

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Тамбовский государственный технический университет»

Е. А. КИРИЧЕНКО, С. В. СЕЛЮТИНА, М. Н. СМАГИНА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Утверждено Учёным советом университета
в качестве учебного пособия для бакалавров
направления 080100.62 «Экономика»



Тамбов
Издательство ТГТУ
2014

УДК 657.1:006(075.8)

ББК У052.8я73

К43

Рецензенты:

Доктор экономических наук,
профессор ФГБОУ ВПО «Российская академия народного
хозяйства и государственной службы при Президенте РФ»

Л. В. Пархоменко

Доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО «ТГТУ»

Б. И. Герасимов

Кириченко, Е. А.

К43

Международные стандарты аудита : учебное пособие для бакалавров направления 080100.62 «Экономика» / Е. А. Кириченко, С. В. Селютина, М. Н. Смагина. – Тамбов : Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2014. – 136 с. – 50 экз. – ISBN 978-5-8265-1265-4.

Содержит систематизированное изложение МСА, формулирующих единые требования, при соблюдении которых обеспечиваются соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также практическое применение рассмотренных стандартов. В краткой и доступной форме рассмотрены все основные вопросы, предусмотренные государственным образовательным стандартом и учебной программой по дисциплине «Международные стандарты аудита».

Предназначено для студентов экономических специальностей высших учебных заведений. Способствует приобретению студентами профессиональных и общекультурных компетенций, предусмотренных ФГОС по направлению подготовки 080100.62 «Экономика».

УДК 657.1:006(075.8)

ББК У052.8я73

ISBN 978-5-8265-1265-4

© Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Тамбовский государственный технический университет» (ФГБОУ ВПО «ТГТУ»), 2014

ПРЕДИСЛОВИЕ

Цель учебного пособия – помочь студентам получить глубокое понимание порядка проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита. В пособии содержатся разъяснения и примеры, изучение которых раскрывает особенности проведения аудита, ориентированного на риск, описываются аудиторские процедуры, необходимые для планирования и проведения аудита.

В пособии даётся общее описание процесса аудита и ключевых концепций аудита, таких как существенность, предпосылки, внутренний контроль, процедуры оценки риска и применение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оценённые риски.

Предполагается, что студенты ознакомятся с полным текстом международных стандартов аудита. Актуальный текст стандартов содержится в *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Этот документ можно найти в свободном доступе на сайте Международной федерации бухгалтеров.

Пособие поможет студентам бакалавриата овладеть профессиональными и общекультурными компетенциями, такими как:

- умение использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;
- осознание социальной значимости своей будущей профессии;
- владение одним из иностранных языков на уровне не ниже разговорного;
- способность выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей,

проанализировать результаты расчётов и обосновать полученные выводы;

- способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчётности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и использовать полученные сведения для принятия решений;

- способность, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные проанализировать их и подготовить информационный обзор и/или аналитический отчёт.

На настоящий момент действуют 35 международных стандартов аудита и один стандарт контроля качества. Перечень стандартов можно найти здесь: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>.

Все международные стандарты аудита (МСА) имеют одинаковую структуру. Стандарт начинается с введения, которое поясняет цели и сферу применения МСА, включая связи с другими стандартами, объект стандарта, особые ожидания и условия, связанные с принятием стандарта. Затем указываются цели, которые должны быть достигнуты аудитором в результате выполнения требований МСА. Для достижения общей цели аудита аудитор должен планировать и выполнять проверку в соответствии с применимыми МСА, постоянно учитывая взаимную связь между стандартами.

Основная часть стандарта содержит требования к аудитору. Каждое требование начинается со слова «должен».

Поясняющие материалы дают дальнейшее объяснение требований МСА и руководство для того, чтобы выполнить их. В частности это может быть:

- более точное объяснение, что требование означает или для чего предназначено;

- описание области применения конкретного требования;

- примеры процедур, которые могут быть подходящими в сложившейся ситуации.

Процедуры, отобранные аудитором для выполнения, требуют использования профессионального суждения, с учётом особенностей предприятия и оценённых рисков существенных искажений.

Поясняющие материалы сами по себе не налагают требования на аудитора, но способствуют надлежащему применению требований МСА.

Приложения являются частью объяснительного материала. Цель и предназначение приложения объяснено в основном тексте МСА или в названии и введении самого приложения.

1. ОБЩИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТУ, ОСНОВАННОМУ НА РИСКЕ

1.1. АУДИТ, ОСНОВАННЫЙ НА РИСКЕ

Проводя аудит, сопряжённый с риском, аудитор должен получить разумную уверенность, что в финансовой отчётности нет никаких существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибками. Аудит включает три основных шага:

- 1) оценка рисков существенных искажений в финансовой отчётности;
- 2) разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур, которые отвечают на оценённые риски и уменьшают риски существенных искажений в отчётности до приемлемо низкого уровня;
- 3) выпуск соответствующим образом сформулированного аудиторского отчёта, основанного на результатах аудита.

Аудиторский риск содержит два ключевых элемента:

- 1) риск, что финансовая отчётность содержит существенное искажение;
- 2) риск, что аудитор не обнаружит такое искажение.

Чтобы уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен:

- оценить риски существенных искажений;
- ограничить риск необнаружения. Это может быть достигнуто посредством выполнения процедур, которые отвечают на оценённые риски на уровне финансовой отчётности, класса операций, сальдо счетов, и на уровне *утверждений*.

В финансовую отчётность, которую представляет руководство экономического субъекта, включены *утверждения* или *предпосылки составления отчётности*. Они касаются признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов в отчётности.

Разумная уверенность – высокий, но не абсолютный уровень уверенности. Аудитор достигнет разумной уверенности, если получит достаточные уместные аудиторские доказательства, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудитор не может обеспечить абсолютную уверенность из-за *неотъемлемых ограничений* аудита. Ограничения связаны с:

- характером финансовой отчётности (правила составления отчётности применяются в зависимости от суждений руководства);

- характером аудиторских доказательств, которые предоставляют доводы в пользу определённого мнения, но не являются исчерпывающими;
- характером аудиторских процедур, которые не позволяют обнаружить каждое искажение;
- необходимостью подготовить аудиторское заключение за приемлемое время и по разумной стоимости.

Существенное искажение (само по себе или в совокупности с другими неисправленными искажениями и пропусками (не раскрытием) информации в финансовой отчётности) может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе этой отчётности. Аудиторы оценивают риски существенных искажений на двух уровнях:

- 1) на уровне финансовой отчётности в целом. Эти риски существенных искажений могут затронуть все утверждения;
- 2) на уровне определённых утверждений по классу операций, сальдо счёта или уровню раскрытия.

Аудиторский риск включает следующие компоненты:

- неотъемлемый риск;
- риск мошенничества;
- риск средств контроля;
- комбинированный риск;
- риск необнаружения.

Под *неотъемлемым* риском понимают восприимчивость утверждения к искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями, при отсутствии средств контроля. Это риски, которые связаны с целями субъекта, характером операций и отрасли, регулирующей средой, в которой работает субъект, а также его размерами и сложностью структуры. Риски, которые аудитору необходимо рассмотреть в обязательном порядке, включают:

- сложные вычисления, в которых могут быть искажения и расчётные оценки, которые связаны со значительной неопределённостью;
- дорогие запасы и дефицит оборотного капитала;
- спад в отрасли, изменения и большое число банкротств;
- устаревание продукции в результате развития технологии.

Риск *мошенничества* – это риск совершения намеренного и обманного действия одним или несколькими лицами из состава руководства субъекта, собственников, сотрудников или третьих лиц, в целях получения несправедливого или незаконного преимущества.

Существуют два типа намеренного искажения:

- 1) искажения финансовой отчётности;
- 2) искажения в результате незаконного присвоения активов.

Риск *системы контроля* – это риск, что система внутреннего контроля субъекта не будет своевременно предотвращать или выявлять и исправлять искажение, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями.

Субъект должен идентифицировать и оценить свои риски и ответить на них посредством организации и внедрения системы внутреннего контроля (СВК). Риск системы контроля существует всегда из-за неотъемлемых ограничений СВК. Аудитор должен иметь представление о СВК субъекта и выполнять процедуры для оценки рисков существенных искажений на уровне утверждений.

Аудиторы могут проводить отдельные или объединённые оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля в зависимости от предпочитаемых методов аудита и практических соображений. Если проводится объединённая оценка, говорят о *комбинированном* риске.

Риск *необнаружения* – это риск, что аудитор не обнаружит искажение, которое существует и которое может оказаться существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями.

Приемлемый уровень риска необнаружения для данного уровня аудиторского риска находится в обратной зависимости от рисков существенных искажений на уровне утверждений.

При разработке и оценке результатов выполнения процедур, аудитор должен рассмотреть возможность:

- выбора ненадлежащей аудиторской процедуры;
- неправильного применения надлежащей процедуры;
- неправильной интерпретации результатов процедуры;
- оценки риска;
- ответных действий на риск;
- представления отчётов.

Этап оценки риска подразумевает следующие шаги:

- процедуры принятия клиента (продолжения работы);
- планирование аудита;
- получение информации о бизнесе клиента и выявление неотъемлемого риска и риска системы контроля;
- идентификация соответствующих процедур внутреннего контроля и оценка их организации и внедрения;
- оценка рисков существенных искажений в отчётности;
- идентификация значительных рисков, которые требуют особого рассмотрения аудитором, а также рисков, для которых выполнение одних только процедур проверки по существу не достаточно;

- сообщение руководству субъекта и представителям собственника о существенных недостатках в организации и внедрении СВК;
- оценка рисков существенных искажений на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений.

Отдельные процедуры этого этапа могут выполняться до конца года. Время, потраченное на выполнение процедур по оценке риска, может быть компенсировано уменьшением объёма работы в областях, характеризующихся низким уровнем риска. Команда по аудиторскому заданию должна проводить регулярные встречи или обсуждения:

- в начале проверки для обсуждения общей стратегии и детального плана аудита, возможностей возникновения мошенничества и разработки аудиторских процедур для выявления фактов мошенничества;
- в конце проверки для обсуждения результатов аудита и определения необходимости выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Вторым этапом аудита является разработка и выполнение дальнейших процедур в ответ на оценённые риски существенных искажений (РСИ) для получения аудиторских доказательств.

В ходе планирования аудиторских процедур следует рассмотреть:

- утверждения, в отношении которых выполнение одних только процедур проверки по существу не достаточно;
- тестирование СВК, имеющейся у субъекта, что может уменьшить потребность в других процедурах проверки по существу;
- возможность выполнения аналитических процедур по существу, которые могут уменьшить потребность в других процедурах;
- необходимость использовать элемент непредсказуемости при выполнении процедур;
- необходимость выполнить дальнейшие аудиторские процедуры для рассмотрения возможности игнорирования руководством системы контроля или реализации других сценариев мошенничества;
- необходимость выполнения определённых процедур для рассмотрения значительных рисков.

Аудиторские процедуры, разработанные в ответ на оценённые риски, могут включать комбинацию:

- тестов эффективности функционирования СВК;
- процедур проверки по существу.

Заключительным этапом аудита является оценка полученного аудиторского доказательства и определение того, является ли оно достаточным и надлежащим для уменьшения РСИ в финансовой отчётности до приемлемо низкого уровня.

На этом этапе важно определить:

- произошло ли изменение в оценённом уровне риска;
 - являются ли выводы, сделанные на основе выполненной работы, надлежащими;
 - встречались ли какие-либо подозрительные обстоятельства.
- Когда все процедуры были выполнены, и выводы сделаны:
- руководство субъекта и представители собственника должны быть проинформированы о результатах аудита;
 - должно быть сформулировано аудиторское мнение и принято решение о соответствующей формулировке аудиторского отчёта.

Аудит, сопряжённый с риском, требует, чтобы аудиторы сначала получили представление о субъекте и затем выявили и оценили РСИ в финансовой отчётности. Это позволяет выявить:

- сальдо счетов, классы операций или раскрытия в финансовой отчётности, которые могут быть неполными, неточными или недостающими в финансовой отчётности;
- уязвимые области, где может иметь место манипулирование финансовой отчётностью руководством субъекта.

Преимущества подхода, основанного на риске:

- ***Гибкость с точки зрения времени выполнения аудиторской работы.*** Процедуры по оценке риска могут выполняться на более ранних сроках финансового периода субъекта, чем это было возможно прежде. Это помогает равномерно распределить рабочую нагрузку на персонал и даёт клиенту время на то, чтобы предпринять ответные действия на выявленные недостатки в СВК.

- ***Усилия команды по аудиту сосредоточены на ключевых областях.*** Понимая, где могут возникнуть РСИ в отчётности, аудитор направляет усилия команды по аудиту на области риска.

- ***Аудиторские процедуры сосредоточены на определённых рисках.*** Необходимость проведения детальных тестов, которые отвечают только на риски в целом, может быть значительно уменьшена или даже устранена. Выполнение тестов средств контроля требует меньшего объёма работы, чем выполнение детальных тестов.

- ***Передача информации о вопросах, представляющих интерес для руководства субъекта.*** Более глубокое понимание СВК может позволить аудитору выявить ранее не выявленные недостатки. Своевременное информирование об этих недостатках руководства субъекта позволит ему предпринять соответствующие действия.

- ***Улучшенная документация аудиторского файла.*** Тщательное документирование гарантирует, что аудиторский файл не будет требовать устных объяснений относительно того, как были получены аудиторские выводы.

1.2. ХАРАКТЕР СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Система внутреннего контроля – это процесс:

- разработанный и осуществляемый собственниками, руководством субъекта и другим персоналом;
- предназначенный для обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта относительно надёжности отчётности, эффективности и производительности операций, и соответствия применимому законодательству и нормативным актам.

Существует прямая связь между целями субъекта и СВК, которую он использует, чтобы гарантировать их достижение. Как только цели установлены, можно идентифицировать и оценить потенциальные события (риски), которые мешают достижению целей.

СВК разрабатывается, чтобы предотвратить возникновение искажений или обнаружить и исправить искажения после того, как они произошли. Цели субъекта и, следовательно, его СВК могут быть распределены по четырём категориям:

- 1) стратегические цели, которые характеризуют миссию субъекта;
- 2) достоверная финансовая отчётность;
- 3) операции (средства контроля над операциями);
- 4) соблюдение законодательства и нормативных актов.

Средства внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита, связаны с подготовкой финансовой отчётности для внешних пользователей. Средства контроля над операциями обычно не являются значимыми для аудита, кроме случаев, когда информация:

- используется для разработки аналитической процедуры;
- должна быть раскрыта в финансовой отчётности.

В МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» термин СВК охватывает пять следующих компонентов внутреннего контроля: контрольная среда; процесс оценки риска субъектом; информационная система, включая бизнес-процессы, связанные с финансовой отчётностью, и коммуникации; действия по контролю; мониторинг системы внутреннего контроля.

Способ организации и внедрения СВК будет варьироваться в зависимости от размера субъекта и сложности его структуры.

В первую очередь аудитору необходимо рассмотреть, каким образом конкретные средства контроля предотвращают или обнаруживают и исправляют существенные искажения в классах операций, сальдо счетов или раскрытиях, а также соответствующих утверждениях.

Контрольная среда – основа эффективного внутреннего контроля. Она устанавливает дисциплину в организации, оказывая влияние на сознательность и осведомлённость персонала.

Контрольная среда включает функции управления и руководства, а также отношение, понимание и действия лиц, наделённых руководящими полномочиями, и руководства субъекта по отношению к системе внутреннего контроля субъекта и её важности для субъекта.

Выполняя оценку контрольной среды, аудитор рассматривает вопросы, перечисленные в табл. 1.1.

Средства контроля контрольной среды распространяются по всему субъекту, их оценка часто является более субъективной, чем оценка традиционных действий по контролю. Сильные элементы контрольной среды могут компенсировать или даже заменить слабые средства контроля над операциями. Однако недостатки контрольной среды могут подорвать и даже свести на нет хорошую организацию других компонентов СВК. Иногда аудитор может прийти к выводу, что СВК подорвана в такой степени, что необходимо отказаться от аудита.

1.1. Критерии оценки контрольной среды субъекта

Распространение принципа порядочности и этических ценностей	Эти принципы влияют на эффективность организации, администрирования и мониторинга средств контроля
Приверженность профессиональной компетенции	Руководство определяет уровни компетентности для конкретных должностей
Философия и стиль работы руководства субъекта	Подход руководства к предпринимательским рискам, действия, связанные с отчётностью, обработкой информации, учётом и учётным персоналом
Организационная структура	Структура, в рамках которой планируются, выполняются, контролируются и проверяются действия субъекта
Наделение полномочиями и наложение ответственности	Способы распределения полномочий и ответственности, порядок установления подотчётности и иерархия авторизации
Политика и практика управления человеческими ресурсами	Деятельность по найму, обучению, оценке, консультированию, продвижению, выплате компенсаций

Процесс оценки риска обеспечивает руководство субъекта информацией, необходимой для определения того, какими предпринимательскими рисками необходимо управлять и какие действия необходимо предпринять. Если процесс оценки риска субъектом соответствует обстоятельствам, это поможет аудитору в идентификации РСИ.

Аудитор рассматривает вопросы о том, как руководство субъекта:

- выявляет предпринимательские риски, связанные с отчётностью;
- оценивает значимость рисков;
- оценивает вероятность возникновения рисков;
- принимает решения о действиях по управлению рисками.

Если аудитор идентифицирует риски существенных искажений, которые руководство оказалось не в состоянии выявить, он должен:

- понять, почему это произошло;
- если есть существенные недостатки в процессе оценки риска субъектом, сообщить об этом представителям собственников.

Информационная система (которая включает систему бухгалтерского учёта) состоит из процедур и записей, установленных для инициирования, записи, обработки и обобщения операций субъекта (а также событий и условий) и ведения учёта соответствующих активов, обязательств, и капитала. При знакомстве с информационной системой необходимо рассмотреть:

1. **Источники информации:**

- значительные классы операций в деятельности субъекта;
- как иницируются операции в рамках бизнес-процессов;
- бухгалтерские записи, подтверждающие информацию и определённые счета в финансовой отчётности;
- как информационная система производит «захват» событий и условий, отличных от классов операций, которые являются значительными для финансовой отчётности.

2. **Обработка информации:**

- процесс подготовки финансовой отчётности субъекта, включая значительные расчётные оценки и раскрытия;
- как субъект информирует о функциях, обязанностях и значительных вопросах, связанных с финансовой отчётностью;
- риски существенных искажений, связанные с возможностью обойти средства контроля над журнальными проводками;
- процедуры, которые используются для:

1) инициирования, записи, обработки и обобщения значительных и нестандартных операций в финансовой отчётности;

2) передачи информации из системы обработки в главную бухгалтерскую книгу или систему финансовой отчётности;

3) захвата информации о событиях и условиях, отличных от операций (обесценение или амортизация активов);

4) записи и контроля использования стандартных и нестандартных журнальных проводок;

5) обеспечения накопления, записи, обработки, обобщения и представления надлежащим образом информации в отчётности;

- как решается проблема неправильной обработки операций;
- могут ли автоматизированные средства контроля быть отключены, и что случается, если они не в состоянии работать;
- каким образом происходит информирование об отклонениях, какие действия предпринимаются в отношении отклонений.

3. *Использование генерируемой информации:*

- какие отчёты регулярно генерируются информационной системой и как они используются при управлении субъектом;
- какая информация предоставляется руководством субъекта представителям собственника и внешним пользователям.

Действия по контролю – это политика и процедуры, которые помогают гарантировать выполнение директив руководства субъекта.

Действия по контролю имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. Например:

- авторизация операций;
- обзоры выполненной работы;
- обработка информации;
- физические средства контроля и разделение обязанностей.

Области, которые должен рассмотреть аудитор, включают:

– какие риски существенных искажений имеются на уровне утверждений и требуют смягчения? Особое внимание надо обратить на выявление и понимание действий по контролю, которые направлены на области с высокой вероятностью возникновения существенных искажений. Понимания всех действий по контролю не требуется?

– каким образом конкретные действия по контролю предотвращают или обнаруживают и исправляют существенные искажения в классах операций, сальдо счетов или раскрытиях?

– были ли разработаны и внедрены какие-либо средства контроля против мошенничества?

– какие риски считаются значительными? Имеется довольно высокая вероятность того, что риски, связанные со значительными необычными вопросами или вопросами, являющимися предметом суждения, не будут охватываться обычной системой контроля.

Мониторинг оценивает эффективность функционирования системы контроля с течением времени. Цель мониторинга заключается в обеспечении надлежащего функционирования средств контроля и при необходимости в осуществлении корректирующих действий.

Руководство субъекта осуществляет мониторинг средств контроля, используя постоянные процедуры, отдельные оценки, или и то и другое в совокупности.

Постоянный мониторинг включает регулярные действия управленческого и надзорного характера, а также обзор отчётов об отклонениях, которые могут генерироваться информационной системой.

Периодический мониторинг (отдельные оценки определённых областей или процессов субъекта) проводится компетентными сотрудниками, которые непосредственно не связаны с данными процессами, или лицами, привлечёнными со стороны.

Мониторинг обеспечивает обратную связь для руководства субъекта в отношении того:

- является ли СВК эффективной;
- внедрена ли она надлежащим образом;
- используется ли она на ежедневной основе, и соблюдаются ли её требования;
- нуждается ли она в модификации или усовершенствовании, чтобы отразить изменения в условиях.

Мониторинг включает использование информации, полученной от внешних сторон (жалобы клиентов или замечания регулирующих органов), которые могут указывать на проблемы.

Средства контроля, используемые для реализации пяти элементов СВК, варьируются по характеру и точности. Например, определённые средства контроля контрольной среды, такие как порядочность и приверженность профессиональной компетентности, распространяются на все действия, предпринимаемые субъектом. Они являются средствами контроля верхнего уровня («средства контроля на уровне субъекта»), которые непосредственно не предотвращают или не обнаруживают искажение, но оказывают важное косвенное воздействие. Другие средства контроля, такие как разделение обязанностей, напрямую связаны с определённой функцией в рамках конкретного бизнес-процесса. Эти средства контроля нижнего уровня или средства контроля бизнес-процессов направлены на то, чтобы предотвратить или обнаружить определённые искажения.

В некоторых случаях средства контроля на уровне субъекта могут работать на таком уровне точности, который предотвращает или выявляет определённые искажения на уровне бизнес-процесса.

Процесс подготовки и представления финансовой отчётности на конец периода включает процедуры по:

- вводу сальдо по операциям в главную бухгалтерскую книгу;
- выбору и применению учётной политики;
- инициированию, авторизации, записи и обработке журнальных проводок в главной бухгалтерской книге;
- записи повторяющихся и неповторяющихся корректировок финансовой отчётности;
- подготовке финансовой отчётности.

Преимущества средств контроля в *информационных системах*:

- последовательное применение заранее определённых правил ведения бизнеса и выполнение сложных вычислений при обработке больших объёмов операций или данных;
- повышение своевременности, доступности и точности информации, облегчение дополнительного анализа информации;
- отслеживание деятельности субъекта и реализации его политики и процедур;
- снижение риска игнорирования СВК;
- эффективное разделение обязанностей путём внедрения внутреннего контроля безопасности в прикладных программах, базах данных и операционных системах.

Риски, связанные со средствами внутреннего контроля в информационных системах:

- использование систем или программ, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные, или и то и другое одновременно;
- несанкционированный доступ к данным, который может привести к уничтожению данных или внесению неправомерных изменений в данные, включая регистрацию несанкционированных или несуществующих операций или неточную регистрацию операций (риски могут возникнуть в случае, если множество пользователей получают доступ к общей базе данных);
- возможность для ИТ-персонала получить доступ более высокого уровня, чем тот, который необходим для выполнения их должностных обязанностей;
- несанкционированные изменения данных в основных файлах;
- несанкционированные изменения в системах или программах;
- неспособность внести необходимые изменения в системы или программы;
- неправомерное ручное вмешательство;
- возможные потери данных или невозможность получения необходимого доступа к данным.

Существуют два типа средств контроля в информационных системах, которые должны применяться вместе, чтобы гарантировать полную и точную обработку информации.

1. **Общие средства контроля**, которые функционируют во всех прикладных программах и обычно состоят из автоматизированных и ручных средств контроля.

2. **Прикладные средства контроля**, которые являются автоматизированными средствами контроля и связаны с прикладными программами (такими как обработка продаж или выплаты зарплаты).

Прикладные средства контроля в информационных системах связаны с определённым программным обеспечением, которое используется на уровне бизнес-процесса. Прикладные средства контроля могут быть профилактическими или обнаруживающими, и предназначены для того, чтобы гарантировать целостность бухгалтерских записей.

Типичные прикладные средства контроля связаны с процедурами, используемыми, чтобы инициировать, записать, обработать и обобщить операции или другие финансовые данные. Данные средства контроля помогают обеспечить уверенность в том, что совершённые операции разрешены, а также в полном объёме и точно зарегистрированы и обработаны. В качестве примеров можно назвать проверку вводимых данных с возможностью исправления при вводе и проверку числовой последовательности с возможностью ручного исправления в соответствии с отчётами об отклонениях.

Бизнес-процессы – это структурированная совокупность видов деятельности, разработанная, чтобы обеспечить указанный результат. Средства контроля на уровне бизнес-процесса направлены на ежедневные действия, такие как обработка операций.

Профилактические средства контроля помогают избежать ошибок или нарушений.

Обнаруживающие средства контроля идентифицируют уже произошедшие ошибки или нарушения.

Компенсирующие средства контроля обеспечивают некоторую уверенность в том случае, когда ограниченные ресурсы не позволяют применить прямые средства контроля.

Направляющие средства контроля разработаны, чтобы направлять действия к желательным целям.

Типичные средства контроля на уровне бизнес-процесса включают разделение обязанностей, уровни утверждения операции и автоматизированные средства контроля, своевременную сверку расчётов с банками и другими контрагентами, проверку фактических результатов операционной деятельности на предмет соответствия бюджету.

Ручные средства контроля могут быть независимыми от информационной системы или использовать информацию, генерируемую ИС.

Преимущества ручных средств контроля.

- Лучше подходят для областей, где требуется суждение в отношении крупных, необычных или неповторяющихся операций.
- Выгодны, когда трудно определить или предвидеть ошибки.
- Легче приспосабливаются к изменившимся обстоятельствам.
- Могут отслеживать эффективность автоматизированных средств контроля.

Риски, связанные с ручными средствами контроля.

- Менее надёжны, чем автоматизированные средства контроля, поскольку они выполняются людьми.
- Их легче обойти или проигнорировать.
- Подвержены простым ошибкам и погрешностям.
- Могут применяться непоследовательно.
- В меньшей степени подходят для большого объёма операций или повторяющихся операций.

Когда субъект использует смесь ручных и автоматизированных средств контроля, важно идентифицировать, кто отвечает за выполнение каждого вида контроля.

1.3. ПРЕДПОСЫЛКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Заявление руководства субъекта о том, что финансовая отчётность в целом представлена достоверно в соответствии с применимой основой представления финансовой отчётности, содержит целый ряд встроенных утверждений. Они касаются признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов в финансовой отчётности.

Эти утверждения часто обобщаются одним словом, таким как полнота, существование, возникновение, точность, оценка, и т.д.

Уместность утверждения по отношению к индивидуальному сальдо счёта будет варьироваться в зависимости от особенностей сальдо и потенциальных рисков существенных искажений. Например, утверждение об оценке не уместно для оценки объёма сбыта, в то же время такое утверждение очень важно при оценке сальдо запасов.

В МСА 500 «Аудиторские доказательства» описаны категории утверждений, приведённые в табл. 1.2.

Аудиторы могут использовать описания утверждений, которые указаны выше, или выразить каким-либо иным образом, при условии, что все аспекты охвачены.

1.2. Категории утверждений

	Утверждение	Описание
Классы операций и событий	Возникновение	Операции и события, которые были зарегистрированы, произошли и относятся к субъекту
	Полнота	Были зарегистрированы все операции и события, которые должны были быть зарегистрированы
	Точность	Суммы и другие данные, касающиеся зарегистрированных операций и событий, были отражены надлежащим образом
	Отсечение	Операции и события были отражены в правильном отчётном периоде
	Классификация	Операции и события были зарегистрированы на надлежащих счетах
Представление и раскрытие	Возникновение, права и обязательства	Раскрытые события и операции, которые произошли и относятся к субъекту
	Полнота	Сделаны все раскрытия, которые должны были быть сделаны в отчётности
	Классификация и понятность	Финансовая информация надлежащим образом представлена и описана
	Точность и оценка	Финансовая информация раскрыта достоверно и на соответствующие суммы

Чтобы упростить использование утверждений, их можно объединить, как показано в табл. 1.3. Если аудитор использует комбинированные утверждения, важно помнить, что утверждение о точности и отсечении также включают классификацию, права и обязательства.

