достаточное раскрытие информации, что позволяет пользователям понять воздействие существенных операций и событий, согласно информации в финансовой отчетности.

**Аудитор представляет измененное аудиторское заключение когда:**

1. аудитор приходит к заключению, на основе полученных доказательств, что финансовая отчетность в целом может содержать существенные искажения,

2. аудитор не в состоянии получить достаточные и соответствующие аудиторские доказательства для принятия заключения о том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений.

**В МСА 705 выделяется три вида модифицированного заключения:**

- 1) аудиторское заключение с оговорками;
- 2) отрицательное аудиторское заключение;
- 3) отказ аудитора от заключения.

Решение о вынесении того или иного вида модифицированного заключения зависит от:

1. *характера вопроса*, в связи с которым следует вынести модифицированное заключение, т.е. содержатся ли или (в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства) могут ли содержаться в финансовой отчетности существенные искажения;

2. *профессионального суждения* аудитора о распространенности фактического или возможного влияния такого вопроса на финансовую отчетность.

#### **Факторы, влияющие на мнение аудитора**

На мнение аудитора могут повлиять:

- а) ограничение объема работы аудитора;
- б) несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

**Мнение с оговоркой выражается**, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить положительное мнение, однако степень несогласия с руководством или ограничение объема не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку «за исключением влияния событий...» (указать события, к которым относится оговорка);

**Отрицательное мнение выражается**, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение характер финансовой отчетности. Аудитор приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность может носить **одновременно существенный и распространенный характер**.

**Отказ от выражения мнения имеет место** в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может

получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

МСА 710 определяет обязанности аудитора по проверке сравнительных данных, представленных в финансовой отчетности. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился или был проведен предшествующим аудитором, применяются МСА 510 «начальные сальдо».

*Сопоставления в финансовой отчетности* — это соответствующие суммы, отражающие финансовое положение, результаты деятельности, движение денежных средств и иные раскрываемые сведения более чем за один отчетный период.

Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставления во всех существенных аспектах принципам подготовки финансовой отчетности, применимым к проверяемой финансовой отчетности.

Сопоставления могут быть представлены в следующем виде.

*Сравнительные показатели* — суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий период, которые являются частью финансовой отчетности за текущий период.

*Сравнительная финансовая отчетность* — суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий период, для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период.

С точки зрения аудиторской отчетности основные отличия между видами сопоставлений таковы:

- для сравнительных показателей — аудиторское заключение относится только к финансовой отчетности за текущий период;
- для сравнительной финансовой отчетности — аудиторское заключение относится к тому периоду, за который представлена финансовая отчетность.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели отвечают уместным требованиям основных принципов финансовой отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей, значительно меньше объема аудита показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей.

Если сопоставимые значения представлены в виде соответствующих показателей, аудитор должен составить аудиторский отчет (заключение), в котором сопоставимые значения отдельно не указаны, поскольку аудитор выражает мнение по поводу финансовой отчетности за текущий период в целом, в том числе по поводу соответствующих показателей.

В заключении по сопоставимой финансовой отчетности аудитор конкретно указывает на сопоставления. Оно применяется к каждому отдельно представленному финансовому отчету. Аудитор в случае необходимости может выразить мнение, отличное от безусловно-положительного, за отдельные периоды и в тоже время выдать отдельное заключение по остальной отчетности.

## **ТЕМА 8. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЗАДАНИЙ И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ**

**1. Задания по обзорной проверке финансовой отчетности (стандарт 2400)**

**2. Задание по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (стандарт 4400)**

**3. Задания по компиляции финансовой информации (стандарт 4410)**

**Под обзорной проверкой** – понимается такая проверка финансовой отчетности, когда аудитор, изучив по объективным причинам меньше доказательств, чем потребовалось при проведении аудита, приходит к выводу, что у него нет оснований утверждать, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных аспектах в соответствии с основами финансовой отчетности.

Обзорная проверка полезна в случае, когда у организации (заказчика) нет необходимости проводить полномасштабный аудит, но в тоже время есть желание проверить – нет ли явных признаков искажения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, обзор не аналогичен аудиторской проверке финансовой отчетности, он менее детален и направлен на обнаружение признаков несоответствия финансовой отчетности основам ее подготовки в существенных аспектах.