1.3. Комбинированные утверждения

Комбинированное утверждение	Классы операций	Сальдо счетов	Представление и раскрытие
Полнота	Полнота	Полнота	Полнота
Существование	Возникновение	Существование	Возникновение
Точность и отсечение	Точность Отсечение Классификация	Права и обязательства	Точность Права и обязательства Классификация и понятность
Оценка	–	Оценка и распределение	Оценка

Содержание комбинированных утверждений.

Полнота. Всё, что должно быть отражено или раскрыто в финансовой отчётности, было включено. Нет неучтённых или нераскрытых активов, обязательств, операций или событий; нет никаких пропущенных или неполных примечаний в финансовой отчётности.

Существование. Всё, что отражено или раскрыто в финансовой отчётности, существует по состоянию на соответствующую дату и должно быть включено. Активы, обязательства, записанные операции, и примечания к финансовой отчётности произошли и относятся к субъекту.

Точность и отсечение. Все статьи обязательств, доходов, расходов, прав на активы и раскрытия в финансовой отчётности являются собственностью или обязательствами субъекта и были отражены по надлежащей сумме и распределены на надлежащий период. Это включает надлежащую классификацию сумм в отчётности.

Оценка. Активы, обязательства, доли в капитале отражены в отчётности в соответствующих суммах. Корректировка оценки или распределения, требуемые согласно их характеру или применимым принципам бухгалтерского учёта, были надлежащим образом отражены.

При рассмотрении утверждений руководства субъекта аудитор может задать такие вопросы:

- Актив существует? (Существование)
- Все ли коммерческие операции отражены? (Полнота)
- Были ли запасы оценены надлежащим образом? (Оценка)
- Является ли кредиторская задолженность надлежащим обязательством субъекта? (Точность)
- Произошли ли операции на самом деле? (Существование)
- Представлены ли и раскрыты ли суммы должным образом в финансовой отчётности? (Точность)

Как только аудитор идентифицировал виды потенциального искажения, следующим шагом будет идентификация средств контроля, которые были внедрены в связи с соответствующими утверждениями. После это можно будет оценить риски существенных искажений на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений.

При разработке аудиторских процедур в ответ на оценённые риски аудитор должен сконцентрироваться на утверждениях, где могут быть искажения.

1.4. ЗНАНИЕ СУБЪЕКТА

Получение представления о субъекте является повторяющимся процессом, продолжающимся на протяжении всего аудита. Каждый год представления аудитора о субъекте должны обновляться, а значительные изменения документироваться.

МСА требуют, чтобы аудитор уделил достаточное время пониманию процессов принятия решений субъекта. Это включает стратегию бизнеса, факторы предпринимательского риска и риска мошенничества, культуру, людей и отношения подотчётности, а также средства внутреннего контроля, установленные для смягчения рисков. На основе знания субъекта аудитор получит возможность:

- установить факторы риска и ключевую информацию, которая должна быть записана в информационной системе субъекта;
- запланировать аудиторские процедуры в ответ на конкретные идентифицированные риски и уменьшить время, затрачиваемое на аудит определённых сальдо финансовой отчётности.

Понимание характера субъекта и его среды, включая СВК, предоставляет аудитору базу для того, чтобы вынести суждения об оценках риска и разработать соответствующие ответные действия на риски существенных искажений в финансовой отчётности.

Это понимание поможет аудитору при:

- установлении уровня существенности;
- оценке выбора и применения руководством учётной политики;

- рассмотрении адекватности раскрытий в отчётности;
- установлении областей аудита для специального рассмотрения;
- разработке прогнозов для выполнения аналитических процедур;
- разработке и выполнении дальнейших аудиторских процедур для уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;
- оценке достаточности и надлежащего характера полученного аудиторского доказательства.

Необходимо, чтобы информация, полученная в результате процедур по оценке риска, выполненных перед принятием соглашения, была доступна для команды по аудиту.

Информация о субъекте и его среде может быть получена как из внутренних, так и из внешних источников. Информация из внутренних источников должна быть проверена на соответствие информации, полученной из внешних источников.

Файлы с рабочими документами аудитора по заданиям предыдущих лет часто содержат ценную информацию по таким вопросам, как:

- проблемы, к которым необходимо вернуться при планировании аудита за текущий год;
- оценка возможных корректировок и неисправленных ошибок;
- области, в которых отмечаются повторяющиеся разногласия;
- области, которые оказываются восприимчивыми к ошибкам;
- вопросы, которые были подняты в сообщениях аудитора руководству субъекта и лицам, наделённым руководящими полномочиями.

Подробное описание факторов, которые должен изучить аудитор при знакомстве с экономическим субъектом и его средой, см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30207830#sub_id=2000.

Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную из других источников, таких как процедуры по принятию соглашения и продолжению работы по соглашению, которые могут оказаться значимыми для любой из четырёх ключевых областей.

Знание субъекта необходимо для идентификации и оценки потенциальных рисков существенных искажений в финансовой отчётности, а также средств контроля, которые смягчают риски.

Понимание аудитором предпринимательских рисков увеличивает вероятность идентификации рисков существенных искажений. Но аудитор не несёт ответственности за идентификацию или оценку всех предпринимательских рисков. Уровень понимания предпринимательских рисков, необходимый для аудитора, ниже, чем тот, который требуется руководству субъекта для управления.

Аудитор должен задокументировать ключевые элементы понимания, полученного относительно каждого из аспектов субъекта и его среды. Чем сложнее структура субъекта и чем сложнее требуемые аудиторские процедуры, тем более обширной будет документация. Документация будет включать:

- обсуждения с командой по аудиту восприимчивости отчётности субъекта к существенному искажению, вызванному ошибкой или мошенничеством, и значительные решения, которые были приняты;
- ключевые элементы понимания субъекта в отношении:
 - каждого аспекта деятельности субъекта и его среды;
 - каждого компонента системы внутреннего контроля;
 - источников информации;
 - выполненных процедур по оценке риска;
- идентифицированные и оценённые риски существенных искажений на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений;
- идентифицированные значительные риски и оценку соответствующих средств контроля.

От руководства субъекта необходимо получить письменное подтверждение его ответственности за организацию и внедрение СВК.

Нет необходимости готовить новую документацию каждый год. Можно обновить документы за предыдущий год с учётом изменений и новой информации.

1.5. ПРОЦЕДУРЫ ПО ОЦЕНКЕ РИСКА

Процедуры по оценке риска обеспечивают аудиторское доказательство, необходимое для подтверждения оценки рисков на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений. На этапе аудита, когда предпринимаются действия в ответ на риск, это доказательство будет дополнено дальнейшими аудиторскими процедурами, такими как тесты средств контроля и процедуры проверки по существу.

Процедуры проверки по существу или тесты средств контроля могут быть выполнены одновременно с процедурами по оценке риска.

Для оценки риска применяются три процедуры:

- 1) запросы руководству субъекта;
- 2) аналитические процедуры;
- 3) наблюдение и инспектирование.

Каждая из этих процедур должна быть выполнена во время аудита, но не обязательно в отношении каждого аспекта требуемого понимания. Результаты выполнения одного вида процедур могут привести к необходимости выполнения другой процедуры.

Цель *запросов руководству субъекта* состоит в том, чтобы получить представление о субъекте и идентифицировать и оценить различные источники риска, которые существуют.

Руководству субъекта и лицам, отвечающим за финансовую отчётность, можно направить запросы о том, какие процедуры установлены для идентификации рисков мошенничества и ошибки в отчётности и ответа на такие риски или как руководство субъекта передаёт сотрудникам информацию о взглядах на методы ведения бизнеса.

Ключевым сотрудникам можно направить запросы относительно инициирования, обработки или записи сложных или необычных операций, масштаба игнорирования руководством средств внутреннего контроля или уместности и применения учётной политики.

Персоналу отдела маркетинга и продаж можно направить запрос о маркетинговых стратегиях и тенденциях продаж, поощрениях по результатам продаж, договорных условиях с клиентами.

Не следует ограничивать круг респондентов только руководителями и работниками бухгалтерии.

Аналитические процедуры, используемые как процедуры по оценке риска, помогают выявить вопросы, которые могут повлиять на дальнейший процесс проверки. Аналитические процедуры часто используют обобщённые данные, поэтому их результаты дают только общее указание на возможность существенного искажения.

Шаги при выполнении аналитических процедур:

1. Установите отношения между данными. Сделайте прогнозы о возможных отношениях между различными видами информации. Информация может включать финансовую отчётность за сопоставимые предыдущие периоды; бюджеты, прогнозы, и экстраполяции; информацию об отрасли, в которой работает субъект, и текущие экономические условия. Используйте независимые источники информации.

2. Сравните прогнозы с отражёнными в учёте суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе отражённых в учёте сумм.

3. В случае обнаружения необычных или неожиданных отношений рассмотрите потенциальные риски существенных искажений.

Результаты этих аналитических процедур необходимо рассмотреть наряду с прочей собранной информацией, чтобы:

- выявить риски существенных искажений, связанные с утверждениями, относящимися к значительным статьям отчётности;
- помочь в определении характера, сроков выполнения и масштаба других аудиторских процедур.

Наблюдение и инспектирование:

- подтверждают запросы, направленные руководству и другим лицам;

- предоставляют информацию о субъекте и его среде.

Для оценки риска можно использовать и другие источники, например:

- информацию, полученную в результате процедур, выполненных до принятия соглашения;

- опыт, полученный от предыдущих проектов и других соглашений, выполненных для субъекта;

- информацию о субъекте и его среде, полученную в предшествующие периоды, в частности, сведения об организационной структуре, бизнес-процессах и системе внутреннего контроля, сведения о прошлых искажениях и были ли они своевременно исправлены. Аудитор должен определить имели ли место изменения, которые могут повлиять на значимость этой информации для текущего аудита;

- запросы внешнему юристу или оценщику;

- обзор информации, полученной из внешних источников, таких как отчёты банков или рейтинговых агентств;

- доказательство, полученное в результате оценки организации СВК, и установление факта внедрения процедур контроля;

- результаты обсуждения командой по проекту вопроса о восприимчивости отчётности субъекта к существенным искажениям.

2. РАЗРАБОТКА ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ АУДИТА

2.1. ПРИНЯТИЕ КЛИЕНТА И ПРОДОЛЖЕНИЕ РАБОТЫ ПО ПРОЕКТУ

Одно из самых важных решений, которое может принять аудиторская фирма, – это кого принимать или сохранять в качестве клиента. Неправильное решение может привести к потере времени, неоплаченным гонорарам, дополнительному стрессу для партнёров и персонала, потере репутации или потенциальным судебным процессам. Аудиторская фирма обязана разработать, внедрить и задокументировать свои процедуры контроля качества в отношении принятия клиента и политику сохранения клиента.

Прежде чем принять решение о принятии или сохранении клиента, аудитор обязан выполнить определённые процедуры. Эти процедуры аналогичны процедурам по оценке риска, описанным в главе 1, а результаты (если соглашение принято) могут использоваться как часть оценки риска. Цель этих процедур состоит в том, чтобы идентифицировать и затем оценить риск принятия соглашения или продолжения работы по проекту. Если аудитор обнаружил, что потенциальный клиент испытывает финансовые затруднения, или аудитор узнал, что существующий клиент сделал ложное заявление, риск принятия или продолжения работы с таким клиентом можно считать недопустимым.

Необходимо проанализировать способность аудиторской фирмы выполнить соглашение: есть ли персонал, имеющий соответствующую компетенцию, в тот период времени, когда необходимо выполнить работу потребность в специализированной помощи, любые конфликты интересов, и вопросы независимости от клиента.

Другие соображения касаются предпринимательского риска фирмы, возникающего в результате принятия или продолжения работы с субъектом. Это риск того, что клиент не заплатит, или риск причастности к субъекту, который может навредить репутации фирмы, и т.д.

Вопросы, требующие рассмотрения при принятии задания, см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30208714&search=%D0%9C%D0%A1%D0%90%20210&spos=1&tSynonym=1&tShort=1&tSuffix=1.

Для проверки точности информации, полученной от клиента, можно попробовать получить подтверждающую информацию от третьих лиц, например, запросить предыдущую финансовую отчётность, декларации по налогам, кредитные отчёты, провести обсуждение с ключевыми советниками, такими как банкиры, адвокаты, и т.д.

Как только будет завершена оценка риска, связанного с проектом, и фирма примет решение о продолжении работы, должно быть подготовлено и подписано обеими сторонами письмо, в котором изложены условия соглашения. Этот процесс отвечает интересам и клиента, и аудитора, поскольку он поможет избежать недоразумений.

Письмо-соглашение, как правило, содержит следующую информацию:

- цель аудита финансовой отчётности;
- ответственность руководства субъекта за финансовую отчётность;
- объём аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты или публикации профессиональных организаций, которым следует аудитор;
- форма любых отчётов или других форм сообщения результатов соглашения;
- тот факт, что из-за неотъемлемых ограничений аудита вместе с неотъемлемыми ограничениями СВК, существует неизбежный риск, что даже существенное искажение может остаться необнаруженным;
- что будет предоставлен неограниченный доступ к любым отчётам, документации и прочей информации, которая необходима в связи с аудитом.

Письмо-соглашение может также содержать:

- договорённости относительно планирования и выполнения аудита;
- ожидание получить письменное подтверждение от руководства субъекта относительно представлений, сделанных в связи с аудитом;
- просьбу к клиенту подтвердить условия соглашения посредством подтверждения получения письма-соглашения;
- описание любых других писем или отчётов, которые аудитор намеревается выпустить для клиента;
- основу, на которой рассчитывается гонорар, и любые договорённости о выставлении счетов;
- любое ограничение ответственности аудитора, если такая возможность существует;
- ссылку на любые дальнейшие соглашения между аудитором и клиентом.

Чтобы гарантировать понимание письма-соглашения, аудитору следует обсудить содержание письма с лицами, наделёнными руководящими полномочиями. Иногда может оказаться благоразумным

обсудить определённые условия соглашения с юристом. Письмо-соглашение должно быть подготовлено и подписано до начала работы над проектом.

Письмо-соглашение должно регулярно обновляться, не реже, чем раз в три года. Если не произошло изменений, условия могут быть подтверждены в момент повторного назначения аудитора.

Письмо-соглашение должно обновляться в следующих случаях:

- есть признаки неправильного понимания клиентом цели и объёма аудита;
- есть пересмотренные или специальные условия соглашения;
- произошли изменения в составе старшего руководства или в структуре собственности;
- произошло значительное изменение в характере, структуре или размере бизнеса клиента;
- есть юридические требования;
- произошло изменение в основе представления финансовой отчётности, принятой руководством субъекта при подготовке финансовой отчётности.

2.2. ОБЩАЯ СТРАТЕГИЯ АУДИТА

Планирование является важным процессом, гарантирующим, что соглашение выполняется эффективно и что аудиторский риск уменьшен до приемлемо низкого уровня.

Планирование аудита – это непрерывный и повторяющийся процесс, который начинается сразу после завершения предыдущего аудита и продолжается вплоть до завершения текущего аудита.

Есть два уровня планирования аудита: разработка общей стратегии и детального плана аудита.

Разработка общей стратегии начинается на этапе оценки аудиторского риска. Разработка детального плана аудита может начаться, когда уже есть достаточная информация об оценённых рисках, позволяющая определить соответствующие ответные действия. Чаще всего это можно сделать на этапе ответных действий.

Характер и масштаб деятельности по планированию будут меняться в зависимости от нескольких факторов:

- от размера и сложности субъекта;
- состава и размера команды по аудиту;
- предыдущего опыта аудитора по работе с субъектом;
- изменения в обстоятельствах, которые происходят в ходе выполнения соглашения по аудиту.

Преимущества планирования аудита состоят в следующем:

- члены команды перенимают опыт ведущих специалистов;
- работа по соглашению должным образом организована, штат укомплектован, работа надлежащим образом контролируется;
- опыт, полученный при выполнении предыдущих соглашений и других заданий, должным образом используется;
- важным областям аудита уделяется должное внимание;
- потенциальные проблемы своевременно выявляются и решаются;
- документация аудиторского файла своевременно проверяется;
- есть возможность координировать работу, выполняемую другими лицами (другие аудиторы, эксперты и т.д.).

В качестве первого шага при планировании необходимо собрать информацию о субъекте и определить характер и объём необходимых процедур по оценке риска, а также, кто их будет выполнять. Это включает планирование собраний команды по аудиту для обсуждения вопроса восприимчивости субъекта к существенным искажениям (включая мошенничество) в отчётности. Когда риски будут выявлены и оценены, можно разработать соответствующие ответные действия, т.е. определить характер, объём и сроки выполнения дальнейших аудиторских процедур. При планировании определяется уровень существенности, необходимость участия экспертов и любые дополнительные процедуры по оценке риска, которые могут потребоваться.

Разработка общей стратегии завершается определением сроков выполнения задания, состава команды по аудиту и надзорных процедур. Затем разрабатывают детальный план аудита, который установит дальнейшие аудиторские процедуры для ответа на идентифицированные риски на уровне утверждений.

Общий и детальный планы изменяются для учёта новых обстоятельств, результатов аудита и прочей полученной информации.

По завершении предыдущего аудита полезно получить мнение команды по аудиту о том, что можно сделать лучше. Здесь можно определить:

- любые области аудита, которые могут потребовать большего или меньшего внимания в будущем;
- любые изменения, которые затронут выполнение будущих соглашений, такие как приобретение бизнеса, выпуск нового продукта или установка новой системы учёта;
- области, где может быть предоставлена дополнительная помощь субъектом, например анализ определённых счетов.

Разработка общей стратегии и детального плана предполагает выполнение нескольких шагов.

В качестве первого шага необходимо установить объём соглашения, требования к отчётам и любые значительные изменения, которые имели место после завершения последнего соглашения.

1. Объём соглашения:

- используемая основа представления финансовой отчётности;
- отраслевые требования к отчётности;
- необходимость проведения обязательного аудита отдельной отчётности в дополнение к аудиту консолидированной отчётности;
- доступность персонала и данных клиента;
- использование обслуживающей организации и наличие доказательств существования и эффективности СВК;
- компоненты субъекта, проверяемые другими аудиторами.

2. Требования к отчётам, сроки выполнения, обмен информацией:

- сроки выполнения проверки и крайние сроки выпуска отчёта;
- даты, намеченные для встреч с другими аудиторами и третьими лицами;
- даты, намеченные для обмена информацией с руководством субъекта, чтобы обсудить продвижение проверки; характер, сроки выполнения и масштаб проверки; ожидаемые итоговые документы, составляемые на основе результатов аудиторских процедур.

3. Важные факторы, на которых должна сконцентрировать своё внимание команда по аудиту:

- выводы из предыдущего опыта и процедур по принятию клиента и продолжению работы с клиентом;
- определение соответствующих уровней существенности;
- выявление областей, где могут возникнуть высокие риски существенных искажений;
- предварительная идентификация существенных компонентов и сальдо счетов;
- стремление руководства субъекта разработать и внедрить надёжную СВК, включая документирование такой системы;
- возможность игнорирования руководством системы контроля;
- оценка соответствующих средств внутреннего контроля;
- обсуждение вопросов аудита с другим персоналом, располагающим информацией о субъекте;
- влияние информационной технологии на аудит.

4. Значительные изменения, которые окажут влияние на аудиторский подход:

- изменения в стандартах бухгалтерского учёта;
- значимые события, затрагивающие субъект, включая изменения в информационной технологии и бизнес-процессах, изменения в составе ключевого руководства, а также любые приобретения, слияния и вывод инвестиций;
- события в отрасли, такие как изменения в отраслевых нормативных актах и новые требования к отчётности.

Второй шаг планирования заключается в оценке риска существенных искажений (РСИ) на уровне финансовой отчётности в целом. Риски на уровне отчётности относятся к всеобъемлющим рискам. Риски на уровне утверждений относятся к специфическим рискам.

Предварительная оценка РСИ на уровне финансовой отчётности в целом может использоваться для разработки предварительной стратегии аудита. Если оценка риска низкая, то можно сократить процедуры проверки по существу, необходимые на уровне утверждений. Наоборот, высокая оценка риска приведёт к большему объёму работы.

Предварительная оценка может быть основана на результатах предыдущего аудита или выполненных процедур по оценке риска в текущем периоде.

Если оценка риска низкая, то можно больше полагаться на представления руководства субъекта и аудиторское доказательство, полученное из внутренних источников. Есть возможность для использования тестов средств внутреннего контроля наряду с процедурами проверки по существу (комбинированный подход). Можно выполнить больше аудиторских процедур на промежуточную дату, а не в конце периода.

Если оценка риска высокая, то команда по аудиту должна проявлять профессиональный скептицизм при сборе и оценке аудиторского доказательства. Необходимо рассмотреть эффективность действий, предпринятых руководством субъекта в ответ на выявленные недостатки СВК, назначить более опытный штат в команду по проекту и рассмотреть необходимость использования экспертов, обеспечить постоянный состав команды по проекту и тщательный надзор за штатом.

Следует получить больше аудиторских доказательств из процедур проверки по существу и модифицировать характер процедур для получения более убедительного доказательства.

Информирование руководства субъекта о недостатках в СВК предоставляет руководству возможность своевременно исправить недостатки и снизить оценённый уровень аудиторского риска.

В качестве третьего шага необходимо проанализировать всю полученную ранее информацию о субъекте и оценённые риски, чтобы разработать общую стратегию аудита.

Общая стратегия аудита устанавливает объём, сроки выполнения и подход к аудиту, а также направляет разработку более детального плана аудита. Необходимо рассмотреть следующие факторы:

- результаты предыдущего аудита;
- действия, предпринятые руководством субъекта в ответ на идентифицированные недостатки в СВК;
- необходимые человеческие ресурсы и навыки, требуемые для проведения аудита;
- сроки выполнения аудита, включая инвентаризацию запасов и другие необходимые процедуры;
- самый эффективный способ ответить на оценённые риски существенных искажений на уровне отчётности и на уровне утверждений;
- влияние информационной технологии на аудит;
- стремление руководства субъекта разработать и внедрить надёжную СВК, включая документирование такой системы внутреннего контроля;
- возможность игнорирования руководством системы контроля;
- необходимость использовать некоторую непредсказуемость при выполнении аудиторских процедур.

Заключительный четвёртый шаг при разработке общей стратегии аудита должен установить характер, сроки выполнения и масштаб ресурсов, необходимых для выполнения соглашения.

1. Выбор команды по аудиту:

- обладает ли предложенная команда по аудиту необходимыми навыками и ресурсами?
- возложены ли на некоторых членов команды обязанности по надзору в ходе аудита?
- наблюдается ли преемственность в составе команды по проекту?
- были ли возложены на определённых сотрудников обязанности по присутствию на инвентаризации запасов и отправке подтверждений до конца года?
- был ли назначен сотрудник, проводящий контрольный обзор качества выполнения соглашения?

2. Распределение времени:

- было ли выделено достаточно времени для выполнения задания каждому члену команды?
- было ли выделено отдельно время для областей, где могут возникнуть более высокие риски существенных искажений?
- сколько всего времени выделено для выполнения работы?

3. Обмен информацией:

- были ли члены команды по аудиту проинформированы о своих обязанностях и о том, что от них ожидается?
- помнят ли члены команды о необходимости проявлять профессиональный скептицизм при сборе и оценке доказательств?
- были ли установлены даты проведения собраний команды по аудиту для обсуждения детальных планов аудита и обмена информацией о субъекте, выявления возможности мошенничества и крайних сроков выполнения задания?
- были ли установлены даты начала работы на территории субъекта и других действий, таких как отправка подтверждений, инвентаризация запасов и процедуры отсечения?
- были ли назначены основные даты для встречи с другими аудиторами, экспертами и третьими лицами, вовлечёнными в аудит?

4. Управление, руководство и надзор:

- был ли разработан план ежедневного надзора за персоналом, работающим над проектом?
- запланировано ли участие старшего персонала в консультациях с целью ответов на вопросы и рассмотрения потенциальных проблем?
- запланирован ли обзор файлов либо на объекте, либо в офисе?
- запланировано ли собрание команды по итогам работы?
- есть ли потребность в более тщательном надзоре и проверках?

Для команды по аудиту желательно провести собрание и обсудить результаты аудита *после* выполнения процедур по оценке риска и дальнейших аудиторских процедур. Такие собрания по результатам работы позволяют членам команды устно сообщить о результатах работы, выявленных отклонениях и отмеченных проблемах. Они могут сообщить о любых вопросах, которые показались им странными. Часто мелкие вопросы в совокупности с информацией, полученной другими членами команды, указывают на фактор риска, который может потребовать выполнения дальнейшей работы.

Ответственность за разработку общей стратегии аудита и детального плана аудита полностью лежит на аудиторе. Полезно обсудить элементы детального плана аудита с руководством субъекта, чтобы скоординировать сроки и облегчить выполнение определённых процедур. Но нет необходимости подробно обсуждать характер, сроки выполнения и объём запланированных процедур в целях их изменения или сокращения, чтобы приспособиться к запросам руководства. Это может поставить под угрозу эффективность аудита, сделать аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

Если руководство субъекта отчитывается перед отдельной группой представителей собственников, необходимо обсудить общую стратегию аудита с такими лицами или проинформировать их в письменной форме, включая общую стратегию аудита, сроки выполнения аудита и любые дополнительные требования или ограничения.

Общая стратегия аудита и детальный план аудита должны быть задокументированы. Форма и масштаб документации будут зависеть от таких аспектов, как размер и сложность структуры субъекта, уровень существенности, масштаб другой документации и обстоятельства конкретного соглашения по аудиту.

Документация должна охватить следующие области:

- масштаб, сроки выполнения и проведение аудита;
- сведения, необходимые для информирования команды по проекту о значительных вопросах;
- запланированный характер, сроки выполнения и масштаб процедур по оценке риска и дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений для каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытия в ответ на оценённые риски;
- причины внесения значительных изменений в первоначальную стратегию;
- определение уровня существенности, запланированных и используемых уровней уверенности.

2.3. СУЩЕСТВЕННОСТЬ

Существенность отражает значимость информации, представленной в финансовой отчётности, для экономических решений пользователей, принятых на основе этой отчётности. Понятие существенности подразумевает, что некоторые вопросы, сами по себе или в совокупности с другими вопросами, являются важными для людей, принимающих экономическое решение на основе финансовой отчётности.

Когда искажение (или совокупность всех искажений) достаточно значительно, чтобы изменить или повлиять на решение информированного лица, считается, что произошло существенное искажение. Если искажение ниже этого порога, оно расценивается как несущественное.

Искажения, включая пропуски, расцениваются как существенные, если они, по-отдельности или в совокупности, могут, согласно разумным ожиданиям, повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчётности. Суждения о существенности выносятся в свете сложившихся обстоятельств и (или) под влиянием размера или характера искажения на основе рассмотрения потребностей пользователей, взятых как группа. Возможное влияние искажений на отдельных пользователей, потребности которых могут широко варьироваться, не рассматривается.

Уровень существенности определяется аудитором на основе его восприятия потребностей пользователей. Аудитор предполагает, что пользователи:

- обладают разумным знанием бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учёта, а также готовы изучить информацию, изложенную в финансовой отчётности, с разумной тщательностью;
- понимают, что финансовая отчётность подготовлена и аудирована в соответствии с уровнями существенности;
- признают неотъемлемую неопределённость в определении числовых значений, основанных на использовании расчётных оценок, суждений, и рассмотрении будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, изложенной в финансовой отчётности.

Искажения могут явиться результатом многих причин и основываться на следующих факторах:

- размер – денежная сумма (количественный фактор);
- характер статьи (качественный фактор);
- обстоятельства, окружающие возникновение искажения.

Типичные искажения включают следующее:

- ошибки или мошенничество при подготовке отчётности сотрудников или руководства;
- отклонения от основы бухгалтерского учёта;
- подготовка неточных или ненадлежащих оценок;
- ненадлежащее или неполное описание учётной политики или раскрытия в примечаниях.

Существенность не является абсолютным числом. Она представляет собой промежуточную область между тем, что с определённой долей вероятности не является существенным, и тем, что с определённой долей вероятности является существенным. Например, информация о наличии ряда операций со связанными сторонами может быть очень значительной для лица, принимающего решение на основе финансовой отчётности. Несколько несущественных статей, взятых в совокупности, могут достичь уровня существенности.

В начале аудита необходимо вынести суждения о размере и характере искажений, которые будут считаться существенными. Это включает установление уровня существенности:

- для финансовой отчётности в целом (общая существенность);
- для конкретных классов операций, сальдо счетов или раскрытий, если необходимо. Это относится к областям, где суммы меньше общего уровня существенности, по разумному ожиданию будут влиять на решения пользователей, принятые на основе отчётности.

Чтобы учесть возможное существование необнаруженных и несущественных искажений, которые в совокупности дают существенную сумму, аудитор должен установить более низкую сумму, чем уровень существенности для оценки рисков и разработки дальнейших аудиторских процедур.

Общий уровень существенности будет использоваться аудитором:

- для определения характера, сроков выполнения и масштаба процедур по оценке риска;
- для выявления и оценки рисков существенных искажений;
- для определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

По мере продвижения аудита уровни существенности должны обновляться с учётом полученной новой информации.

На завершающей стадии аудита общая существенность и более низкие суммы, установленные для определённых операций, сальдо счетов или раскрытий, будут использоваться для оценки влияния идентифицированных искажений на отчётность и мнение аудитора.

Определение уровней существенности основано на профессиональном суждении аудитора, поэтому важно, чтобы соответствующие соображения были должным образом задокументированы на стадии планирования соглашения.

Между существенностью и аудиторским риском есть связь.

Для заданного уровня аудиторского риска приемлемый уровень риска необнаружения будет обратно пропорционален оценке рисков существенных искажений на уровне утверждений. Поэтому:

- чем выше РСИ, тем ниже приемлемый риск необнаружения;
- чем ниже РСИ, тем выше приемлемый риск необнаружения.

Аудитор выполняет процедуры, чтобы оценить риски существенных искажений, и стремится ограничить риск необнаружения, выполняя дальнейшие аудиторские процедуры, основанные на этой оценке.

При определении существенности следует учитывать качественные и количественные аспекты. В некоторых случаях искажения относительно маленьких сумм могут оказать существенное влияние на финансовую отчётность. К возможным качественным факторам относят:

- области отчётности, представляющие наибольший интерес для пользователей;
- искажения, являющиеся результатом несоблюдения договорных обязательств, положений регулирующих органов и установленных законодательством требований к представлению отчётности;
- восприимчивость статей отчётности к искажениям из-за ошибок или мошенничества;
- значительные условные обязательства;
- операции со связанными сторонами;
- возможные противоправные действия и конфликты интересов;
- оценку, распределение или неопределённость, которые могут привести к высокому уровню субъективности;
- предвзятость руководства, например, если существуют факторы, побуждающие его максимизировать или минимизировать доход;
- длительное нежелание руководства субъекта исправить выявленные недостатки в СВК;
- наличие кумулятивного эффекта разных искажений, которые сами по себе не являются значительными.

При определении существенности в качестве первого шага используется установление числового порога существенности. На числовой порог влияют следующие факторы:

- элементы финансовой отчётности;
- наличие статей, на которых, как правило, сосредоточено внимание пользователей финансовой отчётности конкретного субъекта;

– характер субъекта, отрасли и экономической среды, в которой работает субъект;

- структура собственности субъекта и способ финансирования;
- относительная изменчивость показателя.

Доход от продолжающихся операций (т.е. доход после налогообложения) в целом признаётся как количественный показатель наибольшей значимости для пользователей финансовой отчётности. Другая основа (прибыль до налогообложения или общая выручка или расходы) может оказаться более подходящей, если чистый доход субъекта невелик или сильно колеблется из года в год.

В особых обстоятельствах могут использоваться следующие показатели: текущие активы, чистый оборотный капитал, совокупные активы, совокупные доходы, валовая прибыль, совокупный капитал и движение денежных средств от операционной деятельности.

При определении уровней существенности для конкретных классов операций, сальдо счетов или раскрытий необходимо рассмотреть следующие факторы:

1. Ожидания пользователей в отношении оценки или раскрытия определённых статей.
2. Раскрытия, характерные для определённой отрасли.
3. Особое внимание к какому-либо конкретному аспекту бизнеса субъекта, который отдельно раскрыт в финансовой отчётности.

Уровень существенности основан на экономических решениях, принимаемых пользователем финансовой отчётности. Этим он отличается от аудиторского риска, который связан с выражением ненадлежащего аудиторского мнения в отношении финансовой отчётности, содержащей существенные искажения.

Чтобы учесть вероятность, что совокупность несущественных искажений приведёт к существенному искажению финансовой отчётности, аудитор должен установить более низкие суммы существенности:

- для оценки рисков существенных искажений;
- для разработки дальнейших аудиторских процедур в ответ на оценённые риски.

Определение этой более низкой суммы требует, чтобы аудитор вынес профессиональное суждение, и зависит:

- от знания аудитором субъекта;
- от характера и масштаба искажений, выявленных при предыдущих аудитах.

Аудитор должен избегать ошибки снижения общего уровня существенности из-за высокого аудиторского риска.

При планировании работы аудитор может намеренно установить приемлемый уровень существенности на более низком уровне, чем тот, который предназначен для использования при оценке результатов аудита. Это уменьшает вероятность пропуска искажений и даёт аудитору запас прочности при оценке влияния обнаруженных искажений.

Руководство субъекта и представители собственников должны знать, что невозможно разработать аудиторские процедуры, которые обеспечат абсолютную уверенность в том, что отчётность не содержит существенных искажений.

Предварительная оценка существенности и аудиторского риска может измениться за время, прошедшее с первоначального планирования до оценки результатов аудиторских процедур.

В случае изменения обстоятельств по сравнению с прошлым годом аудитор должен рассмотреть влияние любого искажения на начальное сальдо капитала.

2.4. ОБСУЖДЕНИЯ С КОМАНДОЙ ПО АУДИТУ

Члены команды по проекту несут ответственность за обсуждение:

- знания ими субъекта, аудит которого будет проводиться;
- предпринимательских рисков, которые характерны для субъекта;
- использования применимой основы представления отчётности;
- восприимчивости отчётности к существенным искажениям.

Обмен информацией между членами команды по аудиту необходим на всех стадиях соглашения, чтобы гарантировать, что все вопросы надлежащим образом рассмотрены. Каждый член команды по аудиту собирает информацию о субъекте со своей позиции. Часть информации, собранной определённым членом команды, может даже не иметь смысла, пока она не объединена с информацией, полученной другими членами команды.

Обмен информацией между членами команды зачастую производится на собрании по планированию аудита. Как правило, в таком собрании участвуют ключевые члены команды. Лицо, осуществляющее контрольный обзор качества выполнения соглашения, может посетить собрание, но только в качестве наблюдателя или консультанта.

Целью обсуждения с командой по аудиту является:

- обмен взглядами на основе знаний субъекта;
- обмен информацией о предпринимательских рисках;

- достижение лучшего понимания возможностей существенных искажений;
- рассмотрение восприимчивости финансовой отчётности субъекта к существенному искажению, вызванному мошенничеством;
- рассмотрение использования применимой основы представления отчётности с точки зрения фактов и обстоятельств субъекта;
- обеспечение понимания того, как результаты выполненных аудиторских процедур могут повлиять на другие аспекты аудита, включая решение о характере, сроках выполнения и масштабе дальнейших аудиторских процедур.

Необходимо поощрять членов команды по аудиту обмениваться информацией, которую они получают в ходе аудита по любому уместным вопросам.

Собрание по планированию должно быть намечено до начала работы на территории субъекта. Это даст время для подготовки детального плана аудита или внесения в него изменения.

Члены команды должны быть готовы участвовать в обсуждении и делиться информацией, проявляя профессиональный скептицизм. Не следует исходить из того, что руководство субъекта является безукоризненно честным или не заслуживает упреков. Масштаб обсуждения зависит от ролей, опыта и потребностей в информации членов команды по проекту. Необходимо рассмотреть три ключевых области.

1. **Информация о субъекте.** Обсуждают следующие вопросы:

- характер субъекта, отношение руководства к внутреннему контролю, опыт предыдущих соглашений по аудиту и значительные факторы предпринимательского риска;
- известные факторы риска мошенничества, которые могут оказать давление на руководство или других лиц в целях:
 - 1) совершения мошенничества;
 - 2) предоставления возможности совершить мошенничество;
 - 3) использования в своих интересах корпоративной культуры или среды, которая позволяет руководству субъекта или другим лицам рационализировать совершение мошенничества;
 - 4) незаконного присвоения активов;
- необычные или необъясненные изменения в поведении или образе жизни руководства или сотрудников субъекта;
- любая информация о мошенничестве;
- области, где финансовая отчётность может оказаться восприимчивой к существенному искажению;

– любые обстоятельства, указывающие на предвзятость руководства субъекта либо завышение или занижение доходов.

2. Коллективное обсуждение идей и подходов к аудиту:

– как руководство субъекта могло подготовить и скрыть мошенническую финансовую отчётность, например, обойдя СВК. Может оказаться полезным разработать сценарий совершения мошенничества, основанный на оценке идентифицированных факторов риска мошенничества;

– каким образом активы субъекта могли быть незаконно присвоены или неправомерно использоваться в личных целях;

– возможные способы завышения или занижения доходов.

– возможные аудиторские процедуры, которые могли бы быть выполнены в ответ на оценённые риски.

3. Руководство работой команды по аудиту:

– следует подчеркнуть важность соблюдения принципа профессионального скептицизма в ходе аудита;

– требуется описать обстоятельства, которые могут указывать на возможность мошенничества;

– следует определить, как использовать элемент непредсказуемости в характере, сроках выполнения и масштабе процедур;

– надо сделать краткий обзор разделов аудита, которые будет выполнять каждый сотрудник, требуемый подход, специальные сообщения, сроки выполнения, документация, степень надзора, с кем нужно связаться для консультаций, обзор файла, другие ожидания;

– аудитор должен быть внимательным в отношении признаков непорядочности, но в то же время избегать скоропалительных решений.

3. ОЦЕНКА РИСКОВ И СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

3.1. ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИЕ РИСКИ

Предпринимательские риски возникают в результате условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут неблагоприятно повлиять на способность субъекта достичь своих целей и реализовать свои стратегии.

Следует отделять идентификацию рисков от их оценки. Поскольку предпринимательские риски могут быть идентифицированы на любой стадии работы над соглашением, необходимо поощрять команду по аудиту документировать такие риски в одном месте до того, как они будут оценены. Это обеспечит регистрацию и рассмотрение всех рисков, даже если некоторые из выявленных рисков будут позже оценены как незначительные и не требующие выполнения дальнейшей работы.

Перечень факторов, влияющих на оценку риска, см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30207830.

Как только факторы риска задокументированы и оценены аудитором, важно обсудить результаты с руководством субъекта.

Руководство субъекта может принять решение о разработке, внедрении и документировании своих собственных процессов оценки рисков. В таком случае аудитор обязан определить, каким образом руководство субъекта:

- идентифицирует предпринимательские риски, которые являются значимыми для финансовой отчётности;
- оценивает значимость рисков;
- оценивает вероятность их возникновения;
- решает, какие действия предпринять для управления ими.

Аудитор должен также навести справки о:

- предпринимательских рисках, которые выявило руководство, и могут ли они привести к существенному искажению;
- предпринимательских рисках, которые руководство оказалось не в состоянии идентифицировать. Если выявлены дополнительные риски, необходимо рассмотреть вопрос о том, имеется ли какой-либо существенный недостаток в процессе оценки риска субъектом, о котором необходимо известить представителей собственников.

Идентификация риска производится на основе информации, собранной при выполнении трёх процедур по оценке риска. Во-первых, необходимо идентифицировать риски без учёта СВК, которая может смягчить такие риски. Это поможет выявить любые значительные риски и создаст основу для оценки организации и внедрения СВК руководством субъекта.

В отношении каждого идентифицированного риска аудитор должен тщательно рассмотреть следующие вопросы:

1. **Какое искажение может произойти в финансовой отчётности в результате риска?** Вопрос усложняется, если речь идёт о всеобъемлющих рисках, например, если лица, наделённые руководящими полномочиями, работают неэффективно, то все виды искажений потенциально могут пройти незамеченными.

2. **К каким конкретно классам операций, сальдо счетов, раскрытиям и сопутствующим утверждениям имеет отношение риск?** Многие выявленные риски распространены повсеместно, так как они не связаны с определёнными областями или утверждениями. Повсеместно распространённые (всеобъемлющие) риски возникают на фоне слабой внутренней контрольной среды и могут затрагивать множество областей финансовой отчётности, раскрытий и утверждений.

Ключевой частью идентификации риска или события является составление как можно более *полного* перечня факторов риска. Факторы риска, которые не влекут за собой никаких последствий, всегда можно удалить после того, как каждый риск будет соответствующим образом оценён. По мере продвижения аудита могут быть выявлены дополнительные риски, которые должны быть добавлены к списку идентифицированных рисков и оценены прежде, чем будет принято решение относительно дальнейших аудиторских процедур.

Следующий шаг – оценка или классификация факторов риска по уровням значимости. Предпочтительно оценить эти риски до рассмотрения любых средств внутреннего контроля, которые смягчают риски.

В отношении каждого выявленного риска рассматривают:

- вероятность возникновения риска;
- влияние возникновения риска в денежном выражении.

Аудитор может оценить вероятность возникновения риска как высокую, среднюю или низкую либо присвоить числовое значение. Далее аудитор определяет, каково будет влияние риска в денежном выражении. Влияние может быть оценено просто как высокое, среднее, или низкое или с присвоением числового значения. Числовые значения вероятности и влияния перемножаются в целях получения общего значения. Это поможет отсортировать риски в порядке их важности.

Аудитор должен задокументировать ключевые элементы знания, полученного в отношении каждого из аспектов субъекта и его среды.

Если информация изложена структурированным способом, сначала её подготовка занимает больше времени, но потом её намного легче обновлять. Структурированный формат обеспечивает:

- последовательную основу для оценки риска и идентификации значительных рисков;
- удобство проведения обзора;
- возможность рассортировать риски по различным критериям;
- возможность ознакомить со списком клиента, чтобы последний внёс свой вклад в его составление, или попросить, чтобы клиент подготовил список для обзора аудитором.

Чем более сложную структуру имеет субъект и чем более сложны требуемые аудиторские процедуры, тем более обширная требуется документация.

В таблице 3.1 представлен пример расширенного реестра рисков.

3.2. РИСКИ МОШЕННИЧЕСТВА

Термин «мошенничество» обозначает намеренное действие, совершённое одним или несколькими лицами, с использованием обмана в целях получения несправедливого или незаконного преимущества.

Мошенничество, вовлекающее одного или нескольких членов руководства субъекта или лиц, наделённых руководящими полномочиями, упоминается как «мошенничество руководства субъекта». Мошенничество, вовлекающее только сотрудников субъекта, упоминается как «мошенничество сотрудников». В любом случае может присутствовать сговор в рамках субъекта или с третьими лицами, находящимися за пределами субъекта.

Хотя мошенничество может иметь место на любом уровне организации, оно более серьёзно, когда вовлечено старшее руководство.

Мошенничеству часто сопутствует наличие трёх условий, которые судебные бухгалтеры именуют «треугольником мошенничества».

1. **Возможность.** Плохая корпоративная культура и отсутствие адекватных процедур внутреннего контроля часто могут создавать уверенность в том, что мошенничество может остаться незамеченным.

2. **Давление (мотив)** часто создаётся неотложными потребностями, которые трудно разделить с другими.

3. **Рационализация (возможность оправдать совершение мошенничества).** Рационализация – это вера, что мошенничество на самом деле не было совершено.

При проведении процедур по оценке риска члены команды по аудиту могут выявить фактор риска мошенничества, который связан с одним из условий. Менее вероятно, что аудитор идентифицирует все три условия вместе. Поэтому важно постоянно обсуждать результаты работы на протяжении всего соглашения.

Обсуждение позволяет соединять различные куски информации так, чтобы можно было видеть общую картину.

Аудиторы обязаны проявлять профессиональный скептицизм на всём протяжении работы над соглашением. Это подразумевает:

- критическую оценку достоверности полученного доказательства;
- постоянную готовность получить доказательство, которое ставит под вопрос надёжность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученной от руководства субъекта;
- признание того факта, что руководство субъекта всегда имеет возможность обойти даже эффективную СВК.

При выполнении своей работы аудиторы должны сделать всё возможное, чтобы избежать:

- упущения необычных обстоятельств;
- чрезмерного обобщения при формировании заключений;
- использования ошибочных допущений при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, а также оценки результатов их выполнения;
- принятия недостаточно убедительного доказательства, исходя из веры в то, что руководство субъекта является честным;
- принятия представлений руководства субъекта вместо получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Аудиторы должны тщательно рассмотреть всю информацию, полученную в результате выполнения трёх процедур по оценке риска, и проводить регулярные обсуждения с командой по аудиту.

Примеры вопросов при выявлении факторов риска:

1. Каким образом представители собственников осуществляют надзор за процессами руководства субъекта, направленными на выявление рисков мошенничества и принятие ответных мер на эти риски?
2. Каким образом руководство субъекта осуществляет организацию и внедрение СВК, чтобы смягчить эти риски?
3. Есть ли какое-либо фактическое, подозреваемое или предполагаемое мошенничество, затрагивающее субъект, и обнаружило ли руководство какие-либо существенные ошибки?

4. Каковы взгляды рядовых работников на культуру, стиль работы руководства, возможность игнорирования руководством системы контроля и существование факторов риска мошенничества?

5. Есть ли какие-либо определённые области уязвимости, такие как оценки руководства, признание дохода, использование журнальных проводок, операции со связанными сторонами и т.д.?

Мотивы для совершения мошенничества включают:

– бонусы, если значительная часть вознаграждений руководства или персонала субъекта зависит от выполнения субъектом чрезмерно агрессивных планов, установленные в отношении результатов операционной деятельности или финансового положения;

– прогнозы, если руководство субъекта принимает обязательства перед финансовыми учреждениями и прочими третьими лицами по выполнению чрезмерно агрессивных или нереалистичных прогнозов;

– снижение налогов, если руководство субъекта заинтересовано в использовании неправомερных средств для минимизации дохода по налоговым причинам.

Возможности для совершения мошенничества:

– отношение руководства субъекта, например:

1) руководство субъекта не способно эффективно передавать и поддерживать ценности или этику субъекта, или руководство субъекта передаёт ненадлежащие ценности или этику;

2) доминирующее положение в руководстве субъекта занимает один человек или маленькая группа людей без установления компенсирующих средств внутреннего контроля;

3) руководство субъекта не проводит мониторинг значительных процедур внутреннего контроля надлежащим образом;

4) руководство не в состоянии исправлять известные существенные недостатки в СВК на своевременной основе;

5) руководство ставит чрезмерно агрессивные финансовые цели и ожидания перед операционным персоналом;

6) руководство демонстративно игнорирует требования регулирующих органов в значительных вопросах;

7) руководство продолжает нанимать неэффективный персонал в области бухгалтерского учёта или информационных технологий;

– высокая текучесть в составе руководства, консультантов по юридическим вопросам или членов правления;

– напряжённые отношения между руководством субъекта и текущим или предыдущим аудитором, такие как:

- 1) споры по вопросам бухгалтерского учёта, аудита, отчётности;
- 2) необоснованные требования к аудитору, включая временные ограничения в отношении завершения аудита или выпуска отчёта;
- 3) ограничения, накладываемые на работу аудитора, которые неправомерно ограничивают доступ аудитора к людям или информации;

4) доминирующее поведение руководства субъекта при общении с аудитором, попытки повлиять на масштаб работы аудитора;

– структура корпоративного управления является слабой или неэффективной, что подтверждается неопытностью или нехваткой членов правления, или недостаточным вниманием к вопросам финансовой отчётности, системам бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.

Условия в отрасли, способствующие мошенничеству:

– новые требования в области бухгалтерского учёта, требования законодательства или регулирующих органов, которые могут ослабить финансовую стабильность или доходность субъекта;

– высокая конкуренция или насыщенность рынка, сопровождаемая сокращением маржи;

– отрасль, в которой наблюдается спад, с растущим числом банкротств и снижением спроса или быстрые изменения в отрасли.

Примеры факторов риска мошенничества, связанных с составлением недобросовестной отчётности, см.: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30209254&search=.

Факторы риска, связанные с *незаконным присвоением активов*, включают:

1. Восприимчивость активов к хищению:

- 1) большие суммы в кассе или в обработке;
- 2) особенности запасов, такие как небольшой размер и высокая стоимость (высокий спрос);
- 3) легко конвертируемые активы, такие как облигации на предъявителя, драгоценные камни или компьютерные микросхемы;
- 4) недостаточно чёткая идентификация прав собственности на активы.

2. Отсутствие внутреннего контроля:

- 1) отсутствие надзора со стороны руководства субъекта;

2) отсутствие процедур проверки претендентов на должности, где у сотрудников есть доступ к активам, восприимчивым к присвоению;

3) неадекватное ведение учёта активов, восприимчивых к незаконному присвоению;

4) отсутствие соответствующего разделения обязанностей или независимых проверок;

5) отсутствие соответствующей системы авторизации и одобрения операций (например, при покупке);

6) неэффективные физические меры предосторожности в отношении денежных средств, инвестиций, запасов или основных фондов;

7) отсутствие своевременной и надлежащей документации по операциям (например, кредиты на возвращение товаров);

8) отсутствие обязательных отпусков для сотрудников, выполняющих ключевые функции по внутреннему контролю.

Как только факторы риска мошенничества были идентифицированы, следующим шагом должна быть оценка вероятности возникновения риска, а также того, может ли он привести к существенному искажению в финансовой отчётности. Здесь необходимо выполнять те же самые процедуры по оценке риска, что и при оценке предпринимательских рисков.

Аудитор должен задокументировать идентифицированные факторы риска мошенничества и их оценку.

В таблице 3.2 представлен реестр рисков мошенничества.

Перечень факторов риска мошенничества следует сформировать отдельно от перечня предпринимательских рисков. Такое разделение полезно при:

- выявлении потенциального давления, возможностей и рационализации совершения мошенничества;

- выявлении восприимчивости определённых сальдо счетов и операций к мошенничеству;

- разработке соответствующих ответных действий аудитора.

В случае если такой перечень задокументирован в электронной таблице, риски могут быть рассортированы на основе значений вероятности, влияния или комбинированного значения риска. Для определения способа документирования данных вопросов необходимо использовать профессиональное суждение.

3.3. ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ РИСКИ

Ключевая часть процесса оценки риска – определить, какие из идентифицированных предпринимательских рисков и рисков мошенничества, по мнению аудитора, являются значительными.

Значительные риски будут возникать в большинстве аудитов и потребуют специального рассмотрения аудитором. Определение того, какие риски являются значительными, основано:

- на характере риска;
- на рассмотрении влияния любого идентифицированного средства внутреннего контроля, связанного с риском;
- на вероятной величине потенциального искажения;
- вероятности возникновения риска.

Определение значительного риска основано на *неотъемлемом* риске (до рассмотрения соответствующего средства внутреннего контроля), а не на комбинированном риске.

Рассматривая вопрос о том, существуют ли значительные риски, аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

- является ли этот риск риском мошенничества;
- связан ли риск с недавними значительными событиями в области экономики, бухгалтерского учёта или другими событиями и поэтому требует специального внимания;
- на сколько сложны операции;
- вовлекает ли риск значительные операции со связанными сторонами;

– в какой степени оценка финансовой информации, связанная с риском, особенно та, которая подразумевает широкий диапазон неопределённости оценки, является субъективной;

- вовлекает ли риск значительные операции, которые выходят за рамки нормального хода бизнеса субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам.

Аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

1. *Значительные необычные операции, которые:*

- характеризуются высоким неотъемлемым риском;
- происходят нечасто и не подвергаются систематической обработке, являются необычными по причине их размера или характера, требуют вмешательства руководства субъекта для определения порядка учёта и для сбора и обработки данных;
- вовлекают сложные вычисления или принципы учёта.

Характер операций делает эффективное применение средств внутреннего контроля затруднительным.

2. Значительные вопросы, которые являются предметом суждения:

- характеризуются высоким неотъемлемым риском;
- подразумевают значительную неопределённость оценки;
- соответствующие принципы бухгалтерского учёта могут интерпретироваться по-разному;
- необходимо спрогнозировать влияние будущих событий.

Аудитор также должен рассмотреть следующие вопросы при идентификации значительных рисков:

- имеется ли потенциал для возникновения мошенничества?
- связан ли риск с недавними значительными изменениями в области экономики, бухгалтерского учёта или другими событиями?
- вовлечены ли сложные операции?
- имеются ли значительные операции со связанными сторонами?

– отмечается ли высокая степень субъективности при оценке финансовой информации, особенно в тех областях, которые характеризуются широким диапазоном неопределённости оценки?

– имеются ли значительные операции, которые выходят за рамки нормального хода бизнеса субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам?

В случае если риск классифицирован как «значительный», аудитор должен предпринять ответные действия. Он должен оценить организацию средств внутреннего контроля субъекта, включая соответствующие действия по внутреннему контролю, и определить, были ли они внедрены. Это необходимо, чтобы предоставить аудитору информацию для разработки эффективного аудиторского подхода.

Действия по внутреннему контролю могут включать:

- обзор допущений, используемых в оценках старшим руководством или экспертами;
- формальный процесс для подготовки оценок;
- утверждение ответных действий лицами, наделёнными руководящими полномочиями.

Если значительные необычные вопросы или вопросы, которые являются предметом суждения, не охватываются обычными средствами внутреннего контроля, аудитор должен оценить понимание руководством субъекта рисков и надлежащий характер предпринимаемых руководством ответных действий.

В случае если аудитор сочтёт, что руководство субъекта не предприняло соответствующих ответных мер, и имеется существенный недостаток в системе внутреннего контроля субъекта:

- о таком вопросе должны быть проинформированы (как можно скорее) лица, наделённые руководящими полномочиями;
- необходимо рассмотреть последствия для оценки риска аудитором (может потребоваться определение дальнейших аудиторских процедур, чтобы ответить на оценённый риск).

Если запланировано тестирование эффективности функционирования средства контроля, которое смягчает значительный риск, аудитор не может полагаться на аудиторское доказательство эффективности функционирования средства внутреннего контроля, полученное в предыдущих аудитах.

Процедуры проверки по существу, связанные со значительными рисками, должны отвечать на определённый идентифицированный риск. Они также должны быть разработаны так, чтобы получить аудиторское доказательство с высокой степенью надёжности.

Использование аналитических процедур проверки по существу не считается надлежащим действием в ответ на значительный риск. Если подход к значительным рискам состоит только из процедур проверки по существу, аудиторские процедуры могут состоять из:

- только детальных тестов;
- комбинации детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу.

3.4. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Следующий шаг оценки риска – получение представления о средствах внутреннего контроля, которые значимы для аудита. Это подразумевает оценку того, каким образом организация и внедрение средств контроля может воспрепятствовать возникновению существенных искажений или обнаружить и исправить искажения после того, как они произошли. Этот шаг может определить существенные недостатки в СВК субъекта, о которых надо сообщить руководству субъекта и представителям собственника.

Аудитор должен получить представление о СВК по всем заданиям, включая случаи, когда аудитор планирует выполнять только процедуры проверки по существу.

У большинства субъектов почти всегда существует какая-либо форма внутреннего контроля. Субъект, который не смягчает риски, с которыми он сталкивается, не сможет долго оставаться в бизнесе.

Если внутренний контроль чрезвычайно слабый (например, недостаток компетентного персонала), возникает вопрос о возможности проведения аудита отчётности данного субъекта.

Следующие аспекты должны вызвать серьёзные сомнения:

- вопросы порядочности руководства или ненадлежащего отношения к внутреннему контролю;
- вопросы состояния и надёжности записей субъекта, которые могут помешать получению достаточного и надлежащего доказательства в поддержку безусловно положительного мнения.

Если возникают такие сомнения, аудитор должен рассмотреть необходимость выпуска мнения с оговоркой, отказа от выражения мнения или отказа от задания в целом.

Если выбор сделан в пользу отказа от задания, аудитор должен рассмотреть свою профессиональную и юридическую ответственность, включая любое требование о соответствующем уведомлении лиц, которые назначили проведение аудита, а также регулирующих органов. Аудитор должен обсудить отказ от соглашения и его причины с руководством соответствующего уровня и представителями собственника.

Оценка СВК подразумевает идентификацию рисков существенных искажений, а затем установление действий, которые субъект осуществляет в ответ на такие риски. Этого можно достичь посредством обсуждений с высшим руководством, сопровождаемых наблюдением и инспектированием любых выявленных средств внутреннего контроля.

Представление аудитора о СВК включает:

- оценку организации СВК. Способны ли процедуры внутреннего контроля индивидуально или в комбинации с другими процедурами внутреннего контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения?
- определение внедрения СВК. Существует ли система внутреннего контроля и использует ли её субъект?

Для выполнения данной работы используются *процедуры по оценке риска*, они могут включать:

- запрос, направляемый персоналу субъекта;
- наблюдение за применением специфических средств контроля и инспектирование документов и отчётов;
- отслеживание операций через информационную систему, включая подготовку финансовой отчётности.

Если СВК разработана ненадлежащим образом, нет необходимости в определении того, была ли она реализована. Вместо этого аудитор должен выяснить, представляет ли это существенный недостаток.

Если это так, об этом следует сообщить руководству и лицам, наделённым руководящими полномочиями.

СВК может обеспечить лишь разумную уверенность в отношении достижения целей финансовой отчётности. Главные ограничения включают:

- человеческие суждения, требуемые в любой системе, и простые человеческие недостатки, такие как ошибки или погрешности;
- обход СВК путём сговора двух или нескольких лиц;
- игнорирование СВК руководством.