Проведение обзора, в отличие от аудита, не предполагает:

1. Оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
2. Проверке бухгалтерских записей;
3. Получение ответов на запросы;
4. Полного набора доказательств, получаемых в ходе проверки, наблюдения, подтверждений и расчетов.

**Обзорная проверка ограничивается запросом обобщенных данных бухгалтерского учета за год и выполнением аналитических процедур в отношении полученной финансовой информации.**

Аудитор проводит процедуры при обзоре финансовой отчетности в отношении:

- денежных средств;
- дебиторской задолженности;
- товарно-материальных запасов;
- инвестиций;
- расходов будущих периодов;
- налогов;
- последующих событий;
- собственного капитала;
- ссудной задолженности, подлежащей погашению.

В ходе обзора аудитор может допустить средний (более низкий по сравнению с аудитом финансовой отчетности) уровень уверенности в том, что проверяемая информация не содержит существенных искажений.

**Обзор основывается на следующих принципах и подходах:**

1) аудитор должен планировать и проводить обзор с позиции профессионального скептицизма, т. е. признавать возможность наличия обстоятельств, вызывающих существенное искажение финансовой отчетности;

2) аудитору необходимо определить «объем обзора», т. е. обзорные процедуры, выполнение которых признается необходимым в определенных обстоятельствах для достижения цели обзора;

3) при обзоре обеспечивается средняя степень уверенности в том, что информация — предмет обзора не содержит существенных искажений.

**По результатам обзора в аудиторском отчете формулируется мнение в виде негативной уверенности.** Это отрицание факта обнаружения каких-либо значительных искажений, выраженное по результатам проведенных работ.

Заключение по результатам обзорной проверки ни в коем случае не подменяет аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, необходимо пояснить клиенту, что на обзор нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений.

Заключение по обзору имеет структуру, во многом схожую с аудиторским заключением по финансовой отчетности, и формируется в зависимости от результатов работы аудитора.

**Согласованные процедуры** – действия аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом и любыми третьими сторонами. Стандарты и рекомендации по данному виду услуг установлены в международном стандарте сопутствующих услуг 4400.

**Задания по выполнению согласованных процедур** подразумевают выполнение аудитором определенных процедур, касающихся отдельных финансовых данных (например, кредиторская или дебиторская задолженность, покупки у связанных сторон, продажи и прибыли отдельных сегментов), частей финансовой отчетности (например, баланса) или даже всех форм финансовой отчетности.

Поскольку аудитор представляет отчет о фактических результатах выполнения согласованных процедур, он не выражает своего мнения относительно этих результатов. Пользователи отчета сами дают оценку процедурам, проведенным аудитором, и их результатам и делают собственные заключения, основываясь на работе аудитора.

Отчет представляется только тем сторонам, которые дают согласие на проведение таких процедур, поскольку другие стороны, не знающие цели проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.

Поскольку аудитор обязан соблюдать положения кодекса этики профессиональных бухгалтеров, в стандарте 4400 оговорены этические принципы, регулирующие профессиональные обязанности аудитора при выполнении согласованных процедур:

честность

объективность

профессиональная компетентность и должная тщательность

конфиденциальность

профессиональное поведение

Независимость не является обязательным требованием для выполнения согласованных процедур. Однако требование договора или национальных стандартов могут содержать положения о соблюдении аудитором требования независимости.

При определении условий задания аудитор должен обратить внимание руководства клиента на то, что выполняемые процедуры не будут считаться аудиторской проверкой или обзором и что аудиторское мнение по результатам такой работы не выражается. Аудитор также устанавливает ограничения в отношении распространения информации отчета о фактических результатах. Аудитору необходимо согласовать:

- характер задания;
- цель задания;
- описание финансовой информации, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры;
- описание характера, сроков и объема проводимых процедур;
- предполагаемую форму отчета о фактических результатах;

- ограничения по распространению отчета о фактических результатах.

Аудитору рекомендуется использовать следующие методы получения информации, касающейся условий задания:

1. Опрос
2. Анализ, сравнение
3. Проверку расчетов
4. Сквозную проверку
5. Наблюдение
6. Осмотр
7. Запрос и подтверждение.

При проведении согласованных процедур, аудитор представляет в виде отчета сторонам, участвующим в договоренности, только фактические выводы без выражения уверенности. Пользователи самостоятельно оценивают объем проведенных процедур, а также предложенные выводы и составляют собственные заключения на основе данных работы аудитора.