МСА не содержат требования по тестированию эффективности функционирования средств контроля, за исключением случаев, когда не существует альтернативного способа получить необходимое аудиторское доказательство. Решение о тестировании является вопросом профессионального суждения. Тестирование СВК ограничивается определённым моментом во времени, поэтому оно не обеспечивает доказательства эффективности функционирования СВК на протяжении периода.

Аудитор должен получить от руководства письменные представления, подтверждающие ответственность руководства за разработку и реализацию СВК для предотвращения, обнаружения и исправления ошибок.

Средства контроля на уровне субъекта имеют значительное влияние на качество разработки и функционирования СВК в пределах всех бизнес-процессов. Слабая система контроля на уровне субъекта может даже самую лучшую систему контроля на уровне бизнес-процессов сделать неэффективной.

Подход аудитора к пониманию СВК должен осуществляться сверху-вниз. Понимание средств контроля на уровне субъекта обеспечивает важную основу для оценки соответствующих средств контроля за подготовкой отчётности на уровне бизнес-процесса.

Оценка средства контроля на уровне субъекта обычно более субъективна, чем оценка средств контроля бизнес-процесса. Например, на вопрос «Сверятся ли заказы на поставку с полученными товарами прежде, чем санкционируется оплата?» легко ответить «да» или «нет». Но прежде чем ответить на вопрос «Компетентно ли руководство?», необходимо провести субъективный анализ.

Не все средства контроля значимы для аудита. Система внутреннего контроля, значимая для аудита, имеет отношение к:

- подготовке отчётности для внешних целей;
- управлению рисками, которые могут привести к существенному искажению в данной финансовой отчётности.

Это означает, что определённые виды средств контроля обычно могут быть исключены из дальнейшего рассмотрения аудита. Это средства контроля, которые:

- не управляют процессом подготовки финансовой отчётности;
- вряд ли приведут к существенному искажению в отчётности.

В некоторых случаях может быть некоторое частичное наложение между финансовыми средствами контроля и средствами контроля в отношении операций и целей соблюдения регулирующих требований. Например, средства контроля в отношении:

- данных, требуемых для аналитических процедур;
- соблюдения требований законодательства и нормативных актов;
- активов, которые касаются подготовки отчётности;
- полноты и точности получаемой информации, которая служит основанием для расчёта ключевых показателей эффективности.

Для определения того, является ли средство внутреннего контроля, индивидуально или в комбинации с другими, действительно подходящим, требуется профессиональное суждение. Определение уместности средств контроля основывается на таких факторах, как:

- существенность;
- понимание субъекта и его среды. Это включает размер субъекта, характер его бизнеса, организации, форму собственности, разнообразие, сложность операций и применимые требования законодательства и регулирующих органов;
- предыдущий опыт работы с субъектом;
- характер и сложность систем, которые являются частью системы внутреннего контроля субъекта, включая использование услуг обслуживающих организаций.

Учитывающий риски подход «сверху-вниз» к пониманию системы внутреннего контроля подразумевает:

- идентификацию вовлечённых бизнес-процессов (включая бухгалтерский учёт) по каждому значительному сальдо по счёту;
- определение для каждого выявленного процесса вероятности возникновения существенного искажения в отчётности или других факторов, которые могут сделать процесс неприемлемым;
- исключение из аудита процессов и средств контроля, которые не являются значимыми для аудита.

Цель понимания СВК состоит в том, чтобы рассмотреть, надлежащим ли образом субъект отреагировал на предпринимательский

риск и риск мошенничества, установив эффективную систему контроля. Это включает:

- средства контроля в отношении инициации, утверждения, регистрации, обработки значительных счетов и раскрытий, а также подготовки отчётов о них, и соответствующие утверждения, воплощённые в финансовой отчётности;
- средства контроля в отношении выбора и применения положений учётной политики;
- программы и средства контроля против мошенничества;
- средства контроля, от которых зависят другие средства контроля, включая общие средства внутреннего контроля в информационной системе, и средства контроля в отношении значительных необычных и несистематических операций;
- средства контроля в отношении процесса подготовки финансовых отчётов на конец года и процедур, используемых для внесения итоговых сумм по операциям в главную книгу;
- средства контроля в отношении инициации, утверждения, регистрации и обработки проводок в главной бухгалтерской книге;
- средства контроля в отношении регистрации повторяющихся и неповторяющихся корректировок финансовой отчётности.

Аудитор должен обратить особое внимание на идентификацию и понимание действий по внутреннему контролю в тех случаях, когда существует большая вероятность возникновения существенных искажений. Когда многочисленные действия по внутреннему контролю направлены на достижение одной цели, нет необходимости в получении понимания каждого из действий по внутреннему контролю, направленных на указанную цель.

3.5. ОЦЕНКА ОРГАНИЗАЦИИ И ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Получение представления о системе внутреннего контроля включает оценку организации системы внутреннего контроля и определение того, были ли внедрены средства контроля. Ключевые шаги данного процесса показаны на рис. 3.1.

СВК разрабатывается и реализуется в ответ на выявленные предпринимательские риски, которые мешают достижению целей субъекта, таких как обеспечение надёжности финансовой отчётности. На самом минимальном уровне организация СВК состоит из списка факторов риска с соответствующими средствами контроля.

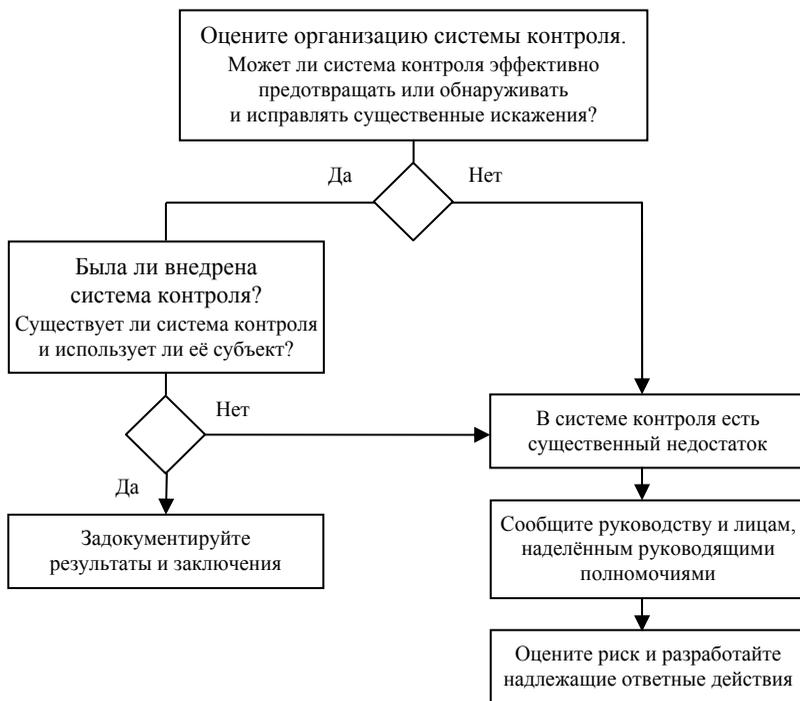


Рис. 3.1. Процесс оценки СВК

Оценка организации системы контроля включает рассмотрение того, может ли система контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения.

Оценка организации системы контроля включает:

- идентификацию факторов риска, которые могут привести к существенному искажению;
- отображение факторов риска в СВК, которая предотвращает возникновение искажений или обнаруживает и исправляет искажения после их возникновения;
- определение того, может ли система контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения.

Общий подход к такому отображению рисков и средств контроля часто называется «матрица организации системы контроля». Такие матрицы позволяют аудитору сразу увидеть:

- отношения, которые существуют между рисками и средствами контроля;

- сильные и слабые стороны системы внутреннего контроля;
- ключевые средства контроля, которые направлены на многие риски и утверждения, которые можно протестировать на предмет эффективности функционирования.

Пример простой матрицы организации системы контроля показан в табл. 3.3.

Если процедура внутреннего контроля направлена на риск, учтённый в матрице, она регистрируется либо как предотвращающая (П) искажение, либо как обнаруживающая (И) искажение после его возникновения.

Описанная выше матрица может использоваться для:

1. **Идентификации недостатков системы внутреннего контроля.** Следует изучить каждую *колонку* с рисками, чтобы узнать, какие процедуры внутреннего контроля существуют для смягчения рисков. Если не выявлено никаких процедур внутреннего контроля для смягчения рисков, то имеет место значительный дефицит средств внутреннего контроля. В таком случае аудитор должен:

- рассмотреть, какие дальнейшие аудиторские процедуры могут потребоваться;
- незамедлительно сообщить о данном недостатке руководству и собственникам, чтобы они предприняли корректирующие действия.

3.3. Матрица организации системы контроля (пример)

Процесс XYZ					
		Риск А	Риск В	Риск С	Риск D
	Утверждение	П	СТ	Т	ПТ
Средство контроля	Компонент СВК				
Процедура 1	КС	П			П
Процедура 2	ИС		И		
Процедура 3	ДК	П	П		П
Процедура 4	М	И			
Процедура 5	ДК		П		
Процедура 6	ДК				И
Процедура 7	ИС	И	И		

КС – Контрольная среда; П – Средство предотвращения рисков в контрольной среде; ИС – Информационные системы; И – Средство обнаружения и исправления рисков в информационных системах; ДК – Действия по контролю; М – Мониторинг.

2. **Идентификации сильных сторон системы внутреннего контроля.** Следует изучить *строки* с описанием процедур внутреннего контроля, чтобы узнать, какие процедуры внутреннего контроля могут предотвратить возникновение или обнаружить и исправить ряд искажений, или могут быть эффективно применены к определённым утверждениям. Это ключевое средство контроля, если оно считается надёжным, то его можно протестировать на предмет эффективности функционирования.

Процедуры оценки, помимо запроса, будут включать:

- наблюдение за применением определённых средств контроля;
- инспектирование документов и отчётов;
- отслеживание операций через информационную систему, связанную с подготовкой финансовой отчётности.

Существует четыре важных этапа получения представления о СВК и последующей оценки организации и внедрения системы внутреннего контроля. За исключением первого этапа, порядок осуществления этих этапов может меняться в зависимости от обстоятельств и размера субъекта.

Первый этап направлен на идентификацию рисков, которые необходимо смягчить, чтобы предотвратить существенное искажение в финансовой отчётности. Факторы риска часто описываются как «то, что может пойти не так, как надо», если определённая цель внутреннего контроля не будет достигнута.

Важно, чтобы у аудитора было время на то, чтобы понять, идентифицировать и оценить значительные и другие факторы риска прежде, чем оценить организацию СВК. В противном случае оценка СВК будет осуществляться без специфического для субъекта контекста или знания того, с какими рисками сталкивается субъект. Если этот этап будет пропущен, время, отведённое на проведение аудита, может быть потрачено на оценку средств внутреннего контроля, которые могут оказаться нецелесообразными, ненужными, не отвечающими на специфические для субъекта риски.

Риски, относящиеся к финансовой отчётности вообще, обычно являются всеобъемлющими (включают все утверждения) и идентифицируются посредством выполнения процедур по оценке рисков. Искажения, являющиеся результатом процесса подготовки финансовой отчётности, могут включать смешение всеобъемлющих рисков и рисков, которые связаны непосредственно с утверждениями.

Факторы риска, связанные с операциями, для главных бизнес-процессов, как правило, похожи у большинства субъектов, но ответные действия руководства в отношении таких рисков могут значительно отличаться. Факторы риска необходимо рассматривать от начала осуществления операций до их отражения в финансовой отчётности.

Основы внутреннего контроля предусматривают список типичных целей контроля для потоков операций, таких как продажи, закупки и расчёт заработной платы. Прежде чем использовать такой инструмент, как отправную точку для оценки контроля, необходимо:

- удалить факторы риска, которые вряд ли приведут к существенному искажению, даже при отсутствии внутреннего контроля;
- добавить прочие факторы риска, которые могут привести к существенному искажению, если их не смягчить;
- выявить утверждения, на которые влияют факторы риска.

Второй и третий этапы могут осуществляться одновременно. Цель второго этапа состоит в том, чтобы определить существование средств внутреннего контроля, которые смягчают факторы риска, перечисленные на первом этапе.

Если идентифицировано достаточное количество средств контроля для эффективного смягчения рисков, нет необходимости продолжать перечисление других средств контроля, которые смягчают те же самые риски. Это может сэкономить время при документировании бизнес-процессов. Если имеются какие-либо сомнения, следует выяснить, в отношении каких рисков существенных искажений применяется определённое средство контроля. Если таковых нет, средство контроля, возможно, не является значимым.

При документировании средств внутреннего контроля аудитор должен убедиться, что каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля был рассмотрен.

Следует избегать использования обобщённых списков действий по внутреннему контролю, которые применимы к так называемому «типичному» субъекту. Списки «стандартных» или «типичных» средств контроля требуют много времени для прочтения и понимания и зачастую не являются значимыми для аудита. Такие списки можно использовать как источник справочного материала. Лучше задокументировать характер средства контроля, используя собственное описание клиента.

При документировании средств контроля всегда надо начинать со средств контроля, которые имеют всеобъемлющее влияние на все прочие средства контроля. Понимание этих всеобъемлющих средств контроля обеспечит основу для оценки организации и функционирования средств контроля бизнес-процесса. Эти средства контроля могут идентифицироваться путём направления запроса старшему руководству:

- описание лиц, наделённых руководящими полномочиями, их квалификаций, независимости, как они выполняют свои функции;
- средства контроля, направленные против мошенничества;
- внутренний контроль в отношении учётных записей;

- выбор учётной политики;
- отношение руководства к СВК, как оно отражается в ежедневных операциях;
- система поощрений, которая может мотивировать сотрудников манипулировать финансовыми результатами;
- ценности, которых придерживается субъект, и насколько эффективно о них сообщается сотрудникам. Можно спросить у младших сотрудников, известно ли им о ценностях, которых придерживается субъект, и кодексе поведения;
- компетентность членов ключевого персонала и их соответствие служебным обязанностям;
- исключения, которые руководство допустило в политике и процедурах;
- как решались проблемы или исправлялся отказ системы в течение года;
- требовало ли руководство от сотрудников игнорирования каких-либо средств контроля;
- осведомлённость о любых незаконных действиях или потенциальном мошенничестве.

Документирование средств контроля на уровне субъекта или всеобъемлющих средств контроля может сочетаться с инспектированием документов, подтверждающих их реализацию.

Данная документация должна обновляться каждый год. Изменения в средствах контроля на уровне субъекта могут иметь значительное влияние на эффективность других средств контроля и могут повлиять на релевантность информации, полученной в ходе предыдущих аудиторских проверок.

Вместо идентификации средств контроля на уровне субъекта запросы могут идентифицировать дополнительные факторы риска. Выявленные дополнительные факторы риска должны быть задокументированы и оценены аналогично другим факторам риска.

Формы документирования средств внутреннего контроля могут значительно отличаться. Они могут включать бумажные носители, электронные файлы или другие средства, а также могут включать разнообразную информацию, такую как руководства, модели процессов, блок-схемы, должностные инструкции, документы и формы. Объём требуемой документации зависит от размера, характера и сложности субъекта и является вопросом профессионального суждения.

Заполненная документация должна предоставить информацию:

- об организации СВК над всеми утверждениями, относящимися к значительным счетам и раскрытиям в отчётности;

- о том, как значительные операции инициируются, санкционируются, регистрируются, обрабатываются, как составляются отчёты;
- достаточно подробно о текущих операциях, чтобы идентифицировать моменты, при которых могли произойти существенные искажения из-за ошибки или мошенничества;
- о контроле процесса подготовки финансовой отчётности на конец периода, включая значительные расчётные оценки и раскрытия.

Документирование средств контроля, которые не существуют или не функционируют, не имеет никакого значения для аудита. Есть и другие причины для наблюдения за СВК в действии:

- с течением времени процессы меняются;
- персонал субъекта может объяснить аудитору, как система должна работать, а не то, как она фактически работает;
- некоторые аспекты системы, возможно, были неосторожно пропущены при получении представления о СВК.

Только после того, как будет установлено, что средства внутреннего контроля, значимые для аудита, были должным образом разработаны и внедрены, стоит рассмотреть:

- какие тесты эффективности функционирования средств контроля уменьшат необходимость проведения тестов по существу;
- какие средства контроля требуют тестирования по той причине, что они не могут быть протестированы по существу.

Реализацию средств контроля можно проверить посредством проведения сквозных тестов. При сквозном тестировании аудитор прослеживает операцию из каждого основного класса операций, начиная от её происхождения, далее в системе бухгалтерского учёта и информационной системе субъекта и в процессах подготовки финансовых отчётов и в отражении её в отчётности. Сквозной тест включает запросы, направляемые персоналу, наблюдение за применением определённых средств контроля и инспектирование документов и отчётов.

Сквозной тест направлен на определение существования средства контроля только в определённый момент времени. Проведя тест эффективности функционирования, можно получить доказательство функционирования системы контроля в течение определённого периода времени, например года.

Если имели место значительные изменения в текущей обработке операций, представление о СВК должно обновляться, и в отношении новой системы должен проводиться сквозной тест. При изменении, влияющем на средства внутреннего контроля, значимые для аудита, может возникнуть необходимость сквозного тестирования операций, которые были обработаны до и после изменения.

Аудитор может использовать документацию, подготовленную или полученную в период предыдущего аудита, при планировании аудита последующего периода. Это требует обновления документации предыдущего периода для отражения изменений в СВК.

Любые рабочие документы, которые будут перенесены на будущий период, сначала должны быть скопированы. Файл предыдущего года должен сохраняться нетронутым, потому что он является доказательством выполненной работы.

Третий этап может быть осуществлён вместе с документированием системы после завершения документирования системы контроля или даже после оценки организации системы внутреннего контроля. На практике предпочтительнее оценить реализацию системы контроля до оценки организации, иначе время может быть потрачено впустую на оценку организации средств контроля, которые не существуют или функционируют не так, как предполагалось.

Заключительный этап – это сведение всей полученной информации вместе и установление соответствия идентифицированных и реализованных средств контроля факторам риска. Определение того, могут ли идентифицированные средства контроля индивидуально или в комбинации с другими средствами контроля эффективно предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения, является вопросом профессионального суждения.

После завершения четырёх этапов, описанных выше, аудитор должен рассмотреть существенные недостатки, обнаруженные в СВК.

Идентифицированные факторы риска, на которые не были направлены средства внутреннего контроля, должны быть задокументированы, а затем оценены. Это поможет в разработке дальнейших аудиторских процедур в ответ на оценённые риски. На этой стадии хорошей практикой считается подготовка уведомления руководству, которое описывало бы существенные недостатки, выявленные в СВК.

3.6. ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ

Оценка рисков существенного искажения является заключительным этапом в фазе аудита по оценке рисков. Вся информация, полученная в отношении факторов риска и смягчения рисков контроля, сводится вместе в целях оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

Такая оценка будет служить основой для определения характера, масштаба и сроков выполнения дальнейших аудиторских процедур в ответ на выявленные риски.

Документация по оценённым рискам может принимать разные формы. Один из возможных подходов проиллюстрирован ниже в табл. 3.4.

3.4. Документирование оценки рисков существенного искажения

	Ут	НР	РК	Комб. РСИ	Ключевые риски и прочие дополнительные факторы оценки рисков
Уровень финансовой отчётности	Все	В	Н	У	В отрасли наблюдается спад
					Руководство практикует надлежащее отношение к СВК. Ключевые позиции занимают компетентные лица
					Возможно игнорирование руководством средств СВК, но применяемая политика должна удерживать от грубых нарушений
Уровень утверждений					
1. Продажи	П	В	Н	У	Собственник желает сэкономить на налогах. Признание дохода осуществляется непоследовательно
	С	Н	Н	Н	Субъект имеет хорошую систему продаж. Возможно проведение тестов
	Т	Н	Н	Н	Субъект имеет хорошую систему продаж
	О	–	Н	–	
2. Дебиторская задолженность	П	Н	Н	Н	Значительные риски не выявлены
	С	В	У	У	Бонусы продавцу начисляются на основании учтённых продаж
	Т	Н	Н	Н	
	О	У	У	У	В условиях отраслевого спада возмещение дебиторской задолженности может оказаться проблемным
3. Запасы	П	Н	Н	Н	
	С	В	Н	У	Кража запасов и слабая система физического контроля на складе
	Т	Н	Н	Н	
	О	В	В	В	Новая технология может привести к устареванию продукции

В – высокий; У – Умеренный; Н – Низкий; Ут – Утверждение; НР – Неотъемлемый риск; РК – Риск системы внутреннего контроля; Комб. РСИ – Комбинированные риски существенного искажения.

Документация процесса оценки рисков должна включать:

- результаты обсуждений команды по проекту и значительные принятые решения;
- ключевые элементы полученного представления;
- источники информации;
- характер и результаты выполненных процедур оценки рисков;
- идентифицированные и оценённые риски существенного искажения на уровне финансовой отчётности и утверждений;
- детальную информацию о значительных рисках, требующих специального внимания;
- риски, в отношении которых выполнение только процедур проверки по существу не обеспечит достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Риски, возникающие в результате ненадлежащего отношения к СВК, слабой среды внутреннего контроля или недостатка компетентности у руководства, имеют значительное влияние на отчётность и могут потребовать общих ответных действий от аудитора. В некоторых случаях недостатки могут быть настолько серьёзными, что требуют оговорок, отказа выразить мнение или вовсе отказа от участия в соглашении.

Аудитор должен задокументировать выявленные риски:

1. На уровне финансовой отчётности. Это риски, возникающие в результате применения слабых средств внутреннего контроля на уровне субъекта или общих средств внутреннего контроля информационной системы; значительные риски; факторы риска игнорирования руководством средств контроля или мошенничества, а также риски, которые руководство решило принять.

2. На уровне предпосылок (утверждений). Это специфические риски, касающиеся полноты, точности, существования или оценки доходов, расходов и прочих операций, сальдо счетов и раскрытий финансовой отчётности, а также риски, которые могут вызвать многочисленные искажения.

Аудитор документирует надлежащим образом разработанные и выполненные процедуры внутреннего контроля, которые помогают предотвратить, обнаружить или смягчить выявленные риски, а также риски, на которые можно ответить, только выполняя тесты средств контроля.

Аудитор отражает в рабочих документах оценку влияния риска в денежном выражении и вероятность возникновения риска.

Некоторые оценки рисков будут основаны на ожидании того, что СВК эффективно функционирует для предотвращения или обнаружения и исправления существенного искажения на уровне утверждения.

Такие утверждения являются важными для разработки тестов эффективности функционирования СВК и прочих требуемых процедур проверки по существу.

Примеры недостатков системы внутреннего контроля включают:

- слабые средства контроля контрольной среды, такие как неэффективный надзор или выявленные случаи игнорирования руководством средств контроля или мошенничества;

- недостатки общих средств контроля в информационной системе;

- значительные предпринимательские риски, на которые не были направлены средства внутреннего контроля;

- неприемлемые политика и процедуры по:

- 1) надлежащей оценке и применению принципов бухгалтерского учёта;

- 2) определению расчётных оценок и оценке их целесообразности;

- 3) подготовке финансовой отчётности и требуемых раскрытий;

- 4) защите активов;

- действия по внутреннему контролю, функционирующие не так, как задумано, не применяемые последовательно или не проверяемые соответствующими лицами;

- значительные недостатки, о которых ранее сообщалось руководству, и которые остаются неисправленными в течение разумного периода времени.

По мере возможности аудитор должен незамедлительно сообщать руководству или лицам, наделённым руководящими полномочиями, о значительных недостатках в системе внутреннего контроля. Также полезно обсуждать последствия каждого недостатка. Руководство несёт ответственность за своевременное выполнение необходимых процедур внутреннего контроля или объяснение того, почему такие действия не требуются. Неспособность должным образом отреагировать на риски может указывать на ненадлежащее отношение к системе внутреннего контроля, что может иметь последствия для оценки рисков аудитором.

Уведомление о недостатках системы внутреннего контроля должно быть задокументировано.

Оценка рисков не заканчивается в определённый момент времени. По мере дальнейшего осуществления аудита может быть получена новая информация, а при выполнении аудиторских процедур могут обнаружиться дополнительные риски или тот факт, что СВК не функционирует, как задумано. В таких случаях необходимо пересмотреть первоначальную оценку рисков и рассмотреть влияние этого на характер и масштаб дальнейших аудиторских процедур.

4. РАЗРАБОТКА АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР В ОТВЕТ НА ОЦЕНЁННЫЕ РИСКИ

4.1. РАЗРАБОТКА ДЕТАЛЬНОГО ПЛАНА АУДИТА

В детальном плане аудита рассматриваются различные вопросы, выявленные при составлении общей стратегии аудита. При этом учитывается необходимость эффективного использования ресурсов аудитора для достижения целей аудита.

Целью детального плана аудита является надлежащий ответ на выявленные и оценённые риски для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Детальный план:

- обеспечивает чёткую взаимосвязь между оценёнными рисками и дальнейшими аудиторскими процедурами;
- определяет характер, временные рамки и объём дальнейших аудиторских процедур (тесты средств контроля и процедуры проверки по существу).

Характер, временные рамки и объём дальнейших аудиторских процедур должны:

- отвечать на оценённые риски;
- снижать аудиторский риск до приемлемо низкого уровня;
- отвечать на оценённые риски существенного искажения для каждого класса операций, сальдо счетов и раскрытий.

Для разработок дальнейших аудиторских процедур необходимо рассмотреть:

- характер оценённых рисков;
- использование тестов средств контроля;
- использование элементов непредсказуемости;
- прочие основные или требуемые аудиторские процедуры.

Внимание аудитора должно быть направлено на ответные действия в отношении тех рисков, которые имеют наибольший потенциал существенного искажения. Аудитор должен:

- определить, насколько существенно будет влияние риска в случае его возникновения;
- определить, какова вероятность действительного возникновения оценённого риска;
- определить комбинированную оценку влияния и вероятности возникновения риска;
- рассмотреть влияние риска на каждое утверждение, касающееся сальдо счетов, класса операций или раскрытий.

Значительные риски требуют отдельного внимания и ответа от аудитора. Запланированные аудиторские процедуры должны быть направлены непосредственно на данные риски.

Аудитор обязан рассмотреть характер применяемой СВК и её эффективность в смягчении соответствующих рисков и проверить:

- являются ли средства контроля стандартными (ежедневными) или периодическими, например ежемесячными;
- разработаны они для предотвращения или обнаружения и исправления ошибок;
- выполняются вручную или автоматизированы;

Аудитор рассматривает существование любых особых характеристик (неотъемлемые риски) в классе операций, сальдо счетов или раскрытиях, которые следует учесть при разработке дальнейших аудиторских процедур.

Оценка аудитором идентифицированных рисков на уровне утверждений обеспечивает основу для рассмотрения приемлемого аудиторского подхода к разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур.

В тех случаях, когда СВК существует и, как ожидается, *функционирует эффективно*, надо определить:

- обеспечит ли тестирование средств контроля эффективный ответ на оценённый риск существенного искажения по определённому утверждению;
- какие процедуры по существу можно сократить, выполнив тесты средств контроля.

Если тестирование эффективности функционирования СВК окажется неэффективным, потребуется выполнение процедур проверки по существу в ответ на оценённые риски по специфическим утверждениям. Не стоит верить в эффективное функционирование средств контроля, которые не были протестированы.

В некоторых случаях подходящие процедуры проверки по существу могут оказаться недоступными, поэтому будут необходимы тесты средств контроля. Если СВК считается ненадёжной или отсутствует, аудитору необходимо определить, можно ли вообще получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

На основании характера оценённых рисков аудитор определяет, следует ли оставить необъявленными, изменить по сравнению с прошлыми годами или выполнить в неожиданные сроки некоторые из запланированных процедур. Может потребоваться ряд специфических

процедур, например присутствие при инвентаризации или получение внешних подтверждений.

В ответ на оценённые риски аудитор разрабатывает дальнейшие аудиторские процедуры. Такие процедуры включают инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчёт, повторное выполнение или аналитические процедуры. Существуют три основные категории:

- 1) процедуры оценки рисков;
- 2) тесты эффективности функционирования СВК;
- 3) процедуры проверки по существу. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Надлежащие ответные действия в отношении оценённых рисков могут содержать комбинацию тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

Определённые аудиторские процедуры могут:

– быть более целесообразными для некоторых предпосылок, чем другие. Доказательство полноты отражения продаж может быть наилучшим образом получено с помощью тестов средств контроля, в то время как доказательство в поддержку оценки запасов может быть получено с помощью процедур проверки по существу;

– обеспечивать более надёжное доказательство для утверждения.

Чем выше риск искажения, тем более надёжное и уместное аудиторское доказательство требуется. Это влияет как на виды, так и на комбинацию различных видов аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.

Лежащие в основе риска причины следует рассмотреть как при разработке тестов средств контроля, так и процедур проверки по существу. Если СВК является эффективной, тесты средств контроля могут сократить масштаб процедур проверки по существу.

Если при выполнении аудиторских процедур используется нефинансовая информация, предоставленная информационной системой субъекта, должно быть получено доказательство в отношении её точности и полноты.

В случае необходимости тест системы внутреннего контроля может быть выполнен параллельно с детальным тестом в отношении той же самой операции.

Если в результате теста средств контроля выявляется искажение, необнаруженное СВК, это может указывать на наличие существенного недостатка в СВК. О таких недостатках следует сообщить руководству и собственникам, а также рассмотреть необходимость дополнительных аудиторских процедур. Это включает обновление оценки рисков и разработку надлежащих ответных действий.

Во многих случаях аудиторские процедуры проводятся на конец отчётного периода и после этой даты. Чем выше риски существенного искажения, тем больше вероятность проведения процедур проверки по существу ближе к дате окончания периода или после неё.

Иногда целесообразным может оказаться выполнение аудиторских процедур до даты окончания периода. Это обеспечивает:

- помощь при выявлении значительных вопросов на ранней стадии, что обеспечивает достаточное время для их решения и выполнения дальнейших аудиторских процедур;
- равномерное распределение рабочей нагрузки аудиторов;
- выполнение необъявленных процедур или внезапное выполнение процедур.

Факторы, которые следует учитывать при определении того, выполнять ли процедуры на промежуточную дату:

- эффективна ли общая контрольная среда? Выполнение процедур в период между промежуточной датой и датой окончания периода будет неэффективным при слабой общей контрольной среде;
- эффективны ли специфические средства контроля, направленные на сальдо счетов или классы операций?
- доступно ли доказательство для выполнения теста?
- будет ли процедура, выполняемая до даты окончания периода, направлена на характер и сущность соответствующего риска?
- сколько дополнительных доказательств потребуется в отношении оставшегося периода между датой выполнения процедуры и датой окончания периода?

Определённые аудиторские процедуры могут быть выполнены только на дату окончания периода или после этой даты. Эти процедуры включают процедуры отсечения, корректировки на конец периода и последующие события.

Объём процедур подразумевает величину (объём выборки) определённой аудиторской процедуры, которая будет выполняться. Общее правило – при увеличении рисков существенных искажений увеличивается объём выборки. Однако это эффективно только в том случае, если процедура соответствует оценённому риску.

Самым эффективным подходом будет рассмотрение каждого оценённого риска и последующая разработка соответствующего ответного аудиторского действия в форме дальнейших аудиторских процедур. Эффективная программа аудита должна основываться на соответствующей комбинации процедур, которые в совокупности уменьшают аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Базовые процедуры проверки по существу выполняются всегда независимо от выявленных рисков существенных искажений (РСИ). В тех случаях, когда РСИ очень низок, выполнение лишь этих процедур может быть достаточным для определённой области или предпосылки. В тех случаях, когда РСИ высок, эти основные процедуры должны быть расширены с учётом оценённых рисков. Типичным примером является получение списка статей, которые составляют сальдо на конец периода, сравнение сальдо текущего года с сальдо прошлого года и выполнение некоторых процедур отсечения.

Если основной процедуры недостаточно для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня, могут быть отобраны дополнительные подтверждения с использованием статистических методов осуществления выборки.

Например, основная процедура проверки по существу будет включать подтверждение отобранных сальдо дебиторской задолженности. Расширенная процедура, разработанная в ответ на риск мошенничества, предусматривает дополнительную работу, такую как проверка телефонного справочника для подтверждения того, что компания действительно существует по указанному адресу.

На основании понимания СВК и сквозных процедур, могут быть идентифицированы ключевые средства контроля (средства контроля, направленные на несколько утверждений), которые, как предполагается, работают эффективно. Тестирование этих средств контроля может оказаться самой эффективной процедурой и сократит масштаб других процедур проверки по существу. Процедуры в ответ на специфические и значимые риски включают аудиторские процедуры, которые непосредственно отвечают на идентифицированные значительные риски.

Аналитические процедуры проверки по существу можно использовать для прогнозирования итоговой суммы потока операций.

После определения детального плана необходимо задокументировать результаты в форме программы аудита, которая описывает характер и масштаб процедур, а также рассматриваемое утверждение. Можно оставить место для записи деталей о том, кто выполнял каждый шаг и полученные результаты, как это показано в табл. 4.1.

Постоянный диалог с руководством и лицами, наделёнными руководящими полномочиями, может играть важную роль в процессе планирования аудита. Уведомление о различных аспектах общей стратегии аудита также может оказаться полезным для лиц, наделённых руководящими полномочиями, в понимании роли аудитора и для исполнения их обязательств.

4.1. Типичная программа аудита

Дебиторская задолженность – Аудиторские процедуры				
Основные процедуры	Предпосылки	Отметка о выполнении	№ Р/Д	Комментарии
Аналитические процедуры ...	ПСТ			
Сальдовая ведомость ...	П			
Резерв по сомнительным счетам, отсечение, сверки и т.д ...	ОТС			
Учётная политика ...	Т			
Выборка (т.е. подтверждение сальдо и т.д.)	С			
Тесты средств контроля по продажам	Т			
Аналитические процедуры проверки по существу	СП			
Расширенные процедуры проверки по существу				
Подтверждения дебиторской задолженности – риск мошенничества ...	СТ			
Специальные процедуры для рассмотрения специфических/значительных рисков	СО			
Представление финансовой отчётности и раскрытие информации	ПСТО			

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Данные процедуры были переработаны (при необходимости) с учётом оценённых рисков существенного искажения на уровне финансовой отчётности и на уровне утверждений.
2. Риски существенного искажения в сальдо дебиторской задолженности были снижены до приемлемого уровня.
3. Все соответствующие утверждения были рассмотрены.

4.2. ТЕСТЫ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

Тесты средств контроля рассматриваются когда:

- оценка риска основана на ожидании, что СВК функционирует эффективно;
- одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство на уровне предпосылок.

Тесты средств контроля – это тесты, выполняемые для получения доказательств эффективности функционирования средств контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне утверждений. Для тестирования отбираются средства контроля, которые обеспечивают доказательство для соответствующего утверждения.

Тесты средств контроля должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить получение доказательства в отношении:

- того, как средства внутреннего контроля применялись в соответствующие моменты в течение проверяемого периода. Если использовались разные средства контроля в разные моменты времени, то каждая система контроля должна быть рассмотрена отдельно;
- последовательности, с которой применялись средства внутреннего контроля;
- кем или каким образом применялись средства контроля.

Тесты средств контроля включают следующие процедуры:

- запросы соответствующего персонала;
- инспектирование соответствующей документации;
- наблюдение за операциями компании;
- повторное выполнение тестов в отношении применения средства контроля.

Выполнение одного только запроса недостаточно для получения доказательства в поддержку заключения об эффективности контроля. Требуется комбинация аудиторских процедур. На выбор типа процедуры влияет характер тестируемого средства контроля.

Тесты средств контроля могут применяться в отношении внутреннего контроля, существующего на каждом уровне субъекта.

Тесты средств контроля на уровне субъекта бывают более субъективными, их сложнее документировать, чем средства внутреннего контроля на уровне бизнес-процесса, который может быть зарегистрирован с помощью простого ответа «да/нет».

Предпочтительно тестировать средства контроля на уровне субъекта на ранней стадии процесса аудита. Результаты тестирования дан-

ных средств контроля могут повлиять на характер и масштаб других запланированных аудиторских процедур. Например, если будет выявлено, что отношение руководства к средствам контроля не соответствует ожиданиям, то потребуются выполнение дальнейших процедур в отношении сальдо счетов и классов операций.

Хотя многие средства контроля на уровне субъекта и общие средства контроля в ИС тестируются на основании профессионального суждения, существуют ситуации, где возможно применение статистических методов обработки информации.

Как правило, нет смысла в тестировании ненадёжных средств контроля. Объём выборки, обычно используемый для тестирования средств контроля, основан на том, что никакие искажения не будут обнаружены.

Некоторые вопросы, требующие рассмотрения при оценке надёжности средств контроля:

- существует ли вероятность того, что руководство проигнорировало установленные процедуры контроля?
- существует ли значительный элемент контроля, осуществляемый вручную, который допускает возможность ошибки?
- имеет ли место неэффективное распределение обязанностей?
- является ли существующая контрольная среда слабой?
- являются ли общие средства контроля в ИС неэффективными?
- является ли текущая система мониторинга средств внутреннего контроля неэффективной?
- имели ли место изменения в составе персонала, которые значительно повлияли на применение средств контроля?
- повлекли ли за собой изменения в обстоятельствах необходимость изменения функционирования средств контроля?

Если какой-либо из этих факторов значителен, эффективнее выполнить процедуры проверки по существу.

При разработке тестов средств контроля не следует экономить время для определения того, что именно составляет ошибку или исключение из теста.

Аудитор обязан рассмотреть необходимость получения доказательства, подтверждающего эффективное функционирование значительных средств непрямого внутреннего контроля, т.е. тех средств контроля, от которых зависят другие средства контроля. Это может включать нефинансовую информацию, предоставляемую отдельным процессом, работу с исключениями и периодические обзоры отчётов, подготовленных менеджерами.

Существуют действия по контролю, выполняемые компьютером, при этом подтверждающая документация отсутствует. В этих ситуациях аудитор, возможно, придётся использовать компьютеризированные приёмы аудита или компьютерные приёмы аудита (КПА). Например, использовать пакет программного обеспечения, который может вводить файл данных субъекта, который затем проверяется.

Примеры использования КПА:

- выборка операций из электронных файлов;
- выделение операции со специфическими характеристиками;
- выбор характера статистических параметров или критериев;
- выделение записей на основании указанных критериев;
- тестирование всей совокупности вместо одного образца;
- обнаружение пропусков и дублирования;
- добавление файлов и расширенная проверка, например ценообразование;
- распределение по уровням, обобщение и распределение информации по срокам;
- сопоставление данных по всем файлам.

Тесты средств контроля могут обеспечить доказательство эффективного функционирования:

- на определённый момент времени;
- на период времени.

Если тесты средств контроля выполняются до даты окончания периода, аудитор должен рассмотреть, какие дополнительные доказательства потребуются в отношении оставшегося периода.

Факторы, требующие рассмотрения:

- значение оценённых рисков существенных искажений на уровне утверждений;
- специфические средства, которые были протестированы в течение промежуточного периода;
- степень, в которой было получено аудиторское доказательство об эффективности функционирования данных средств контроля;
- продолжительность оставшегося периода;
- степень сокращения дальнейших процедур проверки по существу на основании надёжности СВК;
- контрольная среда;
- любые значительные изменения в СВК, включая изменения в информационной системе, процессах и составе персонала, которые произошли после промежуточного периода.

Необходимые доказательства могут быть получены путём расширения тестов, чтобы охватить оставшийся период, или путём тестирования системы мониторинга средств внутреннего контроля.

Если сделано допущение о том, что средства внутреннего контроля не изменились с того времени, когда они тестировались в последний раз, можно выполнять тесты эффективности функционирования только при проведении третьей аудиторской проверки. Фактический период уверенности будет основан на профессиональном суждении, но не должен превышать два года.

Если в отношении целого ряда средств контроля можно использовать доказательства, полученные в ходе предшествующих аудиторских проверок, такое использование результатов должно быть распределено таким образом, чтобы некоторые тесты средств внутреннего контроля выполнялись в ходе каждого аудита.

Прежде чем использовать аудиторское доказательство, полученное в ходе предшествующих аудитов, необходимо устанавливать продолжающуюся уместность такого доказательства каждый год. Это включает подтверждение понимания специфических средств контроля посредством:

- опроса руководства и других членов персонала;
- наблюдения или инспектирования СВК.

Ситуации, в которых **не допускается** ротационное тестирование:

- необходимо полагаться на полученные ранее доказательства для смягчения «значительного риска»;
- система внутреннего контроля изменилась;
- слабая контрольная система;
- мониторинг внутреннего контроля неэффективен;
- имеется значительный элемент ручного вмешательства в функционирование значимых средств контроля;
- произошли изменения в составе персонала, которые значительно влияют на применение системы контроля;
- меняющиеся обстоятельства указывают на необходимость внесения изменений в функционирование системы контроля;
- применяются неэффективные общие средства контроля.

Чем выше риски существенных искажений или больше необходимая степень к СВК, тем короче должен быть промежуток времени между тестами средств контроля.

4.3. ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ПО СУЩЕСТВУ

Процедуры проверки по существу используются для получения доказательств в отношении всех существенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий. Они разрабатываются в ответ на оценённые риски существенных искажений на уровне утверждений.

Есть два типа процедур проверки по существу:

- 1) детальные тесты;
- 2) аналитические процедуры проверки по существу.

Детальные тесты предназначены для получения доказательства в отношении сумм финансовой отчётности. Они используются для получения аудиторского доказательства в отношении определённых утверждений, таких как существование, точность и оценка.

Аналитические процедуры по существу предназначены для подтверждения прогнозируемых отношений между финансовыми и нефинансовыми данными. Они применимы к большим объёмам операций, которые поддаются прогнозированию.

В некоторых ситуациях, где нет значительных РСИ, выполнение только аналитических процедур проверки по существу может быть достаточным для снижения рисков существенных искажений до приемлемо низкого уровня. Обязательным условием является установление полноты и точности лежащей в основе информации, которая используется для выполнения аналитических процедур.

Аудитор может использовать только детальные тесты или комбинацию аналитических процедур проверки по существу и детальных тестов.

Существуют определённые процедуры проверки по существу, которые обязательно должны быть выполнены для каждого существенного класса операций, сальдо счетов и раскрытий.

Необходимые процедуры включают:

- наблюдение за инвентаризацией запасов;
- подтверждение некоторых сальдо дебиторской задолженности;
- проверку существенных записей в Главной книге и других корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчётности;
- проверку возможности игнорирования руководством средств контроля;
- согласование отчётности с лежащими в её основе учётными записями.

Для каждого «значительного риска», выявленного в рамках процесса оценки риска, должны быть разработаны и выполнены процедуры, которые отвечают непосредственно на этот риск, и дадут доказательство высокой степени надёжности.

При разработке процедуры аудитор должен тщательно рассмотреть характер утверждения, для которого требуется доказательство. Это определит тип доказательства, характер процедуры и совокупность, из которой будет осуществлена выборка.

Например, доказательство для утверждения о существовании может быть получено посредством подбора статей, которые уже содержатся в сумме финансового отчёта.

Если процедуры проверки по существу выполняются на *промежуточную дату*, аудитор должен выполнить дальнейшие процедуры проверки по существу или процедуры проверки по существу в комбинации с тестами средств контроля, чтобы охватить оставшийся период. Если выполнение одних только процедур проверки по существу недостаточно, следует также выполнить тесты соответствующих средств контроля.

Если процедуры выполняются на промежуточную дату:

- сравните и сверьте информацию на конец периода с сопоставимой информацией на промежуточную дату;
- идентифицируйте суммы, которые кажутся необычными. Эти суммы должны быть исследованы посредством дальнейших аналитических процедур или детальных тестов;
- при планировании аналитических процедур проверьте, обоснованно ли прогнозируются на конец периода обороты определённых классов операций или сальдо счетов;
- рассмотрите процедуры субъекта для анализа и корректировки классов операций или сальдо счетов на промежуточные даты и для установления надлежащих отсечений.

Использование аудиторского доказательства, полученного от процедур проверки по существу, выполненных в предшествующие периоды, может быть полезным при планировании аудита, но не обеспечивает доказательства в отношении текущего периода.

При разработке аудиторских процедур проверки по существу в ответ на риск мошенничества рассматриваются три области:

- 1) общие ответы, касающиеся финансовой отчётности в целом;
- 2) особые ответы, касающиеся рисков на уровне утверждений;
- 3) риски игнорирования руководством средств контроля.

Общие ответы, касающиеся отчётности в целом, включают:

- рассмотрение необходимости применения повышенного профессионального скептицизма;
- рассмотрение необходимости привлечения людей со специализированными навыками (знаниями);

– использование элемента непредсказуемости при выборе аудиторских процедур.

Особые ответы, касающиеся рисков на уровне утверждений, включают:

– изменение характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур в отношении риска, например:

1) получение более надёжного и уместного доказательства или дополнительной информации в отношении утверждений руководства;

2) проведение физического наблюдения или инспектирования определённых активов;

3) наблюдение за инвентаризацией запасов без предупреждения;

4) выполнение обзора учёта запасов, чтобы выявить необычные статьи и неожиданные суммы для последующих процедур;

5) выполнение дальнейшей работы по проверке обоснованности оценок руководства и лежащих в их основе суждений и допущений;

6) увеличение объёма выборки или выполнение аналитических процедур на более детальном уровне;

– использование компьютеризированных приёмов аудита (КПА);

– запрос дополнительной информации по внешним подтверждениям;

– изменение сроков выполнения процедур проверки по существу с промежуточной даты ближе к дате окончания периода.

Риски игнорирования руководством средств контроля связаны с учётными записями, оценками, значительными операциями и признанием доходов. При оценке рисков, имеющих отношение к учётным записям, аудитор:

– выявляет, выбирает и тестирует записи в учётном журнале и другие корректировки;

– рассматривает:

1) особенности мошеннических записей в учётном журнале;

2) присутствие факторов риска мошенничества, касающихся определённых классов записей в учётном журнале;

– проводит опросы лиц, участвующих в процессе подготовки отчётности, о неприемлемых или необычных действиях.

При рассмотрении рисков, имеющих отношение к оценкам, аудитор проводит обзор оценок, касающихся специфических операций и сальдо, чтобы выявить возможные факты предвзятости со стороны руководства. Дальнейшие процедуры могут включать следующее:

– пересмотр оценок, взятых в целом;

– проведение ретроспективного обзора суждений и допущений руководства, касающихся значительных расчётных оценок, сделанных в предыдущем году;

- определение того, представляет ли собой совокупный эффект предвзятости существенное искажение для финансовой отчётности.

При рассмотрении рисков, имеющих отношение к значительным операциям, аудитор получает представление о коммерческом обосновании значительных операций, необычных или выходящих за рамки обычного хода бизнеса. Это включает оценку следующих обстоятельств:

- уделяет ли руководство больше внимания применению конкретного порядка учёта или экономической сущности операции;
- не оказываются ли излишне сложными мероприятия, сопровождающие такие операции;
- обсудило ли руководство характер и порядок учёта таких операций с представителями собственников;
- предусматривают ли операции участие ранее выявленных связанных сторон или сторон, не имеющих средств или финансовых ресурсов для осуществления операции;
- были ли должным образом проверены и утверждены представителями собственников операции с участием связанных сторон;
- имеется ли соответствующая документация.

При рассмотрении рисков, имеющих отношение к признанию доходов и расходов, аудитор выполняет аналитические процедуры проверки по существу и рассматривает компьютеризированные приёмы аудита для выявления необычных отношений или операций в точки зрения получения доходов. Аудитор должен получить подтверждения от клиентов в отношении соответствующих контрактных условий и отсутствия сторонних соглашений.

Расчётные оценки варьируются от простых до сложных. Степень искажения в расчётных оценках намного труднее оценить, чем другие типы искажений. Это является результатом:

- сложности и субъективности, присущих подготовке оценок;
- доступности и надёжности данных;
- характера и степени требуемых допущений;
- степени неопределённости будущих событий.

Для определения обоснованности оценок руководства в контексте отчётности в целом могут быть выполнены следующие процедуры:

1. Аудитор проводит *обзор и оценку процесса подготовки расчётных оценок*, используемого руководством, включая разработку лежащих в их основе допущений и надёжность используемых данных.

2. На основании полученного доказательства и обсуждений с руководством, аудитор разрабатывает *независимую точечную оценку* для сравнения с оценкой субъекта. Сумма, на которую оценка руководства

отличается от точечной оценки или выходит за пределы зоны обоснованности, будет считаться искажением.

3. Аудитор рассматривает совокупный *эффект предвзятости* при подготовке расчётных оценок руководством. Это может иметь место в тех случаях, где оценки лежат на одной границе зоны обоснованности.

4. Аудитор *сравнивает аналогичные оценки*, подготовленные в предыдущих годах, с действительными фактами и проводит обзор последующих событий или операций в течение текущего периода, чтобы убедиться, что они подтверждают оценки руководства.

Если оценка сложна или подразумевает применение специализированных приёмов, могут потребоваться услуги эксперта.

Если имеющееся надлежащее доказательство является недостаточным или доказательство опровергает оценки руководства, следует обсудить результаты с руководством и рассмотреть необходимость изменения оценки риска и выполнения дополнительных аудиторских процедур.

Аналитические процедуры проверки по существу предполагают сравнение сумм или отношений в финансовой отчётности с точным расчётом, сделанным на основании информации, полученной из понимания субъекта, и других доказательств.

Для того чтобы использовать аналитическую процедуру как процедуру проверки по существу, аудитор должен разработать её таким образом, чтобы снизить риск необнаружения существенного искажения до приемлемо низкого уровня.

Если процедура очень эффективная (высокий уровень снижения риска), то она является первичным источником доказательства в отношении утверждения финансовой отчётности.

Если процедура умеренно эффективная, то она предназначена только для подтверждения доказательств, полученных в результате других процедур.

Основные аналитические процедуры, такие как сравнение суммы текущего периода с суммой предыдущего периода, полезны, но обеспечивают только ограниченный уровень уверенности.

Существует много методов выполнения аналитических процедур. Эти методы, в частности, включают анализ коэффициентов и трендов, анализ безубыточности, регрессивный анализ.

При разработке аналитических процедур по существу аудитор рассматривает следующие факторы:

- приемлемость с учётом характера утверждений;
- надёжность данных, на основании которых разрабатываются ожидания в отношении отражённой суммы или коэффициентов;

- достаточно ли точно ожидание для выявления существенного искажения на желаемом уровне уверенности;
- допустимая сумма отличия отражённых сумм от ожидаемых величин.

При установлении значимых отношений между финансовой и нефинансовой информацией, необходимо ответить на следующие вопросы:

- возникают ли отношения из устойчивой среды? Невозможно получить надёжные и точные ожидания, если среда неустойчива;
- детально ли рассматриваются отношения? Дезагрегированные суммы могут обеспечить более надёжные и точные ожидания;
- существуют ли факторы взаимозачёта или комплексности среды обобщённых компонентов, которые могут замаскировать существенное искажение?
- включают ли отношения статьи, подверженные влиянию руководства? Они могут предоставлять менее надёжные или точные ожидания.

Степень надёжности данных, использованных для получения ожиданий, должна соответствовать уровням уверенности и точности, которую необходимо получить в результате аналитической процедуры. Чтобы определить, достаточно ли надёжны данные для достижения цели аудита, надо ответить на следующие вопросы:

- получены ли данные из внутренних или внешних независимых источников (как правило, независимые источники более надёжны)?
- были ли данные из внутренних источников разработаны лицами, не отвечающими непосредственно за их точность? (если да, рассмотрите выполнение процедур для проверки точности).
- получены ли данные из надёжной системы?
- сопоставимы ли отраслевые данные с данными субъекта?
- насколько уместны данные?
- подвергались ли данные проверке в текущем или предыдущем периодах?
- были ли получены прогнозы аудитора в отношении отражённых сумм из разных источников?

Чтобы избежать неоправданного доверия к источнику данных, аудитор должен выполнить тесты проверки по существу в отношении лежащих в основе данных или проверить, эффективно ли функционируют средства внутреннего контроля данных.

Нефинансовые данные тоже могут использоваться при выполнении аналитических процедур. Аудитору требуется определить, достаточно ли они надёжны.

Когда выявляются различия между отражёнными суммами и ожиданиями аудитора, сумма допустимого различия, не требующая исследования, должна быть меньше суммы, которая, как считает аудитор, является существенной. Процедуры, используемые для исследования, могут включать:

- пересмотр методов и факторов, использованных при формировании ожиданий;
- опрос руководства относительно причин существования отличий от ожиданий аудитора и оценка ответов руководства;
- выполнение других аудиторских процедур для подтверждения объяснений руководства.

В результате такого исследования аудитор может заключить, что:

- различия между ожиданиями аудитора и отражёнными суммами не представляют собой искажения;
- различия могут представлять собой искажения, и должны быть выполнены дальнейшие аудиторские процедуры для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства относительно того, существует ли существенное искажение или нет.

Анализ может принять следующую форму:

1. Детальные сравнения текущего финансового отчёта или финансовых данных с финансовым отчётом или финансовыми данными предшествующих периодов или с текущим операционным бюджетом.
2. Сравнительные данные по различным типам проданной продукции или типам клиентов.
3. Анализ коэффициентов.
4. Графики.

Цель использования аналитических процедур на конечной стадии аудита состоит в том, чтобы определить, соответствует ли финансовая отчётность в целом пониманию субъекта аудитором. Эти процедуры будут относиться к таким вопросам, как:

1. Подтверждают ли заключения, сделанные в результате таких процедур, заключения, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчётности?
2. Существуют ли риски существенных искажений, которые не были ранее признаны?

5. ПОЛУЧЕНИЕ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

5.1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, НЕ РАССМАТРИВАЕМЫЕ В КАКОМ-ЛИБО ДРУГОМ МЕСТЕ

МСА 250 «Учёт законодательства и нормативных актов в ходе аудита» финансовой отчётности даёт представление о том, как несоблюдение субъектом законодательства и нормативных актов может существенно повлиять на финансовую отчётность.

Ответственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения несёт руководство. Его действия могут включать:

- ведение реестра значительных требований законодательства и регистрацию любых жалоб;
- мониторинг требований законодательства и разработка процедур/средств внутреннего контроля с учётом этих требований;
- привлечение юрисконсультов для оказания помощи в мониторинге соблюдения требований законодательства;
- разработку, опубликование, внедрение и соблюдение кодекса поведения.

Аудит может выявить условия или события, которые поставят под сомнение соблюдение субъектом требований законодательства и нормативных актов, поэтому аудитору важно сохранять профессиональный скептицизм. Аудитору необходимо получить общее представление о применимых нормативных требованиях и разработать, а затем выполнить дальнейшие аудиторские процедуры.

Эти процедуры включают:

- опрос руководства относительно того, соблюдает ли субъект требования законодательства и нормативных актов;
- инспектирование переписки с соответствующими лицензирующими или регулирующими органами.

Аудитору необходимо получить доказательство соблюдения требований законодательства и нормативных актов, которые влияют на определение существенных сумм и раскрытий в отчётности.

Когда существует подозрение о случаях возможного несоблюдения требований законодательства и нормативных актов, аудитор должен получить представление о характере закона и обстоятельствах. Этого достаточно для оценки возможного эффекта на финансовую отчётность. Затем следует задокументировать результаты и обсудить их с руководством. Если считается, что несоблюдение является намеренным и существенным, аудитор должен без промедления сообщить

об обнаруженном факте. Если соответствующая информация о подозреваемом несоблюдении и потенциальном влиянии на финансовый отчёт не может быть проверена, аудитор должен рассмотреть влияние на аудиторский отчёт отсутствия достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Аудитор обязан рассмотреть последствия несоблюдения в отношении других аспектов аудита, в частности, влияние на надёжность представлений руководства субъекта. Если несоблюдение имеет место с участием членов старшего уровня руководства или лиц, наделённых руководящими полномочиями, аудитор сообщает об этом следующему более высокому уровню руководства. Если несоблюдение оказывает существенное влияние на отчётность и не было должным образом отражено в этой отчётности, то аудитор выразит условно-положительное или отрицательное мнение.

МСА 402 «*Аспекты аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций*» даёт представление относительно того, как использование субъектом услуг обслуживающих организаций влияет на его СВК. Многие субъекты пользуются услугами других организаций для осуществления определённых действий по обработке информации, например ведение платёжной ведомости. Аудитор определяет значимость услуг обслуживающей организации для субъекта. Если такие услуги значимы для субъекта, аудитор должен:

- рассмотреть характер услуг и условия контракта;
- сравнить период, охваченный отчётом третьей стороны, с текущим аудируемым периодом;
- получить достаточное понимание обслуживающей организации и её среды, включая СВК, для выявления и оценки соответствующих рисков;
- разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оценённые риски.

Аудитор изучает отчёты третьей стороны, подготовленные аудиторами обслуживающей организации, внутренними аудиторами или регулирующими агентствами.

Эти отчёты могут стать источником информации о СВК обслуживающей организации, её функционировании и эффективности. Аудитор должен:

- рассмотреть характер и содержание отчёта и объём выполненной работы;
- оценить пригодность и надлежащий характер отчёта;
- сделать запросы относительно профессиональной компетентности аудитора обслуживающей организации.

При отсутствии такого отчёта и недостаточности полученного понимания аудитор должен рассмотреть необходимость:

- подачи запросов в обслуживающую организацию, чтобы её аудитор выполнил такие процедуры по оценке риска;
- посещения обслуживающей организации в целях получения информации.

Для тех специфических тестов средств контроля и результатов, которые являются релевантными, аудитор определяет, обеспечивают ли они достаточное и надлежащее аудиторское доказательство. Следует оценить, подтверждают ли характер, сроки выполнения и масштаб тестов эффективности систем учёта и внутреннего контроля, оценённый клиентом уровень риска системы контроля.