Помимо обычных реквизитов и параграфов в отчете должны быть отражены следующие принципиальные моменты:

1. Заявление о согласовании выполненных процедур с получателем отчета;
2. Перечень конкретных выполненных процедур;
3. Заявление о том, что процедуры не являются аудиторской проверкой;
4. Указание на ограниченность объема процедур и упоминание о том, что при проведении дополнительных процедур, проверки или обзора могут быть обнаружены и другие проблемы, требующие отражения в отчете.

Данная информация включается для того, чтобы не вызвать необоснованных ожиданий в отношении выявления всех обстоятельств, интересующих получателей отчета.

Целью международного стандарта 4410 «Задания по компиляции финансовой информации» является установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении профессиональных обязанностей бухгалтера при выполнении заданий по подготовке финансовой информации, а также в отношении формы и содержания отчета, который бухгалтер представляет в связи с проведением такой работы.

**Соглашение по компиляции информации** – Соглашение, в котором для сбора, классификации и обобщения финансовой информации аудитором используются профессиональные знания по бухгалтерскому учету в отличие от профессиональных знаний в области аудита.

Термин «бухгалтер» в МСА 4410 использован для того, чтобы разграничить аудиторскую проверку и работу по подготовке финансовой информации.

Данный международный стандарт аудита предназначен для заданий по подготовке финансовой информации.

**Такое задание предполагает следующие особенности:**

1. В результате компиляции финансовой информации происходит приведение подробных данных в удобную и понятную форму и не требуется проверки предпосылок, лежащих в основе этой информации.

2. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации.

3. Пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

При оказании данной услуги аудитор выступает в роли бухгалтера, поэтому в тексте стандарта используется именно этот термин.

Бухгалтер при определении условий задания должен проинформировать руководство клиента о том:

- Что выполнение задания не предусматривает проведение аудиторской проверки, не предполагает выражения уверенности в достоверности информации, не гарантирует выявление ошибок или нарушений;
- Ответственность за полноту и точность предоставляемой бухгалтеру информации несет руководство клиента;
- Финансовая информация будет подготовлена с соблюдением перечисленных в отчете принципов бухгалтерского учета, кроме того, будут раскрыты все известные отступления от этих принципов.

Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (которая может являться полным набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

В отчете о выполнении задания по компиляции помещается заявление о том, что аудиторская проверка или обзор не проводились и, в связи с этим не выражается уверенность в достоверности информации. На каждой странице подготовленной отчетности либо на титульном листе должны содержаться ссылки на то, что данные собраны и представлены без проведения аудита или обзора.

## **ТЕМА 9. СОДЕРЖАНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ О МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ**

- 1. Особенности аудита малых предприятий**
- 2. Аудит международных коммерческих банков**

Воздействие основных характеристик малых предприятий на применение МСА определены в Положении о международной аудиторской практике (ПМАП) 1005 «Особенности аудита малых предприятий».

В ПМАП приводятся рекомендации, дополняющие положения соответствующих МСА, но не заменяют их.

Если аудиторам в соответствии с законодательством разрешается оказывать своим клиентам услуги в области бухгалтерского учета, то должна быть применима часть ПМАП, посвященная соблюдению МСА при проведении аудита и одновременном оказании аудиторских услуг.

Особое внимание должно быть обращено на соблюдение этических требований. Оказывая услуги в подготовке финансовой отчетности, аудиторам следует отразить в письме-согласии ответственность собственников-менеджеров за финансовую отчетность; отличия оказываемых услуг от аудиторской проверки, условия передачи рабочей документации аудитора по просьбе субъекта.

Нужно учитывать, что это не может заменить учетную документацию малого предприятия.

Оказывая услуги в области аудита, аудиторы должны определить следующие направления:

- возможные аналитические процедуры;
- необходимые доказательства;
- особенность оценочных значений;
- связанные стороны.

Кроме прочего аудитор должен принять меры по признанию собственником-менеджером ответственности за применение допущения о непрерывности деятельности предприятия, даже если сам аудитор готовит необходимые сметы и прогнозы.

Требования, предъявляемые к аудиту международных банков, изложены в ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков», которое также не имеет белорусского аналога.

Главной целью аудита банков является предоставление мнения, основанного на МСА, соответствующих национальных стандартах или на существующей в стране практике, о банковской годовой финансовой отчетности.