Отчёты аудиторов обслуживающей организации бывают двух типов:

Тип А – Отчёт об организации и внедрении средств внутреннего контроля. Так как тесты эффективности функционирования не выполнялись, аудитор не будет использовать такие отчёты в качестве доказательства эффективности функционирования средств контроля.

Тип В – Отчёт об организации, внедрении и эффективности функционирования средств внутреннего контроля. В этом случае аудитор рассматривает:

- являются ли средства контроля, протестированные аудитором обслуживающей организации, адекватными операциям субъекта, сальдо счетов, раскрытиям и соответствующим утверждениям субъекта;
- являются ли тесты средств контроля, выполненные аудитором обслуживающей организации, и их результаты адекватными (с учётом продолжительности периода, охваченного тестами, и времени, прошедшего со времени выполнения тестов).

Если используется отчёт аудитора обслуживающей организации, в отчёте аудитора клиента не должно быть ссылок на этот отчёт.

МСА 501 *«Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей»* предоставляет руководство в дополнение к тому, что содержится в МСА 500 «Аудиторское доказательство».

Аудитор должен присутствовать при физической инвентаризации запасов в тех случаях, когда сальдо является существенным для финансового отчёта. Аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно существования и состояния запасов, присутствуя при инвентаризации запасов, если это возможно. Аудитор должен рассмотреть:

- риски существенных искажений, связанные с запасами;
- характер СВК в отношении запасов;

- предполагается ли установление надлежащих процедур и выпуск инструкций для проведения инвентаризации запасов;
- сроки проведения инвентаризации;
- места нахождения запасов.

Если аудитор не может присутствовать при инвентаризации, необходимо перенести её на другую дату. Если аудитор не может присутствовать при инвентаризации запасов на запланированную дату в силу непредвиденных обстоятельств, он должен провести или понаблюдать за инвентаризацией в другой день и в случае необходимости выполнить выборочный пересчёт.

Если присутствие на инвентаризации невозможно из-за характера и местоположения запасов, аудитор должен проверить, обеспечивают ли альтернативные процедуры достаточное и надлежащее аудиторское доказательство существования и состояния запасов. Если альтернативных процедур недостаточно, аудитор должен сделать ссылку на ограничение масштаба аудита.

Аудитор должен выяснить, нет ли каких-либо судебных разбирательств и исков. Он выполняет процедуры, которые могут включать:

- наведение справок у руководства, включая получение представлений;
- обзор протоколов собраний лиц, наделённых руководящими полномочиями, и их переписки с юридическим консультантом;
- изучение счетов судебных издержек;
- использование любой информации, полученной в отношении бизнеса субъекта.

Если было выявлено существование судебных разбирательств или исков, или если аудитор полагает, что они могут существовать, следует получить прямой доступ к юристам субъекта. Письмо к юридическим консультантам должно быть подготовлено руководством и отправлено аудитором, оно содержит просьбу о том, чтобы юрист связывался непосредственно с аудитором. Письмо обычно содержит:

- список судебных разбирательств и исков;
- оценку руководством исхода судебных разбирательств или исков и его оценки в отношении финансовых последствий, включая соответствующие издержки;
- запрос о том, чтобы консультант субъекта по юридическим вопросам подтвердил обоснованность оценок руководства и предоставил аудитору дальнейшую информацию, если консультант считает, что список является неполным или неправильным.

Если руководство отказывается дать разрешение аудитору устанавливать связь с юристами субъекта, это считается ограничением

масштаба аудита и обычно приводит к выражению мнения с оговорками или отказу от выражения мнения.

Аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно оценки и раскрытия долгосрочных инвестиций, которые существенны для финансового отчёта. Типичные аудиторские процедуры включают:

- определение, может ли субъект удерживать инвестиции на долгосрочной основе, и обсуждение с руководством его намерений;
- получение письменных представлений руководства субъекта;
- получение рыночных котировок (если это возможно) и сравнение данных котировок с балансовой стоимостью инвестиций вплоть до даты выпуска аудиторского отчёта (заключения).

Аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно раскрытия сегментной информации в соответствии с основой представления отчётности.

Типичные аудиторские процедуры включают:

- аналитические процедуры;
- обсуждения с руководством относительно методов, использованных при определении сегментной информации;
- рассмотрение, приведут ли такие методы к раскрытию информации в соответствии с применимой основой представления отчётности, и выполнение аудиторских процедур в отношении применения таких методов;
- рассмотрение продаж, передач и расходов между сегментами и исключение межсегментных сумм;
- сравнение с бюджетом и другими ожидаемыми результатами.

МСА 505 «*Внешние подтверждения*» даёт руководство в отношении использования аудитором внешних подтверждений как средства получения аудиторского доказательства. Внешние подтверждения часто используются в отношении сальдо счетов и их компонентов, но не должны ограничиваться данными статьями.

Аудиторское доказательство считается более надёжным, если оно получено из независимых источников за пределами субъекта.

Чтобы определить, есть ли необходимость в получении внешних подтверждений, аудитор рассматривает существенность, оценённый уровень неотъемлемого риска и риска системы контроля и то, как доказательства, полученные от других запланированных аудиторских процедур, сократят аудиторский риск до приемлемо низкого уровня по применимым утверждениям финансового отчёта.

Запросы о внешних подтверждениях корректируются с учётом конкретной цели аудита. При этом учитывают:

- проверяемые утверждения и факторы, которые, вероятно, повлияют на надёжность подтверждений;
- тип информации, которую респонденты смогут с готовностью подтвердить, так как это может повлиять на скорость предоставления ответа и характер полученного доказательства.

Руководство субъекта должно санкционировать раскрытие респондентом информации аудитору. Если руководство просит аудитора не проводить внешние запросы, следует проверить, есть ли законные основания для такой просьбы, и получить доказательства в поддержку законности просьбы руководства.

Если аудитор соглашается удовлетворить просьбу руководства, следует применить альтернативные процедуры, чтобы получить достаточное и надлежащее доказательство. Если аудитор не соглашается на просьбу руководства и ему препятствуют при получении подтверждений, это расценивается как ограничение масштаба аудита.

Аудитор должен обеспечить контроль над процессом отбора сторон, которым следует направить запрос, подготовки и отправки запросов о подтверждениях и получения ответов на данные запросы.

Если был направлен запрос о положительном внешнем подтверждении, но не был получен ответ или ответ является неудовлетворительным, должны быть разработаны альтернативные процедуры, обеспечивающие доказательства в отношении утверждений отчётности, которые были целью запросов о подтверждении. Аудитор определяет, обеспечивают ли результаты процесса внешнего подтверждения вместе с результатами любых других выполненных процедур достаточные и надлежащие доказательства относительно проверяемых утверждений отчётности.

МСА 510 *«Первичные соглашения – начальные сальдо»* предоставляет руководство в отношении начальных сальдо для тех случаев, когда отчётность аудировается впервые или если отчётность за предшествующий период проверялась другим аудитором.

Цель аудитора – получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно начального сальдо и последовательного использования принципов учётной политики. Следует выполнить процедуры, чтобы удостовериться, что:

- начальные сальдо не содержат искажения, которые существенно влияют на отчётность текущего периода. Процедуры включают:
 - 1) определение того, проводился ли аудит отчётности предшествующего периода и, если да, был ли модифицирован аудиторский отчёт;
 - 2) рассмотрение характера счетов и риска существенных искажений в отчётности текущего периода;

3) существенность начальных сальдо, относящихся к отчётности текущего периода;

- конечные сальдо предшествующего периода были правильно перенесены в текущий период или в случае необходимости были ли они пересчитаны;

- надлежащие принципы учётной политики применялись последовательно или что изменения в учётной политике были должным образом учтены и надлежащим образом раскрыты.

Если после выполнения таких процедур невозможно получить достаточное и надлежащее доказательство относительно начальных сальдо, аудиторский отчёт должен включать мнение с оговорками, отказ от выражения мнения или, если это разрешено, мнение с оговорками или отказ от выражения мнения в отношении результатов операций, но мнение без оговорок в отношении финансового положения.

Если модификация аудиторского отчёта в отношении финансовой отчётности предшествующего периода остаётся релевантной и существенной для финансовой отчётности текущего периода, аудитор должен соответственно модифицировать текущий аудиторский отчёт.

МСА 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий» даёт руководство по аудиту оценок по справедливой стоимости и раскрытий, содержащихся в отчётности. Для получения представления о процессе определения субъектом оценок по справедливой стоимости и раскрытий; соответствующих процедурах контроля; оценке риска аудитор рассматривает:

- действия по контролю, используемые в отношении процессов;
- профессиональную компетенцию и опыт лиц, определяющих оценки по справедливой стоимости;

- роль, которую играет информационная технология в процессе;
- типы счетов или операций, требующих оценок по справедливой стоимости или раскрытий;

- в какой степени используются услуги обслуживающей организации при определении оценок по справедливой стоимости;

- в какой степени используется работа экспертов при определении оценок по справедливой стоимости и раскрытий;

- значительные допущения руководства, используемые при определении справедливой стоимости, и то, в какой степени они изменились по сравнению с предшествующими годами;

- документацию, подтверждающую допущения руководства;

- методы, используемые для разработки и применения допущений руководства и для мониторинга изменений в данных допущениях;

- целостность средств контроля изменений и процедур обеспечения безопасности в отношении оценки;
- модели и соответствующие информационные системы, включая процессы утверждения;
- средства контроля последовательности, своевременности и надёжности данных, используемых в моделях оценки.

Аудитор должен оценить неотъемлемый риск и риск системы контроля, связанный с оценками или раскрытиями справедливой стоимости. В некоторых случаях такой риск будет считаться значительным риском, требующим специального рассмотрения в ходе аудита. Оценка включает рассмотрение того, обеспечивают ли значительные допущения, используемые руководством, разумное основание для оценок по справедливой стоимости и раскрытий.

Аудитор должен определить, соответствуют ли оценки (раскрытия) справедливой стоимости основе представления отчётности субъекта и последовательно ли они применяются. Это включает понимание требований применимой основы представления отчётности и знание бизнеса и отрасли, а также результатов других аудиторских процедур, которые используются для оценки следующих обстоятельств:

- является ли приемлемым учёт активов или обязательств, требующий оценок по справедливой стоимости;
- являются ли надлежащими раскрытия об оценках по справедливой стоимости и связанной с ними значительной неопределённости в соответствии с применимой основой представления финансовой отчётности субъекта.

Следует получить доказательства в отношении намерений руководства, если они используются как критерии для определения требований по оценке, представлению и раскрытию. Руководство часто документирует свои планы и намерения в отношении определённых активов или обязательств, к тому же применимая основа представления отчётности может требовать этого. Процедуры могут включать запросы, направляемые руководству, такие как:

- прошлый опыт руководства по реализации своих заявленных намерений в отношении активов или обязательств;
- обзор письменных планов и другой документации, включая в случае необходимости бюджеты, протоколы и т.д.;
- заявленные руководством причины выбора определённого курса действий;
- способность руководства выполнить определённый курс действий с учётом экономических обстоятельств субъекта.

Аудитор должен определить, является ли используемый метод оценки надлежащим в сложившейся ситуации. Это требует использования профессионального суждения и рассмотрения:

- достаточным ли образом руководство оценило и применило критерии, предусмотренные применимой основой представления отчётности, для обоснования выбранного метода;

- является ли метод оценки целесообразным в сложившейся ситуации с учётом характера оцениваемого актива или обязательства и применимой основы представления финансовой отчётности субъекта;

- является ли метод оценки приемлемым для бизнеса, отрасли и среды, в которой функционирует субъект.

Если запланировано использование работы эксперта, аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, что такая работа приемлема для целей аудита и соответствует требованиям МСА 620.

Аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оценённые риски существенных искажений утверждений, касающихся оценок субъекта по справедливой стоимости и раскрытий, которые должны включать тесты средств контроля и процедуры проверки по существу.

Затем аудитор проводит обзор операций и событий, имевших место после даты окончания периода, но до завершения аудита и оценивает достаточность и уместность полученного аудиторского доказательства, а также согласованность данного доказательства с другими доказательствами, полученными и оценёнными в ходе аудита.

Аудитор должен получить письменные представления от руководства относительно обоснованности значительных допущений, включая то, должным ли образом они отражают намерение и способность руководства выполнить определённый курс действий от имени субъекта, которые требуются для оценок по справедливой стоимости или раскрытий.

МСА 550 «*Связанные стороны*» предоставляет руководство в отношении ответственности аудитора и аудиторских процедур, касающихся связанных сторон и операций с такими сторонами.

Руководство субъекта несёт ответственность за определение и раскрытие связанных сторон и операций с такими сторонами. Эта ответственность требует от руководства осуществления адекватного внутреннего контроля для обеспечения надлежащей идентификации операций со связанными сторонами в информационной системе и раскрытия их в финансовой отчётности.

Аудитор проводит обзор информации, предоставленной руководством, в которой указываются наименования всех известных связанных сторон. Он опрашивает руководство о связанных сторонах и масштабе операций с ними и выполняет следующие аудиторские процедуры на предмет полноты этой информации:

- проводит обзор рабочих документов за предыдущий год на предмет упоминания известных связанных сторон;
- проводит обзор процедур субъекта по идентификации связанных сторон;
- делает запрос относительно аффилированности должностных лиц с другими субъектами;
- проводит обзор реестра акционеров;
- проводит обзор протоколов заседаний акционеров и других обязательных документов, таких как реестр долей участия директоров;
- направляет запросы другим аудиторам, на текущий момент участвующим в аудите, или предшествующим аудиторам, на предмет знания ими дополнительных связанных сторон;
- проводит обзор деклараций субъекта по налогу на доходы и прочей информации, предоставляемой регулирующим органам.

Также в рамках процесса оценки рисков аудитор рассматривает приемлемость действий по контролю в отношении утверждения и регистрации операций со связанными сторонами.

Особое внимание аудитор обращает на наличие операций, которые оказываются необычными и могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон. Например:

- операции, осуществляемые по необычным условиям торговли (цены, ставки вознаграждения, гарантии и сроки погашения);
- операции, осуществляемые при отсутствии очевидных логических деловых причин для их возникновения;
- операции, в которых содержание отличается от формы;
- операции, обрабатываемые в необычной манере;
- большой объём операций или значительные операции, осуществляемые с определёнными клиентами или поставщиками;
- незарегистрированные операции, такие как получение или предоставление бесплатных управленческих услуг.

Аудиторские процедуры, идентифицирующие существование операций со связанными операциями:

- 1) выполнение детальных тестов операций и сальдо;
- 2) обзор протоколов заседаний акционеров и лиц, наделённых руководящими полномочиями;

3) обзор бухгалтерских записей о крупных или необычных операциях или сальдо, обращая особое внимание на операции, отражённые на дату окончания отчётного периода;

4) обзор подтверждений в отношении полученных и предоставленных ссуд, а также подтверждений от банков;

5) обзор инвестиционных операций.

Аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно того, были ли операции со связанными сторонами должным образом зарегистрированы и раскрыты. При ограниченном наличии доказательств аудитор рассматривает вопрос выполнения следующих процедур:

- опрос бухгалтера и прочего штата о существовании связанных сторон;

- подтверждение условий и сумм операций со связанными сторонами;

- по мере возможности инспектирование информации, имеющейся у связанных сторон;

- подтверждение или обсуждение информации с лицами, участвовавшими в проведении операций.

Если применимая основа представления финансовой отчётности требует раскрытия отношений со связанными сторонами, аудитор должен убедиться в том, что раскрытие сделано должным образом.

Аудитор должен получить письменное представление от руководства субъекта в отношении:

- полноты предоставленной информации по идентификации связанных сторон;

- надлежащего характера раскрытий о связанных сторонах в финансовой отчётности.

Аудиторский отчёт должен быть соответствующим образом модифицирован, если было невозможно:

- получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство относительно связанных сторон и операций с такими сторонами;

- заключить, что их раскрытие в отчётности не является надлежащим в соответствии с основой представления отчётности.

МСА 560 «*Последующие события*» предоставляет руководство об ответственности аудитора в отношении последующих событий.

Термин «последующие события» относится к:

- событиям, происходящим в течение промежутка времени между датой окончания периода и датой аудиторского отчёта;

- фактам, обнаруженным после даты аудиторского отчёта.

Аудитор определяет, все ли события вплоть до даты аудиторского отчёта, которые могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчётности, были идентифицированы.

Аудиторские процедуры включают:

- обзор процедур, которые руководство установило для обеспечения идентификации последующих событий;
- знакомство с протоколами собраний акционеров;
- знакомство с последней доступной промежуточной финансовой отчётностью субъекта и, если считается необходимым и приемлемым, знакомство с бюджетами, прогнозами движения денежных средств и другими отчётами руководства;
- направление запросов или дополнение предыдущих устных или письменных запросов консультантам субъекта по юридическим вопросам на предмет судебных разбирательств и исков;
- направление запросов руководству на предмет того, имели ли место какие-либо последующие события, которые могут повлиять на отчётность. Примеры запросов руководству:

1) текущий статус вопросов, которые учитывались на основе предварительных данных;

2) новые обязательства, заимствования или гарантии;

3) продажи или приобретения активов, которые уже произошли или запланированы;

4) выпуск акций или долговых обязательств или соглашения о слиянии или ликвидации, уже имевших место или запланированных;

5) любые активы, которые были национализированы или уничтожены, например, во время пожара или наводнения;

6) события, касающиеся областей риска и условных обязательств;

7) любые необычные бухгалтерские корректировки, сделанные или предполагаемые;

8) любые события, которые произошли или, вероятно, произойдут, и которые ставят под сомнение надлежащий характер принципов учётной политики, используемой в финансовой отчётности.

После идентификации событий аудитор должен проверить, должным ли образом учтены такие события и надлежащим ли образом они раскрыты в финансовой отчётности.

Если после даты аудиторского отчёта, но до выпуска отчётности, аудитору становится известно о каком-либо факте, который может существенно повлиять на отчётность, он должен:

- рассмотреть, необходимо ли вносить поправки в отчётность;

- обсудить данный вопрос с руководством;
- предпринять необходимые действия в зависимости от обстоятельств.

Если руководство не вносит поправки в отчётность, но по мнению аудитора, такие поправки необходимы, выпускается мнение с оговорками или отрицательное мнение. После предоставления аудиторского отчёта субъекту, аудитор должен уведомить представителей собственника о том, чтобы они не выдавали финансовую отчётность и аудиторский отчёт по ней третьим лицам. Если впоследствии отчётность выпускается, аудитор должен принять меры, чтобы предотвратить использование аудиторского отчёта. Предпринимаемые действия будут зависеть от юридических прав и обязательств аудитора и рекомендаций юриста аудитора.

Если после выпуска отчётности аудитору становится известно о каком-либо факте, который существовал на дату аудиторского отчёта и который, если бы о нём было известно на указанную дату, мог привести к модификации аудиторского отчёта, то аудитор должен:

- рассмотреть, необходимо ли пересмотреть отчётность;
- обсудить данный вопрос с руководством;
- рассмотреть, соответствуют ли предпринятые действия обстоятельствам, что включает:

1) обзор шагов, предпринятых руководством, чтобы гарантировать, что любое лицо, получившее ранее выпущенную отчётность вместе с аудиторским отчётом по ней, был уведомлён о ситуации, и выпуск нового отчёта по пересмотренной отчётности;

2) пересмотр и утверждение руководством новой отчётности, включая аудиторские процедуры, необходимые в этих обстоятельствах;

- выпустить новый аудиторский отчёт не раньше, чем будет утверждена пересмотренная финансовая отчётность. Новый аудиторский отчёт должен включать пояснительный параграф со ссылкой на примечание к финансовой отчётности, которое более широко рассматривает причину пересмотра ранее выпущенной финансовой отчётности, и на отчёт, ранее выпущенный аудитором.

Если руководство не предпринимает необходимые шаги, аудитор должен уведомить представителей собственника о том, что аудитор предпримет действия для предотвращения будущего использования аудиторского отчёта. Эти действия будут зависеть от юридических прав и обязательств аудитора и рекомендаций юристов аудитора.

МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности» предоставляет руководство об ответственности аудитора в ходе проведения аудита финансовой отчётности по вопросам допущения о непрерывно-

сти деятельности, используемого при подготовке финансовой отчётности, включая рассмотрение оценки руководством способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчётности.

В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как субъект, способный продолжать свою деятельность в обозримом будущем без намерения или необходимости ликвидации, прекращения торговых операций или поиска защиты от кредиторов в соответствии с требованиями законодательства или нормативных актов. Соответственно, активы и обязательства регистрируются на том основании, что субъект сможет реализовать активы и погасить обязательства в обычном ходе бизнеса.

Аудитор определяет, обоснованно ли использование руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке отчётности.

При планировании аудитор рассматривает, существуют ли события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. По мере проведения аудита он обращает особое внимание на доказательства, указывающие на наличие событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. При выявлении такого события или условия, аудитор выполняет дальнейшие аудиторские процедуры:

- проводит обзор планов руководства относительно будущих действий, основанных на его оценке допущения о непрерывности деятельности;
- собирает достаточные и надлежащие доказательства, подтверждающие или опровергающие наличие существенной неопределённости;
- выполняет аудиторские процедуры, включая рассмотрение влияния планов руководства и других факторов смягчения рисков;
- получает письменные представления от руководства о его планах относительно будущих действий.

Аудитор рассматривает тот же самый период, который использует руководство для оценки в соответствии с основой представления финансовой отчётности. Если оценка руководства охватывает период менее 12 месяцев с даты баланса, следует попросить руководство продлить данный период оценки до года. Если руководство не желает осуществить оценку или продлить период оценки, аудитор рассматривает необходимость модифицирования аудиторского отчёта.

Необходимо направить запрос руководству относительно знания им каких-либо событий или условий за пределами периода оценки, которые могут вызвать значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность. Можно направить обращения к кредиторам – третьим сторонам, от которых зависит, продолжит ли своё существование компания.

МСА 600 «Использование работы другого аудитора» предоставляет руководство для тех случаев, когда аудитор, подготавливающий отчёт по финансовой отчётности субъекта, использует работу другого аудитора финансовой информации одного или нескольких компонентов, включённых в финансовую отчётность субъекта.

Данный МСА рассматривает ситуации, когда аудитор (основной аудитор) несёт ответственность за подготовку отчёта по финансовой отчётности субъекта, который включает один или несколько компонентов, которые аудируются другим аудитором.

Основной аудитор должен определить, как работа другого аудитора повлияет на аудит. При планировании аудита основной аудитор должен определить, существенна ли финансовая отчётность одного или нескольких компонентов, проверяемых другими аудиторами. Аудитор определяет, достаточна ли степень его участия для того, чтобы рассматриваться как деятельность основного аудитора.

Это решение будет основано на профессиональном суждении после рассмотрения таких факторов, как:

- существенность той части финансовой отчётности, которая проверяется основным аудитором;
- степень знания основным аудитором бизнеса компонентов;
- риск существенных искажений в финансовой отчётности компонентов, аудируемых другим аудитором;
- выполнение дополнительных процедур в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором, что приводит к тому, что основной аудитор принимает значительное участие в таком аудите.

Основной аудитор рассматривает профессиональную компетентность другого аудитора в контексте определённого задания. Источники информации для рассмотрения:

- коллективное членство в профессиональной организации;
- ссылка на профессиональную организацию, к которой принадлежит другой аудитор;
- дополнительные запросы другим аудиторам и обсуждения с другим аудитором.

Основной аудитор выполняет процедуры, чтобы получить аудиторское доказательство того, что работа другого аудитора является приемлемой в контексте определённого задания.

Необходимо сообщить другому аудитору:

- о требованиях независимости и получить письменное представление в отношении соблюдения данных требований;
- об использовании работы (отчёта) другого аудитора и осуществить необходимые мероприятия по координации действий на стадии первоначального планирования аудита;
- о вопросах, таких как области, требующие специального рассмотрения, процедуры по идентификации внутрифирменных операций, которые могут потребовать раскрытия, и расписание действий по завершению аудита;
- о требованиях учёта, аудита и подготовки отчёта, и получить письменное подтверждение соблюдения данных требований.

Основной аудитор делает запрос в отношении аудиторских процедур, применяемых другим аудитором, рассматривает письменное изложение процедур или проводит обзор рабочих документов. Это можно сделать во время визита к другому аудитору. Необходимо рассмотреть значительные результаты другого аудитора и решить, следует ли проводить дополнительные тесты записей или финансовой информации компонента. Такие тесты могут быть выполнены основным или другим аудитором.

Документация основного аудитора должна включать:

- компоненты, финансовая информация которых проверялась другими аудиторами;
- значение компонентов для отчётности субъекта в целом;
- наименования других аудиторов;
- заключения о том, что отдельные компоненты являются существенными;
- выполненные процедуры и полученные выводы.

Другой аудитор должен сотрудничать с основным аудитором и наоборот. Оба аудитора должны доводить до сведения друг друга любые вопросы, которые могут оказать важное влияние на их работу.

Если основной аудитор заключает, что работа другого аудитора не может быть использована (и невозможно выполнить дополнительные достаточные процедуры), основной аудитор должен выразить мнение с оговорками или отказ от выражения мнения.

Если местные нормативные акты позволяют основному аудитору основывать своё аудиторское мнение (заключение) по финансовой

отчётности в целом исключительно после получения отчёта другого аудитора по аудиту одного или нескольких компонентов, в отчёте основного аудитора должны указываться масштабы той части финансовой отчётности, которая аудировалась другим аудитором.

МСА 620 «Использование работы эксперта» предоставляет руководство в отношении использования работы эксперта в качестве аудиторского доказательства.

В некоторых ситуациях аудитору может потребоваться получение аудиторского доказательства в форме отчётов, мнений, оценок и заключений эксперта, например:

- оценки таких активов, как земля и здания, сооружения и оборудование, произведения искусства и драгоценные камни;
- определение количества или физического состояния активов, таких как полезные ископаемые, хранящиеся в отвалах, подземные минеральные и нефтяные запасы и оставшийся срок полезной службы сооружений и оборудования;
- определение сумм с использованием специализированных приёмов или методов, таких как актуарная оценка;
- оценка законченной работы по незавершённым контрактам;
- юридические заключения в отношении интерпретаций соглашений, уставов и нормативных актов.

Требуется оценить профессиональную компетентность и объективность эксперта, для чего рассмотреть:

- профессиональную аттестацию или лицензирование, или членство в соответствующей профессиональной организации;
- опыт и репутацию в той сфере, в которой аудитор ищет аудиторское доказательство.

Риск того, что объективность может быть поставлена под сомнение, увеличивается, когда эксперт:

- занимается субъектом;
- каким-либо иным образом связан с субъектом.

Аудитор должен обсудить компетентность или объективность эксперта с руководством субъекта. В некоторых случаях от аудитора требуется предпринять дополнительные аудиторские процедуры или получить аудиторское доказательство от другого эксперта.

Аудитор должен получить доказательство того, что масштаб работы эксперта соответствует целям аудита. Для этого проводят обзор полномочий или инструкций эксперта. Они могут охватывать такие вопросы, как:

- цели и масштаб работы эксперта;
- общая схема специфических вопросов, которые, как ожидает аудитор, будут охвачены отчётом эксперта;
- предполагаемое использование аудитором работы эксперта;
- степень доступа эксперта к записям и файлам;
- разъяснение отношений эксперта с субъектом;
- конфиденциальность информации субъекта;
- информация о допущениях и методах, которые будут использованы экспертом, и их соответствие допущениям и методам, использованным в предшествующие периоды.

Необходимо поддерживать связь непосредственно с экспертом и прояснять любые нечётко изложенные вопросы. Аудитор решает, следует ли привлекать эксперта к обсуждениям командой по проекту чувствительности отчётности субъекта к существенному искажению.

Аудитор должен оценить надлежащий характер работы эксперта в качестве аудиторского доказательства в отношении рассматриваемого утверждения. Чтобы проверить, должным ли образом отражены результаты работы эксперта в финансовой отчётности или подтверждают ли они утверждения, необходимо рассмотреть:

- используемые исходные данные;
- используемые допущения и методы, их согласованность с допущениями и методами предшествующих периодов;
- результаты работы эксперта в свете общего знания аудитором бизнеса и результатов прочих аудиторских процедур.

Чтобы удостовериться, что используемые исходные данные являются приемлемыми в данных обстоятельствах, аудитор рассматривает:

- вопрос направления запросов относительно любых процедур, выполненных экспертом, чтобы установить, являются ли исходные данные релевантными и надёжными;
- вопрос проведения обзора или тестирования данных, используемых экспертом.

Эксперт несёт ответственность за надлежащий характер и обоснованность используемых допущений и методов и их применение. Аудитор должен получить представление об используемых допущениях и методах и рассмотреть, являются ли они надлежащими и обоснованными, с учётом знания аудитором бизнеса и результатов прочих аудиторских процедур. Если результаты работы эксперта являются неудовлетворительными или не соответствуют другим доказательствам, аудитор должен решить данный вопрос. Это может включать об-

суждения с субъектом и экспертом, применение дополнительных аудиторских процедур, включая возможное привлечение другого эксперта или модификацию аудиторского отчёта.

Немодифицированный аудиторский отчёт не ссылается на работу эксперта. Такая ссылка может быть ошибочно воспринята как оговорка к аудиторскому мнению (заключению) или разделение ответственности, что не является ни тем, ни другим.

Если аудитор решает выпустить модифицированный аудиторский отчёт на основании участия эксперта, может оказаться целесообразным, при объяснении характера модификации, сослаться на работу эксперта или описать её. Аудитор должен получить разрешение эксперта, чтобы сделать такую ссылку. Если в таком разрешении отказано, а аудитор полагает, что ссылка необходима, аудитору, возможно, потребуется юридическая консультация.

5.2. ВЫБОРОЧНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ В АУДИТЕ

Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство может быть получено при:

1) отборе всех статей (100%-е изучение), если:

- в совокупности мало элементов;
- существует значительный риск и другие средства не обеспечивают достаточное и надлежащее аудиторское доказательство;
- могут быть использованы компьютерные технологии;

2) отборе определённых статей. Это целесообразно в отношении:

- статей с высокой стоимостью или ключевых статей;
- всех статей, превышающих определённую сумму;
- статей для получения информации, такой как по вопросам, например характера субъекта, характера операций и СВК;
- статей для тестирования действий по контролю;

3) формировании репрезентативной выборки статей из совокупности. Это можно выполнить, используя суждение или статистические методы.

Применение любого способа или их комбинации может оказаться приемлемым при определённых обстоятельствах.

Обоснованные выводы обычно можно получить при использовании выборочных методов аудита.

Аудиторские тесты делятся на две основные категории, тесты определённых статей и осуществление выборки, как это показано в табл. 5.1.

5.1. Различие между тестами определённых статей и аудиторской выборкой

Тесты определённых статей	Выборка
<p>Отдельные (значительные) статьи в ряду данных отбираются для изучения в силу своей значимости, величины, характера или метода регистрации. При идентификации значительных статей учитывают:</p> <ul style="list-style-type: none"> – любые статьи (операции), которые могут по отдельности привести к существенному искажению; – любые необычные или чувствительные статьи или раскрытия в финансовой отчётности; – любые статьи, которые очень восприимчивы к искажению 	<p>Это осуществление надлежащей беспристрастной выборки статей в совокупности, чтобы сделать вывод в отношении всего набора данных. Определить объём выборки можно, используя либо статистические, либо нестатистические методы. Заключение на основании статистической выборки могут быть выражены в математических терминах, таких как степень неопределённости, присущая тесту. Однако использование статистических методов не исключает необходимости вынесения аудитором профессионального суждения</p>

Аудиторская выборка предполагает применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100% статей в пределах класса операций или сальдо счетов. Выборка позволяет аудитору получить и оценить аудиторское доказательство в отношении некоторых характеристик отобранных статей. Далее можно сделать вывод относительно совокупности, из которой была сделана выборка. Существует два вида осуществления выборки:

- 1) статистическая выборка, при которой результаты процедуры могут быть математически спрогнозированы;
- 2) нестатистическая или экспертная выборка.

Статистическая выборка характеризуется следующими особенностями:

- случайный выбор образца;
- использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска выборки.

В любом образце, составляющем менее 100% совокупности, всегда существует риск того, что искажение может быть не выявлено, и что оно может превысить допустимый уровень искажения. Риск, свя-

занный с использованием выборки, может быть снижен путём увеличения объёма выборки, в то время как риск, не связанный с использованием выборки, может быть снижен с помощью надлежащего планирования, наблюдения и обзора соглашения.

Допустимый уровень искажения, приемлемый для аудитора, является значительным фактором в формировании заключения о совокупности. Он устанавливается в отношении существенности для финансовой отчётности в целом или более низкого уровня существенности, установленного для определённых классов операций, сальдо счетов или раскрытий. На объём выборки оказывает влияние разница между допустимым и ожидаемым уровнем исключений. Чем выше допустимый уровень исключений, тем меньше объём выборки.

Независимо от того, статистические или нестатистические методы используются, при подготовке к осуществлению выборки должны быть рассмотрены и задокументированы вопросы, которые перечислены в табл. 5.2.

Тесты должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить доказательства в отношении определённых утверждений, например, о существовании единиц запасов. Тест, разработанный в целях проверки существования, будет направлен на статьи, уже зарегистрированные как часть сальдо счетов или потока операций, тогда как тест на предмет полноты отражения будет направлен на другие статьи, которые указывают, должна ли сумма быть включена в соответствующую сумму финансового отчёта.

Тесты средств контроля часто разрабатываются таким образом, чтобы обеспечить низкий или умеренный уровень риска системы контроля (*высокий* или *умеренный* уровень уверенности (уверенность)) в отношении того, что тестируемое средство контроля эффективно функционирует.

Если первичное доказательство получено от тестов средств контроля, то приемлемым будет считаться высокий уровень уверенности. Если тесты средств контроля комбинируются с другими процедурами проверки по существу в отношении определённого утверждения, то всё, что требуется – это более низкий (*умеренный*) уровень уверенности, полученный от тестов средств контроля.

Выборка на обнаружение – это наименьший объём выборки, который способен обеспечить определённый шанс обнаружения уровня отклонения, который превышает допустимую сумму. В данном методе предполагается, что *никакие* отклонения не будут найдены в такой выборке, которые позволят аудитору утверждать, что система контроля функционирует эффективно.

5.2. Факторы, которые необходимо рассмотреть при проведении выборки

Вопросы, которые необходимо рассмотреть	Комментарии
Какова цель теста?	Это определит отправную точку для разработки теста
Каков опыт выполнения аналогичных тестов в предыдущие периоды?	Рассмотрите эффективность теста и существование и расположение отклонений, выявленных в отобранной выборке
Как определяется совокупность статей, подлежащих тестированию?	Тестирование несоответствующей совокупности может привести к тому, что цели тестирования не будут достигнуты или выводы будут недействительными
Какая единица выборки должна использоваться?	Цель теста и утверждение, на которое он будет направлен, определяют, какие статьи будут отобраны для тестирования
Статистический или нестатистический тест?	Статистический тест требует репрезентативной выборки
Как будет определяться отклонение в выборке?	Неспособность должным образом определить отклонение приведёт к тому, что время будет потеряно на рассмотрение незначительных исключений
Существуют ли специфические (существенные) статьи, которые могут быть исключены из выборки и оценены отдельно?	Если существуют более крупные операции или сальдо в совокупности, которые можно оценить отдельно, это может привести к уменьшению необходимости полагаться на выборку остальных статей в совокупности
Существуют ли в пределах определённой совокупности подгруппы, которые могут быть протестированы отдельно?	Если существует очень значительная подгруппа, выборка данных статей может оказать влияние на уровень уверенности, требуемый от других подгрупп. Если подгруппы тестируются отдельно, в конце теста результаты можно объединить
Какой уровень уверенности требуется от теста?	Это позволит определить объём выборки. Статистический вывод нельзя сделать, если объём выборки слишком мал
Каков максимально допустимый уровень отклонения?	Выборка не рассматривается, если существует вероятность того, что будет найдено много отклонений

Если ожидается какой-либо уровень отклонения в отношении эффективности функционирования системы контроля, рекомендуется рассмотреть альтернативные подходы к сбору аудиторских доказательств.

Объём выборки высчитывается по следующей формуле:

$$\text{Объём выборки} = \text{Фактор уверенности} \times \\ \times \text{Максимально допустимый уровень отклонения.}$$

Для отбора отдельных статей используют генератор случайных чисел или другой соответствующий метод. Все статьи в совокупности должны иметь равный шанс на то, чтобы быть отобранными.

На основании 95%-го уровня уверенности (5%-й уровень отклонения), предполагается, что:

- выборка, состоящая из 60 статей и только одного отклонения, обеспечит *высокий* уровень уверенности. При обнаружении двух отклонений может быть получен *умеренный* уровень уверенности. Если обнаружено более двух отклонений, уверенность от тестирования системы контроля не может быть получена;

- выборка, состоящая из 30 статей и без отклонений, обеспечит *высокий* уровень уверенности. При обнаружении единственного отклонения может быть получен только *умеренный* уровень уверенности. Если обнаружено более одного отклонения, не может быть получено никакой уверенности;

- выборка, состоящая из 10 статей и без отклонений, обеспечит *умеренный* уровень уверенности. Если обнаружено отклонение, не может быть получено никакой уверенности.

Чем выше риски существенных искажений, тем больше масштаб требуемых процедур проверки по существу. В тех случаях, когда планируется полагаться на эффективность функционирования средства внутреннего контроля, может также потребоваться увеличение масштаба процедур проверки по существу при неудовлетворительных результатах тестов средств контроля.

Прежде чем разработать тест, рассмотрите следующее:

- каков первичный источник доказательства для каждого утверждения и каков вторичный? Это поможет обеспечить правильную направленность действиям по аудиту;

- существует ли более эффективное средство тестирования, чем прямая репрезентативная выборка? Крупные или необычные статьи могут быть извлечены из совокупности для отдельной оценки. Совокупность можно также стратифицировать на подгруппы;

- обеспечит ли использование компьютеризированных приёмов аудита (КПА) более эффективный результат?

5.3. Факторы уровня уверенности

Уровень уверенности	Фактор уверенности	Уровень уверенности	Фактор уверенности
50%	0,7	80%	1,6
55%	0,8	85%	1,9
60%	0,9	90%	2,3
65%	1,1	95%	3,0
70%	1,2	98%	3,7
75%	1,4	99%	4,6

Объём выборки для процедур проверки по существу обычно основывается на требуемом уровне уверенности. На него влияют доказательства, полученные из других источников, включая аналитические процедуры, объём совокупности и существенность.

Отбор факторов уверенности на основании требуемого уровня уверенности кратко показан в табл. 5.3.

Объёмы выборки (при использовании выборки на основе денежной единицы) могут быть определены следующим образом:

Шаг 1 – Вычислить интервал выборки.

Интервал выборки = Точность (Существенность) / Фактор уверенности.

Точность должна дисконтироваться на предмет любых ожидаемых в выборке отклонений. Например, если ожидаемые отклонения не превышают 1/3 существенности, а субъект исправит все замеченные отклонения, точность в отношении оставшейся существенности может быть установлена на 2/3.

Шаг 2 – Вычислить объём выборки.

Объём выборки = Тестируемая совокупность / Интервал выборки.

Шаг 3 – Осуществить выборку.

Следует удалить все статьи с высокой стоимостью и ключевые статьи из совокупности (для отдельного рассмотрения) и вычислить интервал выборки. Затем выбрать случайную отправную точку для выбора первой статьи. Каждый последующий выбор делается на основании значения предыдущей выбранной статьи плюс один интервал выборки.

Например, интервал выборки при уровне существенности 15 000 € и уверенности 95% равен:

$$15\,000\ \text{€} / 3,0 = 5000\ \text{€}.$$

Если генеральная совокупность составляет 177 203 €, а специфические статьи – 38 340 €, то объём выборки:

$$(177\,203\ \text{€} - 38\,340\ \text{€}) / 5000\ \text{€} = 28.$$

Если первая статья выбрана случайно на 436 €, следующая статья должна быть выбрана из операции или сальдо с совокупным значением 5436 €. Третья статья будет выбрана из операции или сальдо с совокупным значением 10 436 € и так далее, пока 28 статей не будут отобраны.

Эффективный набор аудиторских процедур, разработанных с учётом оценённых рисков и специфических утверждений, может содержать смесь тестов средств контроля и процедур проверки по существу.

Аналитические процедуры проверки по существу будут основным тестом сальдо счетов или они будут использоваться в комбинации с другими детальными тестами, соответствующим образом уменьшенными в масштабе. Простые аналитические процедуры (такие как сравнение результатов прошлого года с результатами текущего года) могут помочь идентифицировать проблему, которая должна быть рассмотрена, но дают мало дальнейших аудиторских доказательств. Этот тип аналитических процедур может использоваться в получении понимания субъекта, выполнении процедур по оценке риска и рассмотрении окончательной финансовой отчётности.

При разработке аналитических процедур проверки по существу, аудитор должен:

- определить сумму расхождения с ожиданиями, которая может быть принята без дальнейшего исследования. Эта процедура определяется, прежде всего, существенностью и соответствием желательному уровню уверенности;
- рассмотреть возможность того, что комбинация искажений в определённом сальдо счетов, классе операций или раскрытии может в совокупности привести к недопустимой сумме;
- повысить желательный уровень уверенности при увеличении риска существенных искажений.

Аудиторские процедуры должны быть разработаны таким образом, чтобы оценить, соответствует ли общее представление финансовой отчётности, включая соответствующие раскрытия, применимой основе представления финансовой отчётности.

Эти аудиторские процедуры должны рассматривать:

- представлены ли отдельные отчёты таким образом, что отражают соответствующую классификацию и описание финансовой информации;
- включает ли представление отчётности адекватное раскрытие существенных вопросов. Это включает форму, структуру и содержание финансовых отчётов и прилагаемых к ним примечаний, сумму предоставленных деталей, классификацию статей в отчётах и основания представленных сумм;
- раскрыло ли руководство определённые вопросы в свете данных обстоятельств и факты, о которых аудитору стало известно на момент подписания аудиторского отчёта.

5.3. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ВЫПОЛНЕННОЙ РАБОТЫ

Документирование файлов обеспечивает регистрацию фактического выполнения работы и формирует основание для подготовки аудиторского отчёта. Оно используется для контроля качества и для инспектирования третьими лицами.

Цели документирования:

- создать основу для выводов аудиторов в отношении каждого релевантного утверждения финансовой отчётности;
- продемонстрировать соответствие профессиональным стандартам;
- продемонстрировать соответствие финансовой отчётности бухгалтерскими записями, которые лежат в её основе.

Аудиторская документация должна быть достаточной, чтобы:

- помочь в планировании и проведении аудита;
- помочь лицам, проводящим обзор, в выполнении их обязанностей в соответствии с профессиональными стандартами;
- продемонстрировать, что аудиторская работа была выполнена;
- зарегистрировать вопросы, значимость которых сохраняется для будущих аудитов субъекта;
- позволить опытному аудитору провести обзор контроля качества и инспектирование в соответствии со стандартами аудита.

Аудиторская документация должна быть оформлена таким образом, чтобы опытный аудитор, который прежде не имел отношения к данному аудиту, мог понять (без необходимости в каких-либо устных объяснениях):

- природу, сроки и масштаб выполненных процедур;
- результаты процедур и полученных аудиторских доказательств;
- характер значительных вопросов и сделанных выводов.

Подробнее о составе аудиторской документации см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30208812.

Аудиторская документация, как правило, является собственностью аудиторской фирмы. Выписки или копии записей субъекта могут быть включены как часть аудиторской документации в случае необходимости. Эта документация не является заменой для бухгалтерских записей субъекта.

Многие аудиторские фирмы заменили бумажные файлы по соглашениям на электронные. Существуют два типа электронных документов. Первый часто упоминается как «незавершённое производство», а второй как «статическая информация».

«Незавершённое производство» представляет собой динамическую информацию, которая развивается и обновляется по мере проведения аудита. Данная динамическая информация включает: формы аудиторских документов и шаблоны писем, знания об отрасли и ключевые показатели результатов, вопросники, древовидные логические схемы, политику фирмы, диагностику и финансовые данные, информацию и допущения предыдущего года, которые могут быть использованы при выполнении аналитических процедур в текущем году. Эта информация часто содержится в приложениях программного обеспечения и электронных инструментах аудита.

Второй тип электронных документов – статическая информация, включает заключительные документы по файлу, такие как финансовая отчётность и заполненные рабочие документы, которые не будут изменяться и могут потребоваться для ссылки в будущих годах. Заключительные документы должны быть сохранены в таком формате, в котором информация может быть легко восстановлена в последующих годах. Многие фирмы сейчас хранят свои заключительные документы по файлу в среде, называемой форматом переносимого документа (PDF). Формат PDF принят и используется государственными органами и аудиторскими фирмами всего мира. Политика фирмы должна указывать, что заключительные документы не должны редактироваться.

Следует отметить три важных принципа в использовании электронных инструментов в подготовке рабочих документов:

- 1) все требования МСА применяются;
- 2) электронные файлы требуют управления электронной документацией;
- 3) заключительные документы должны храниться и быть доступными в соответствии с политикой фирмы о хранении файлов.

Датирование аудиторского отчёта (заключения) показывает, что аудиторская работа завершена. После этой даты прекращается ответственность по поиску дальнейших аудиторских доказательств.

После даты аудиторского отчёта (заключения) предусматривается 60-дневный период для того, чтобы удостовериться, что все доказательства задокументированы, а аудиторский файл собран и завершён.

Внесение изменений в аудиторский файл производится следующим образом:

1. МЕЖДУ датой аудиторского отчёта (заключения) и датой заполнения документации.

Технические изменения:

- задокументируйте полученные аудиторские доказательства и информацию о лицах, подготовивших и осуществивших обзор каждого документа, и любые дополнительные записи к файлу, которые могут требоваться;

- удалите устаревшую документацию;

- отсортируйте, упорядочите и сделайте перекрёстную ссылку на рабочие документы;

- поставьте подтверждающую подпись на контрольные листы завершения, касающиеся процесса сборки файла.

Для изменений в аудиторских доказательствах или сделанных выводах должна быть подготовлена дополнительная документация, касающаяся трёх ключевых вопросов:

1) когда и кем такие дополнения были сделаны и рассмотрены;

2) специфические причины для дополнений;

3) влияние дополнений на заключения по аудиту.

2. ПОСЛЕ даты заполнения документации НИКАКИЕ документы не удаляются из аудиторского файла, пока не истёк срок хранения.

Если необходимо внести дополнения (включая поправки) в аудиторскую документацию после даты заполнения документации, следует ответить на три ключевых вопроса об изменениях в аудиторском доказательстве, как описано выше, независимо от характера дополнений.

Должны быть установлены политика и процедуры для поддержания конфиденциальности, целостности, доступности и восстановимости документации по проекту.

Срок хранения документов по проекту обычно не менее пяти лет с даты аудиторского отчёта. Эти сроки хранения документации могут быть дольше, если это предусмотрено требованиями местного законодательства и собственными требованиями фирмы. Процедуры хранения документации должны также быть направлены на:

1. **Восстановление файла.** Как фирма восстанавливает и осуществляет доступ к документации в течение срока её хранения?

2. **Регистрацию изменений.**

3. **Доступ и обзор.** Какие процедуры применяются для предоставления уполномоченным внешним сторонам доступа и проведения обзора определённой документации по проекту в целях осуществления контроля качества?

5.4. ПРЕДСТАВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА

В ходе аудита руководство делает ряд представлений аудитору, устных и письменных, которые могут быть использованы как аудиторское доказательство в дополнение к другим процедурам.

Представления руководства субъекта не должны использоваться в качестве замены других аудиторских процедур или единственного источника доказательств по значительным вопросам аудита.

Представления руководства субъекта могут быть:

- устными, как запрашиваемыми, так и незапрашиваемыми;
- письменными, выраженными либо в явной форме, например в письме-представлении руководства субъекта, либо в неявной форме, например, содержащимися в предоставленной финансовой информации.

Формы представлений руководства субъекта:

- вопросы, сообщаемые при обсуждениях;
- вопросы, сообщаемые с помощью электронных средств связи;
- графики, анализы и отчёты, подготовленные субъектом;
- внутренние и внешние меморандумы или корреспонденция;
- протоколы собраний представителей собственников;
- подписанные копии финансовой отчётности;
- письмо-представление руководства субъекта.

В какой бы форме не было дано представление, оно должно быть задокументировано в аудиторском файле. Такое документирование принимает форму меморандума обсуждений с руководством субъекта; или письменных представлений, полученных от руководства субъекта.

Вопросы, которые необходимо рассмотреть при оценке представлений руководства субъекта:

- можно ли ожидать, что лицо, делающее представления, объективно и хорошо осведомлено о теме вопроса?
- обосновано ли представление в свете:
 - 1) понимания аудитором субъекта и его среды?
 - 2) других полученных доказательств, включая другие представления, полученные от руководства субъекта?
 - 3) других доказательств, полученных при выполнении процедур, направленных на достижение других целей аудита?

Для подтверждения намерения руководства субъекта аудитор рассматривает такие источники доказательств, как протоколы собраний совета директоров, протоколы собраний инвестиционных комитетов, юридические документы или внутреннюю корреспонденцию и электронные письма.

Если другое полученное доказательство противоречит представлению руководства субъекта, аудитор определяет, какие дальнейшие процедуры следует выполнить, чтобы подтвердить или опровергнуть представление. Аудитор должен установить:

- существует ли причина сомневаться в честности и порядочности руководства субъекта? Если да, аудитор должен обсудить данный вопрос с представителями собственников и рассмотреть влияние оценки рисков и необходимость выполнения дальнейших аудиторских процедур;

- будет ли целесообразным и обоснованным полагаться и в дальнейшем на другие представления руководства субъекта?

Получение письменных представлений от руководства направлено на:

- подтверждение представлений, предоставленных в явной или неявной форме в ходе аудита;

- подтверждение и документирование того, что такие представления сохраняют свою приемлемость;

- снижение вероятности неправильного понимания аспектов, составляющих предмет таких представлений.

Вопросы, которые необходимо включить в письмо-представление руководства:

- представления, касающиеся статей, которые, по отдельности или в совокупности, являются существенными для отчётности;

- представления, не касающиеся непосредственно статей, которые являются существенными для отчётности, но значительными для соглашения, по отдельности или в совокупности;

- представления, значимые для суждений или оценок руководства, являющихся существенными для финансовой отчётности, по отдельности или в совокупности.

Условие об *ответственности руководства* за предоставление письменных представлений включается в письмо-соглашение.

От руководства субъекта необходимо получить письменное подтверждение о том, что предоставленные в ходе аудита представления являются действующими на дату аудиторского отчёта. Поскольку события и операции до даты аудиторского отчёта могут потребовать корректировки или раскрытия в финансовой отчётности, необходимо

убедиться, что письменные представления руководства не подписаны до даты аудиторского отчёта, но получены перед выпуском аудиторского отчёта. Письмо-представление руководства должно быть подписано членами руководства, несущими полную ответственность за финансовые и операционные вопросы и хорошо осведомлёнными о вопросах, охваченных представлениями.

Письменные представления должны быть составлены *специальным образом*, чтобы отразить специфические для бизнеса или отрасли субъекта вопросы, а также вопросы, специфические для соглашения. В случае необходимости письменные представления могут включать:

- знания об обязательствах или условных обязательствах, являющихся результатом экологических аспектов;
- надлежащее признание, оценку и раскрытие экологических аспектов в финансовой отчётности;
- надлежащее определение, учёт и раскрытие в финансовой отчётности затрат, активов и обязательств, связанных с будущим вознаграждением сотрудников;
- информацию об операциях и событиях, имеющих отношение к производным финансовым инструментам;
- надлежащий характер принципов учётной политики и их применение для сложных областей бухгалтерского учёта и областей, подразумевающих использование суждения и оценок руководства.

Если аудиторский отчёт охватывает сравнительную отчётность, следует получить письменные представления в отношении всех охваченных периодов.

Отказ руководства субъекта предоставить письменное представление, требуемое аудитором, представляет ограничение масштаба аудита и приведёт к выражению мнения с оговорками или отказу от выражения мнения. В этом случае аудитор анализирует возможность полагаться на другие представления, сделанные руководством в ходе аудита и любые дополнительные последствия отказа для аудиторского отчёта.

6. ЗАВЕРШЕНИЕ ПРОЦЕССА АУДИТА

6.1. ОЦЕНКА АУДИТОРСКОГО ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Цели оценки аудиторского доказательства состоят в том, чтобы после рассмотрения всех полученных данных решить:

- являются ли оценки рисков существенных искажений (РСИ) на уровне утверждений надлежащими;
- получены ли доказательства, достаточные для уменьшения РСИ в финансовой отчётности до приемлемо низкого уровня.

Аудит требует применения позиции профессионального скептицизма каждым членом команды, продолжающихся обсуждений на протяжении всей работы по соглашению и осуществления своевременных модификаций запланированных процедур, отражающих любые изменения в первоначальной оценке рисков. Это поможет уменьшить риск:

- пропуска подозрительных обстоятельств;
- чрезмерного обобщения при формировании выводов;
- использования ошибочных допущений при планировании или модифицировании аудиторских процедур.

Если обнаружены искажения или отклонения в запланированных процедурах, следует рассмотреть:

- причину искажения или отклонения (существуют ли признаки возможного мошенничества или указывают ли искажения или отклонения на ранее не выявленный риск или недостаток СВК, который может быть существенным?);
- влияние на оценки рисков и запланированные процедуры;
- необходимость модифицировать или выполнить дальнейшие аудиторские процедуры.

Прежде чем оценить результаты выполненных процедур и любых возникающих искажений, следует решить вопрос о том, необходимо ли пересмотреть установленные уровни *существенности* для отчётности в целом и уровням существенности для определённого класса операций, сальдо счетов или раскрытий на основании:

- новой информации, такой как фактические финансовые результаты, существенно отличающиеся от ожидаемых результатов;
- изменения в понимании субъекта и его операций.

Если пересмотр необходим, аудитор рассматривает его влияние на оценённые риски и дальнейшие аудиторские процедуры.

В результате выполнения запланированных тестов может быть получена информация, которая потребует модификации первоначальной оценки рисков.

Оценка возможных изменений оценённых РСИ предполагает получение ответов на следующие вопросы:

Подтверждают ли результаты выполненных тестов средств контроля запланированный уровень снижения риска?

Существуют ли доказательства игнорирования руководством субъекта существующей СВК?

Являются ли потенциальные искажения результатом недостатков СВК, о которых следует сообщить руководству субъекта?

Идентифицирует ли доказательство какие-либо новые предпринимательские риски, факторы риска мошенничества или игнорирования руководством системы контроля?

Противоречит ли полученное доказательство другим источникам информации или существующему пониманию субъекта?

Существует ли доказательство того, что принципы учётной политики применялись непоследовательно?

Обосновывает ли доказательство прогнозируемые отношения между финансовыми и нефинансовыми данными?

Существует ли доказательство наличия необычных обстоятельств, которые могут указывать на мошенничество?

Существует ли доказательство, ставящее под сомнение надёжность представлений, сделанных руководством субъекта?

Могут ли искажения, обнаруженные в расчётных оценках и оценках по справедливой стоимости, указывать на возможные случаи предвзятости руководства субъекта?

Представляют ли искажения, по отдельности или в совокупности со всеми другими неисправленными искажениями, существенное искажение для финансовой отчётности в целом?

Если первоначальная оценка рисков изменилась, подробности этого должны быть задокументированы и должна быть определена пересмотренная оценка рисков. Должна быть представлена подробная информация о том, как был изменён детальный план аудита в ответ на пересмотренную оценку рисков.

Некоторые из факторов, требующих рассмотрения при оценке достаточности и надлежащего характера аудиторского доказательства:

1. **Существенность искажений.** Насколько значительно искажение в рассматриваемом утверждении и какова вероятность того, что оно будет существенно влиять на финансовую отчётность?

2. **Ответы руководства субъекта.** Насколько оперативно реагирует руководство субъекта на результаты аудита и насколько эффективно реагирует СВК на факторы риска?

3. **Предыдущий опыт.** Каков был предыдущий опыт выполнения подобных процедур, и были ли идентифицированы искажения?

4. **Результаты выполненных аудиторских процедур.** Подтверждают ли результаты выполненных аудиторских процедур их цели, и существуют ли признаки мошенничества или ошибки?

5. **Качество информации.** Позволяют ли источник и надёжность доступной информации подтвердить аудиторские заключения?

6. **Убедительность.** Насколько убедительным является аудиторское доказательство?

7. **Понимание субъекта.** Подтверждает или противоречит полученное доказательство результатам процедур по оценке?

Если невозможно получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор должен выразить мнение с оговорками или отказаться от выражения мнения.

В дополнение к выполнению аналитических процедур в целях оценки рисков и затем позднее в качестве процедуры проверки по существу МСА 520 требует применения аналитических процедур при завершении аудита или близко к завершению аудита при формировании общего заключения. Цель состоит в том, чтобы:

- идентифицировать ранее непризнанный РСИ;
- удостовериться в том, что заключения, сформированные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчётности, могли быть подтверждены;
- способствовать формированию общего заключения относительно достоверности финансовой отчётности.

Если выявлены новые риски, аудитор может изменить запланированные процедуры или переоценить результаты выполненных процедур. Искажения могут быть обнаружены в результате:

1. **Выполнения аудиторских процедур.** Некоторые искажения могут быть выявлены в результате выполнения специфических аудиторских процедур по нерепрезентативным выборкам.

2. **Прогнозирования результатов выборки.** Для того чтобы определить возможное совокупное искажение, необходимо экстраполировать искажения, выявленные в репрезентативной выборке на выборочную совокупность.