На первом этапе необходимо определить условия договоренностей об аудите;

на втором — в ходе планирования приобрести знания о бизнесе клиента, разработать общий план, координировать работу, которую предстоит выполнить;

на третьем — выполнить процедуры по установлению степени надежности системы внутреннего контроля: определить документальное отражение и тестирование контрольных процедур, рассмотреть влияние внешних факторов, выяснить характер, масштаб и объем необходимых процедур по существу;

на четвертом — выполнить процедуры проверки, по существу,

на пятом — составить заключение по финансовой отчетности.

При составлении письма-обязательства аудитору следует помимо общих вопросов, изложенных в МСА 210 «Условия договоренностей об аудите», рассмотреть включение комментариев в отношении:

- использования и источника специальных принципов бухгалтерского учета с особой ссылкой: — на любые требования законодательных и нормативных актов, применяемых к банкам, — на решения органов банковского надзора, других контрольных органов и соответствующих профессиональных бухгалтерских организаций, — на отраслевую практику, — на содержание и форму любого специального отчета, требуемого помимо годовой финансовой отчетности, включая применение специальных бухгалтерских принципов и (или) специальных аудиторских процедур;

- характера любых взаимоотношений, которые могут существовать между аудитором и органами банковского надзора и другими контрольными органами и предусматривать предоставление какой-либо специальной отчетности.

Приобретение знаний о банковском деле требует от аудитора понимания экономической и контрольной среды, преобладающей на территории тех стран, где банк ведет деятельность; рыночных условий, имеющихся в каждом секторе, в котором банк осуществляет деятельность.

Подобным же образом аудитору необходимо приобретать и пополнять практические знания о продуктах и услугах, предоставляемых банком.

Помимо этого, аудитор при планировании аудита должен иметь в виду, что риски, связанные с банковской деятельностью, подразделяются на две большие группы:

- риски, связанные с банковскими продуктами и услугами;
- операционные риски.

Кроме того, рекомендуется учитывать специфику аудита банков при разработке общего плана аудита; при определении существенности, аудиторского риска, степени использования компьютерных информационных систем и систем электронного перевода денежных средств, надежности системы внутреннего контроля; при рассмотрении работы внутреннего аудита, сложности осуществляемых операций, операций со связанными сторонами, при решении вопросов относительно привлечения других аудиторов, заявлений руководства, работы органов надзора.

В соответствии с ПМАП 1006 при оценке эффективности конкретных контрольных процедур аудитор должен рассмотреть среду, в которой функционирует внутренний контроль:

организационную структуру банка и способы делегирования полномочий и обязанностей;

качество контроля со стороны руководства;

масштаб и эффективность системы внутреннего аудита;

квалификацию основного персонала;

степень инспекционного контроля со стороны органов надзора.

При проведении процедур, по существу, аудитор должен обеспечить достаточную уверенность в том, что:

- весь доход банка от подобной деятельности был отражен в учете и достоверно представлен в финансовой отчетности банка;

- у банка не возникло никаких существенных обязательств в результате нарушения его фидуциарных обязанностей, включая обязанности по сохранению активов;

- информация о характере и масштабах фидуциарной деятельности банка, раскрытая в примечаниях к финансовой отчетности (если таковая раскрыта), представлена объективно.

При выражении своего мнения о финансовой отчетности банка аудитор должен учитывать необходимость:

- следовать специальным формам, использовать соответствующую терминологию и принципы бухгалтерского учета, как это определено законодательством, регулирующими органами, профессиональными организациями и существующей в данной отрасли практикой;

- удостовериться в том, что счета иностранных филиалов и дочерних компаний, включенных в консолидированную финансовую отчетность банка, были скорректированы с целью приведения их в соответствие с принципами учета, на основании которых банк представляет свои отчеты. Это особенно актуально для банков из-за большого количества стран, в которых могут располагаться их филиалы и дочерние предприятия, а также в связи с тем, что в

большинстве стран местным законодательством установлены специальные принципы бухгалтерского учета, применяемые в первую очередь к банкам.

Данное ПМАП содержит три приложения:

примеры проверочных списков для оказания помощи при оценке системы внутреннего контроля в трех типичных областях банковских операций;

примеры финансовых коэффициентов, часто используемых при анализе финансового состояния банка и его функционирования;

примеры аудиторских процедур проверок, по существу, для оценки резервов на возможные убытки по ссудам.