3. **Расхождения с расчётными оценками.** Оценка субъекта может не входить в допустимый диапазон для данной конкретной расчётной оценки, включая оценки по справедливой стоимости.

4. **Неисправленные искажения в капитале на начало периода.** Неисправленные искажения предыдущих периодов, которые влияют на капитал, могут повлиять на доходы в текущем периоде.

5. **Представления или раскрытия финансовой отчётности.** Проверяется соответствие раскрытий финансовой отчётности или

представлений применимой основе представления финансовой отчётности.

Искажения, выявленные в результате аудиторских процедур, следует обсудить с руководством субъекта. От руководства субъекта требуется внести корректировки в бухгалтерские записи. Другие виды искажений могут включать неправильную классификацию сумм в финансовой отчётности, прогнозы в отношении отклонений в репрезентативной выборке или качественный тип искажения. Эти искажения также обсуждаются с руководством субъекта.

Искажения, идентифицированные в ходе аудита, кроме тех, которые являются явно несущественными, должны быть обобщены. Эти искажения можно подразделить на искажения фактов, искажения суждений и прогнозируемые искажения.

Количественные искажения могут быть агрегированы таким образом, чтобы оценить общее воздействие на отчётность. Некоторые искажения (такие как неполные или неточные раскрытия) и качественные результаты (возможное существование мошенничества) не могут быть агрегированы. Эти искажения должны быть задокументированы и оценены по отдельности. Для того чтобы можно было оценить совокупный эффект неисправленных искажений, их следует задокументировать в рабочем документе, ведущемся централизованно. В этом документе отражается сумма всех неисправленных искажений, которые были выявлены. Существует ряд этапов в процессе агрегирования, на которых можно рассмотреть воздействие искажений. Они включают:

- влияние на определённое сальдо счёта или класс операций;
- воздействие на общую сумму текущих активов и текущих обязательств;
- воздействие на общую сумму активов и обязательств;
- воздействие на общие доходы и расходы;
- воздействие на чистый доход.

Возможный подход к агрегированию искажений проиллюстрирован в табл. 6.1.

Если совокупность искажений, накопленных во время аудита, приближается к уровню существенности, следует решить, необходимо ли пересмотреть общую стратегию аудита и детальный план аудита. Это можно сделать следующим образом:

- добиться, чтобы руководство субъекта повторно проверило определённые области, где существуют риски, и исправило финансовую отчётность с учётом результатов;
- выполнить дальнейшие аудиторские процедуры;
- добиться, чтобы руководство субъекта обратило внимание на идентифицированные и вероятные искажения.

При формировании заключения относительно того, вызывают ли неисправленные искажения, индивидуально или в совокупности, существенные искажения отчётности в целом, аудитор должен рассмотреть следующие факторы:

- масштаб и характер искажений в отношении отчётности в целом, определённых классов операций, сальдо счетов и раскрытий и определённых обстоятельств их возникновения;
- ограничения, присущие оценочному или статистическому тестированию;
- насколько близок вероятный уровень совокупного искажения к установленному уровню существенности;
- вероятность мошенничества, при котором искажения небольших сумм могут существенно влиять на отчётность;
- эффект неисправленных искажений прошлых периодов.

Руководство субъекта несёт ответственность за корректировку отчётности, которая подтверждается посредством получения письменного представления от руководства. В представлении может указываться, что неисправленные искажения являются, по мнению руководства, несущественными. Если руководство отказывается исправить некоторые или все искажения, аудитор должен:

- получить представление о причинах отказа;
- учесть это при оценке того, свободна ли финансовая отчётность в целом от существенных искажений.

Заключительный шаг в процессе оценки – отражение всех значительных результатов или вопросов в документе по завершению проекта. Этот документ должен включать выводы об информации, которую аудитор идентифицировал в отношении значительных вопросов, которые не соответствуют или противоречат итоговым заключениям аудитора.

6.2. ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ С ПРЕДСТАВИТЕЛЯМИ СОБСТВЕННИКА

Цель обмена информацией с лицами, наделёнными руководящими полномочиями:

- описать обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчётности, а также масштаб и сроки проведения аудита;
- получить информацию, относящуюся к аудиту;
- обеспечить выполнение этими лицами обязанностей по надзору за процессом подготовки финансовой отчётности.

Представители собственников несут ответственность за:

- подготовку надёжной финансовой отчётности;
- эффективность и результативность операций;

- соблюдение требований применимого законодательства;
- представление отчётности заинтересованным сторонам.

Вопросы аудита, представляющие интерес для управления, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора.

Аудитор не обязан разрабатывать аудиторские процедуры специально для выявления вопросов, представляющих интерес для управления, если это не предусмотрено или не требуется стандартами аудита определённой страны или законодательством. Чтобы избежать недоразумений, письмо-соглашение по аудиту может оговаривать:

- что сообщать следует только о тех вопросах, представляющих интерес для управления, которые привлекли внимание аудитора при проведении аудита;
- кому будут сообщены данные вопросы;
- любые специфические вопросы, представляющие интерес для управления, о которых необходимо сообщить.

Аудитор должен убедиться, что о вопросах, представляющих интерес для управления, своевременно сообщается представителям собственника, и они могут предпринять соответствующие действия.

За исключением тех случаев, когда вопрос имеет отношение к компетентности или порядочности руководства субъекта, аудитор сначала должен обсудить вопросы аудита, представляющие интерес для управления, с этим руководством. Первоначальные обсуждения служат для разъяснения фактов и вопросов и дают руководству субъекта возможность предоставить дальнейшую информацию.

Вопросы, представляющие интерес для управления, см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30209008&search=%D0%9C%D0%A1%D0%90%20260&spos=1&tSynonym=1&tShort=1&tSuffix=1.

Распространённым способом обмена информацией с лицами, наделёнными руководящими полномочиями, является подготовка письма, в котором указываются вопросы, представляющие интерес. Такое письмо обеспечивает регистрацию того факта, что о вопросах было сообщено.

Если о данных вопросах сообщается устно, детали обсуждения всё же должны быть зарегистрированы для рабочих документов. Такой документ должен представлять вопросы, о которых было сообщено, и любые полученные ответы.

6.3. АУДИТОРСКИЙ ОТЧЁТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)

Итоговым шагом процесса аудита является оценка выводов, сделанных на основании полученного аудиторского доказательства, и подготовка надлежащим образом сформулированного аудиторского отчёта.

Немодифицированный аудиторский отчёт содержит стандартную формулировку, которая обеспечивает меру единообразия его формы и содержания. Это облегчает понимание и помогает идентифицировать необычные обстоятельства при их возникновении.

Мнение аудитора относительно основы представления финансовой отчётности формируется в контексте применимой основы представления финансовой отчётности.

Формирование мнения о финансовой отчётности предполагает осуществление следующих пяти шагов.

Шаг 1 – Оценка полученного аудиторского доказательства.

Было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство для снижения рисков существенных искажений в финансовой отчётности до приемлемо низкого уровня?

Шаг 2 – Оценка влияния неисправленных искажений и качественных аспектов учётной практики субъекта. Существует ли разумная уверенность в том, что отчётность в целом не содержит существенных искажений?

Шаг 3 – Оценка того, была ли финансовая отчётность подготовлена (представлена) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчётности. Включает оценку:

- соответствия выбранной и применяемой учётной политики основе представления финансовой отчётности, является ли она обоснованной в сложившейся ситуации;
- обоснованы ли расчётные оценки, сделанные руководством;
- является ли информация, представленная в финансовой отчётности, релевантной, надёжной, сопоставимой и понятной;
- обеспечивает ли отчётность достаточные раскрытия, чтобы пользователи могли понять влияние существенных операций и событий на информацию, представленную в финансовой отчётности.

Шаг 4 – Оценка справедливого представления финансовой отчётности. Аудитор определяет:

- согласуется ли отчётность после корректировок, сделанных руководством по результатам аудита, с пониманием субъекта и его среды?
- справедливо ли изображают общее представление, структура и содержание отчётности основные операции и события?

Шаг 5 – Выполнение аналитических процедур. Аналитические процедуры, выполненные в конце аудита, помогают подтвердить выводы, сформированные во время аудита.

Основные компоненты аудиторского отчёта.

Адресат определяется в соответствии с условиями соглашения или требованиями местных нормативных актов. Обычно адресуется акционерам или лицам, наделённым руководящими полномочиями.

Вводный параграф идентифицирует субъект, финансовая отчётность которого аудирована. В этом параграфе указывается, что отчётность была проаудирована, и наименование каждого отчёта, который составляет полный комплект отчётности.

Параграф содержит ссылку на основные принципы учётной политики и прочие пояснительные примечания, указывает дату и период, охватываемый отчётностью.

Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчётности. Такая ответственность включает:

- разработку, внедрение и обеспечение СВК, соответствующей подготовке и справедливому представлению отчётности, не содержащей существенных искажений;
- выбор и применение надлежащих принципов учётной политики;
- подготовку расчётных оценок, обоснованных в данных обстоятельствах.

Ответственность аудитора. Указывает, что ответственность аудитора состоит в том, чтобы выразить *мнение* об отчётности на основании аудита, который проводился в соответствии с МСА. Описание аудита содержит ссылку на то, что аудит предполагает выполнение процедур для получения доказательства в отношении сумм и раскрытий в финансовой отчётности. Выбор процедур зависит от суждения аудитора, включая оценку РСИ отчётности. При оценке таких рисков аудитор рассматривает СВК в целях разработки обоснованных аудиторских процедур, но не в целях выражения мнения об эффективности внутреннего контроля субъекта. Здесь же указывается, что аудит включает оценку целесообразности используемых принципов учётной политики, обоснованности расчётных оценок, сделанных руководством субъекта, а также общего представления финансовой отчётности.

Указывает, что аудитор полагает, что полученное им аудиторское доказательство является достаточным и надлежащим, чтобы обеспечить основание для формирования мнения.

Мнение аудитора о том, даёт ли финансовая отчётность достоверное и справедливое представление, или представлена ли справедливо во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления отчётности. Если в качестве основы представления отчётности не используются МСФО, формулировка мнения должна указывать на юрисдикцию или страну происхождения основы представления финансовой отчётности.

Прочие вопросы. Стандарты, национальное законодательство или общепринятая практика могут допускать или требовать от аудитора разработки аспектов, которые предоставляют дальнейшее объяснение ответственности аудитора в отношении проведения аудита финансовой отчётности или подготовки аудиторского отчёта по ней. Такие аспекты могут рассматриваться в отдельном параграфе, следующем за параграфом, выражающим мнение аудитора.

В некоторых случаях от аудиторов требуется отчёт по *прочим аспектам*, например выполнение дополнительных специфических процедур или мнение о специфических аспектах, таких как адекватность бухгалтерских книг и записей. Прочие аспекты должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского отчёта, который следует за параграфом, выражающим мнение аудитора.

Подпись аудитора представляет собой название фирмы, имя аудитора или и то и другое – в зависимости от того, что принято в конкретной юрисдикции.

Дата отчёта (заключения), которая не должна быть раньше даты получения аудитором достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается его мнение. Они включают доказательства того, что:

- был подготовлен полный комплект отчётности субъекта;
- был рассмотрен эффект событий и операций, которые имели место вплоть до указанной даты;
- лица, наделённые руководящими полномочиями, заявили о том, что они принимают ответственность за подготовку отчётности.

Адрес аудитора указывает местоположение практики аудитора.

Стандартная формулировка для аудиторского отчёта (заключения) о финансовой отчётности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимыми общепринятыми принципами бухгалтерского учёта (ОПБУ), выражающего мнение без оговорок, см. http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30207627.

Аудит может считаться проведённым в соответствии с МСА и национальными стандартами только в том случае, если аудитор:

- выполняет требования *каждого* значимого для аудита МСА;
- выполняет дальнейшие аудиторские процедуры, необходимые для соблюдения требований национальных стандартов;
- идентифицирует юрисдикцию или страну происхождения стандартов аудита в аудиторском отчёте (заключении);
- уверен в том, что каждый из стандартных элементов отчёта, указанных выше, был включён в отчёт (заключение).

Такая отсылка не применима, если существует конфликт между требованиями к отчётности в МСА и национальных стандартах аудита.

В таких случаях в аудиторском отчёте (заключении) делается ссылка только на те стандарты аудита, которые соблюдал аудитор.

Любая дополнительная информация (не охваченная мнением аудитора), предоставляемая вместе с финансовой отчётностью, должна быть чётко дифференцирована от аудированной отчётности. Иначе мнение аудитора будет рассматриваться как охватывающее такую дополнительную информацию. Дифференцирования неаудированной дополнительной информации можно добиться следующим образом:

- чётко обозначив такую информацию как неаудированную;
- удостоверившись в том, что неаудированные примечания не смешаны с аудированными примечаниями;
- попросив руководство субъекта поместить неаудированную информацию вне комплекта финансовой отчётности или удалить любые перекрёстные ссылки из финансовой отчётности на неаудированные дополнительные приложения или примечания;
- указав номера страниц в аудиторском отчёте (заключении), на которых представлена аудированная финансовая отчётность.

Если представление субъектом какой-либо неаудированной дополнительной информации не дифференцирует её достаточно чётко от аудированной финансовой отчётности, аудитор должен указать в аудиторском отчёте, что данная информация не аудировалась.

Существование неаудированной дополнительной информации не освобождает аудитора от ответственности по ознакомлению с данной информацией в целях идентификации существенных несоответствий с аудированной финансовой отчётностью.

После выпуска своего отчёта аудитор может узнать о возможном или фактическом искажении в финансовой отчётности. Первый шаг – обсудить как можно скорее данный вопрос с руководством субъекта.

Если искажение имеет место и необходимо немедленно сделать соответствующее раскрытие, руководство субъекта может решить:

- уведомить лица, которые полагаются на финансовую отчётность, о том, что было обнаружено искажение;
- выпустить как можно скорее пересмотренную финансовую отчётность или раскрыть пересмотр в финансовой отчётности следующего периода, когда выпуск такой отчётности неизбежен.

Аудиторский отчёт о пересмотренной финансовой отчётности должен быть чётко дифференцирован от первоначального отчёта. Это можно сделать, добавив заключительный параграф к отчёту, объясняющий, что предыдущий отчёт, датированный (дата), был отменён, и что финансовая отчётность была пересмотрена.

В некоторых случаях может иметь место разногласие между руководством субъекта и аудитором относительно:

- того, было ли допущено искажение;
- дальнейшего участия аудитора;
- того, следует ли информировать пользователей первоначального отчёта;
- того, как быстро и каким образом их нужно информировать.

Эти разногласия должны рассматривать представители собственников. Если разногласие сохраняется, аудитор может получить юридическую консультацию.

Если в финансовой отчётности предоставляется *сравнительная информация*, аудитор должен определить, соответствует ли сравнительная информация во всех существенных отношениях основе представления отчётности. Поскольку основы представления отчётности могут отличаться у разных стран, сравнительная финансовая информация также может быть представлена по-разному.

Как правило, существует два типа сравнительного представления:

- 1) сравнительные данные;
- 2) сравнительная финансовая отчётность.

Сравнительные данные – когда суммы и прочие раскрытия за предыдущий период включаются как неотъемлемая часть отчётности текущего периода. Должно быть получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, что сравнительные данные отвечают требованиям применимой основы представления отчётности.

Масштаб аудиторских процедур, выполняемых в отношении сравнительных данных, значительно меньше процедур для аудита данных текущего периода и обычно ограничивается подтверждением того, что сравнительные данные были верно представлены и должным образом классифицированы.

Аудиторские процедуры включают оценку:

- соответствуют ли принципы учётной политики, используемые в отношении сравнительных данных, принципам, использованным в текущем периоде, или были ли сделаны соответствующие корректировки и (или) раскрытия;
- согласуются ли сравнительные данные с суммами и другими раскрытиями, представленными в предыдущем периоде, или были ли сделаны соответствующие корректировки и (или) раскрытия.

Новый аудитор должен оценить сравнительные данные и рассмотреть обоснованность начальных сальдо и в тех случаях, когда финансовая отчётность предыдущего периода *аудировалась* другим аудитором, и когда она *не аудировалась*. Дальнейшие аудиторские проце-

дуры требуются в том случае, если было выявлено возможное существенное искажение в сравнительных данных.

Аудиторское мнение выражается в отношении отчётности текущего периода в целом, включая сравнительные данные.

Если отчёт аудитора предшествующего периода включает мнение с оговорками, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, то действующий аудитор поступает следующим образом:

1. Если на данный момент вопрос решён, текущий отчёт обычно не ссылается на предыдущую модификацию. Однако если данный вопрос является существенным для текущего периода, аудитор может включить пояснительный параграф.

2. Если вопрос привёл к модификации аудиторского отчёта о данных текущего периода, отчёт должен быть модифицирован и в отношении сравнительных данных.

Если финансовая отчётность предшествующего периода не проверялась, в аудиторском отчёте должно быть указано, что сравнительные данные являются неаудированными. Такое заявление не освобождает аудитора от требования о выполнении аудиторских процедур в отношении начальных сальдо текущего периода.

Если новый аудитор выявит, что сравнительные данные существенно искажены, аудитор должен попросить руководство субъекта пересмотреть сравнительные данные, а в случае отказа руководства, соответствующим образом модифицировать отчёт.

Если суммы и другие раскрытия за предыдущий период включены для сравнения с отчётностью текущего периода, но не являются частью этой отчётности, то аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительная отчётность отвечает требованиям применимой основы представления отчётности. Это подразумевает оценку аудитором:

– согласуются ли принципы учётной политики предыдущего периода принципам текущего периода, или были ли сделаны соответствующие корректировки и (или) раскрытия;

– сопоставимы ли данные предыдущего периода с суммами и другими раскрытиями, представленными в предыдущем периоде, или были ли сделаны соответствующие корректировки и раскрытия.

Новый аудитор должен оценить сравнительную отчётность, как описано выше, и рассмотреть обоснованность начальных сальдо, и в том случае, если отчётность предыдущего периода проверялась другим аудитором, и если она не проверялась.

Аудиторское мнение выражается в отношении отчётности каждого представленного периода по *отдельности*. Аудитор может модифицировать мнение относительно одной или нескольких отчётностей

за один или несколько периодов, выпуская другой отчёт в отношении остальных финансовых отчётностей.

Если отчётность предыдущего периода проверялась другим аудитором, то предшествующий аудитор может повторно выпустить аудиторский отчёт об отчётности за предыдущий период, а новый аудитор при этом выпускает отчёт только относительно текущего периода, или отчёт нового аудитора должен указывать на то, что отчётность предыдущего периода была проверена другим аудитором.

Если мнение о финансовой отчётности предыдущего периода (предоставленное в связи с аудитом текущего года) отличается от ранее выраженного мнения, аудитор должен раскрыть процедуры проверки по существу, выполненные в отношении другого мнения, в пояснительном параграфе.

При проведении текущего аудита аудитор может узнать о существенном искажении, которое влияет на отчётность предыдущего периода, по которому ранее был выпущен немодифицированный отчёт. В таком случае аудитор должен рассмотреть руководство, представленное в МСА 560 «Последующие события».

Если финансовая отчётность предыдущего периода была пересмотрена и повторно выпущена вместе с новым аудиторским отчётом, аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительные данные согласуются с пересмотренной отчётностью. Если же отчётность предыдущего периода не была пересмотрена, то аудитор должен выпустить модифицированный отчёт об отчётности текущего периода в отношении содержащихся в ней сравнительных данных.

Если новый аудитор узнает о существенном искажении, которое затрагивает отчётность предыдущего периода, по которой ранее предшествующий аудитор предоставил отчёт без модификации, то данный вопрос необходимо обсудить с руководством субъекта и, получив разрешение руководства, связаться с прежним аудитором и предложить пересмотреть отчётность предшествующего периода.

Если прежний аудитор соглашается повторно выпустить аудиторский отчёт по пересмотренной отчётности предыдущего периода, аудитор должен определить, соответствуют ли сравнительные показатели во всех существенных аспектах применимой основе представления финансовой отчётности. Если предшествующий аудитор не соглашается с предложенным пересмотром или отказывается повторно выпустить аудиторский, вводный параграф аудиторского отчёта может содержать указание на то, что предшествующий аудитор предоставил отчёт до пересмотра отчётности.

Если финансовая отчётность предыдущего периода не проверялась, в аудиторском отчёте должно указываться, что сравнительные данные не аудировались. Такое заявление не освобождает аудитора от требования по выполнению соответствующих аудиторских процедур в отношении начальных сальдо текущего периода.

Если новый аудитор выясняет, что неаудированные данные предыдущего года существенно искажены, аудитор должен попросить руководство субъекта пересмотреть сравнительные данные. Если руководство субъекта отказывается сделать это, аудитор должен соответствующим образом модифицировать отчёт.

В некоторых юрисдикциях новому аудитору разрешается ссылаться на отчёт предшествующего аудитора по сравнительным данным в отчёте нового аудитора за текущий период. Когда делается такая ссылка, отчёт (заключение) нового аудитора должен содержать указание на:

- то, что аудит финансовой отчётности предыдущего периода проводился другим аудитором;
- тип отчёта, выпущенного предшествующим аудитором, и, если отчёт был модифицирован, причины модификации;
- дату указанного отчёта.

6.4. МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЁТА (ЗАКЛЮЧЕНИЯ)

Иногда аудиторский отчёт необходимо модифицировать. Это обычно происходит когда:

- существует значительная неопределённость, на которую следует обратить внимание пользователя;
- существует ограничение масштаба работы по соглашению;
- имеет место какое-либо разногласие с руководством субъекта относительно выбора или применения учётной политики, или адекватности раскрытий в финансовой отчётности.

Аудиторский отчёт может быть модифицирован посредством включения пояснительного параграфа, который применяется в том случае, если решение вопроса зависит от будущих действий или событий, потенциально влияющих на отчётность, которые субъект не контролирует. Параграф делает ссылку на примечание в отчётности, в котором подробно рассматривается данный вопрос. Включение пояснительного параграфа не влияет на мнение аудитора. Параграф:

- вносится после параграфа, выражающего мнение аудитора, но перед разделом о любых других обязанностях по подготовке отчётности, если таковой имеется;

– подчёркивает тот факт, что мнение аудитора в этом отношении выражается без оговорок.

Данный параграф используется для того, чтобы выделить такие вопросы, проблемы с соблюдением принципа непрерывности деятельности субъекта, другие факты значительной неопределённости и противоречия.

Если в документе, содержащем аудированную отчётность, присутствует информация, которая существенно противоречит отчётности, аудитор сначала должен попросить субъекта изменить её. Если субъект отказывается внести поправку, можно использовать пояснительный параграф для описания существенного противоречия.

В крайних случаях может оказаться уместным выпустить отказ от выражения мнения вместо включения пояснительного параграфа.

Модифицированное аудиторское мнение требуется в том случае, когда, в соответствии с суждением аудитора, влияние вопроса является или может быть существенным для финансовой отчётности:

- ограничение масштаба работы аудитора;
- разногласие с руководством относительно приемлемости выбранных принципов учётной политики, метода их применения или адекватности раскрытий финансовой отчётности.

Если требуется модификация, то все существенные причины должны быть чётко описаны в аудиторском отчёте и по мере возможности должно быть определено количественное выражение возможного влияния на отчётность. Эти причины излагаются в отдельном параграфе, предшествующем параграфу, выражающему мнение или отказ от выражения мнения об отчётности.

Существуют три способа модификации аудиторского отчёта (заключения), как описано в табл. 6.2.

Ограничение масштаба работы аудитора может являться результатом:

1. **Принуждения со стороны субъекта.** Руководство субъекта может не позволить выполнение аудиторской процедуры, которую аудитор считает необходимой.

2. **Неспособности выполнить процедуры** по причине таких факторов, как:

- сроки выполнения;
- повреждение или отсутствие бухгалтерских записей;
- отсутствие доступа к ключевому персоналу, бухгалтерским записям или местам осуществления деятельности.

6.2. Типы аудиторского заключения

Тип	Характер
Мнение с оговоркой	Когда влияние не настолько существенно и глубоко, чтобы выражать отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Должно содержать выражение «за исключением» влияния аспекта, к которому относится оговорка
Отказ от выражения мнения	Когда возможное влияние ограничения масштаба настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение об отчётности. Должно содержать выражение «Мы не выражаем мнение ... о финансовой отчётности по причине ограничения масштаба аудита»
Отрицательное мнение	Если эффект разногласия настолько существенен и всеобъемлющ для отчётности, что аудитор приходит к заключению, что внесение оговорки в отчёт недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера отчётности. Должно содержать выражение «Финансовая отчётность не представлена справедливо в соответствии с ...»

Аудитор должен попытаться выполнить альтернативные процедуры в целях получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в поддержку мнения без оговорок.

Ограничение масштаба требует выражения мнения с оговорками или отказа от выражения мнения. Аудиторский отчёт (заключение) должен описывать ограничение и указывать на возможные корректировки отчётности, которые могли бы расцениваться как необходимые, если бы не существовало ограничение.

Аудитор может не согласиться с руководством субъекта по поводу таких аспектов, как:

- приемлемость выбранных принципов учётной политики;
- метод их применения;
- адекватность раскрытий в финансовой отчётности.

Если такие разногласия существенны для отчётности, должно быть выражено мнение с оговорками или отрицательное мнение.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Международные стандарты аудита (МСА) – это документы, формирующие единые требования, при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг. В первую очередь МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчётности, но их можно адаптировать и для аудита другой информации.

Необходимость в МСА вызвана глобализацией экономики, что в свою очередь, требует интеграции национальных систем бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в единую международную систему. МСА призваны регулировать единство организации и проведения аудиторской проверки, порядка документирования аудиторских доказательств и составления аудиторского отчёта (заключения).

Основная цель МСА – повышение уверенности в качестве и надёжности финансовой отчётности, что в целом способствует развитию экономики.

Международные стандарты аудита являются основой для разработки российских федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Данное пособие знакомит студентов с особенностями проведения аудиторской проверки в соответствии с требованиями МСА, позволяет закрепить знания по дисциплинам «Аудит» и «Международные стандарты финансовой отчётности», способствует формированию следующих компетенций:

- умение использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;
- осознание социальной значимости своей будущей профессии;
- владение одним из иностранных языков на уровне не ниже разговорного;
- способность выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчётов и обосновать полученные выводы;
- способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчётности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств, и использовать полученные сведения для принятия решений;
- способность, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и/или аналитический отчёт.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Международные стандарты аудита. – URL : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30207830.
2. Международные стандарты. – URL : <http://www.audit.kz/uploads/intdoc/ifac>.
3. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. – URL : <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
1. ОБЩИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТУ, ОСНОВАННОМУ НА РИСКЕ	5
1.1. Аудит, основанный на риске	5
1.2. Характер системы внутреннего контроля	10
1.3. Предпосылки финансовой отчётности	17
1.4. Знание субъекта	20
1.5. Процедуры по оценке риска	22
2. РАЗРАБОТКА ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ АУДИТА	25
2.1. Принятие клиента и продолжение работы по проекту	25
2.2. Общая стратегия аудита	27
2.3. Существенность	33
2.4. Обсуждения с командой по аудиту	38
3. ОЦЕНКА РИСКОВ И СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ	41
3.1. Предпринимательские риски	41
3.2. Риски мошенничества	43
3.3. Значительные риски	50
3.4. Система внутреннего контроля	52
3.5. Оценка организации и внедрения системы внутреннего контроля	56
3.6. Оценка рисков существенного искажения	63
4. РАЗРАБОТКА АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР В ОТВЕТ НА ОЦЕНЁННЫЕ РИСКИ	67
4.1. Разработка детального плана аудита	67
4.2. Тесты средств контроля	73
4.3. Процедуры проверки по существу	77

5. ПОЛУЧЕНИЕ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ	84
5.1. Международные стандарты аудита, не рассматриваемые в каком-либо другом месте	84
5.2. Выборочное исследование в аудите	102
5.3. Документирование выполненной работы	109
5.4. Представления руководства	112
6. ЗАВЕРШЕНИЕ ПРОЦЕССА АУДИТА	115
6.1. Оценка аудиторского доказательства	115
6.2. Обмен информацией с представителями собственника	120
6.3. Аудиторский отчёт (заключение)	121
6.4. Модификация аудиторского отчёта (заключения)	129
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	132
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	133

Учебное издание

КИРИЧЕНКО Елена Александровна
СЕЛЮТИНА Светлана Викторовна
СМАГИНА Марина Николаевна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

Учебное пособие

Редактор Л. В. Комбарова
Инженер по компьютерному макетированию Т. Ю. Зотова

ISBN 978-5-8265-1265-4



Подписано в печать 08.04.2014.
Формат 60×84/16. 7,91 усл. печ. л.
Тираж 50 экз. Заказ № 177

Издательско-полиграфический центр
ФГБОУ ВПО «ТГТУ»
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14
Тел. 8(4752) 63-81-08;
E-mail: izdatelstvo@admin.tstu.ru