КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

В ОТРАСЛЯХ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

по дисциплине «Международные стандарты аудита»

для специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

ТЕМА 1. Сущность и содержание международных стандартов аудита, их значение в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь

*1.1. Роль и значение Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита*

Процесс стандартизации аудиторской деятельности сопровождается рядом факторов. К наиболее существенным следует отнести рост в конце девятнадцатого столетия экономики капиталистических стран, что приводило к росту акционерных обществ. Акционеры, вкладывая (инвестируя) в конкретное общество, желали получить информацию о его платежеспособности и доходности по данным финансовой отчетности. Такую информацию мог предоставить независимый эксперт (аудитор). Процесс начала стандартизации аудиторской деятельности можно отнести к периоду, когда в США в 1932 году был принят "Акт о правильности ценных бумаг", в котором выдвинуты, регламентированы определенные требования по проведению независимого аудита негосударственных корпораций, выпускающих ценные бумаги. В 1934 году Американским институтом федерации бухгалтеров выпущен бюллетень "Проверка финансовой отчетов независимыми аудиторами", в котором определен порядок проведения аудиторских процедур, основные из которых действуют по настоящее время. А уже с 1939 года американский институт бухгалтеров начал регулярно публиковать бюллетени, регулирующие проведение аудита.

Новый этап стандартизации аудита – после второй мировой войны. Первоначально, в 1948 году члены Американского института присяжных бухгалтеров одобрили и приняли десять положений под названием «общепринятые стандарты аудиторской деятельности». В этом же году институт внутренних ревизоров США публикует "Обязанности внутреннего аудитора".

С шестидесятых годов прошлого столетия в мировой экономике наметилась тенденция по объединению национальных корпораций и созданию международных финансовых групп. Это, в свою очередь, вызвало необходимость стандартизации на международном уровне требований к деятельности аудиторских организаций по проведению аудита. По этой причине в семидесятые годы прошлого столетия началась разработка МСФО, что повлекло необходимость разработки единых требований и для аудиторов - МСА.

В настоящее время разработкой, внедрением и продвижением международных стандартов аудита непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC, далее - МФБ) - международное объединение бухгалтерской профессии. МФБ — это всемирная организация, объединяющая профессиональных бухгалтеров. МФБ была создана в 1977 году.

Опыт Международной федерации бухгалтеров (МФБ) подтверждает, что фундаментальный метод защиты интересов общества состоит в разработке, внедрении и обеспечении соблюдения международных стандартов, которые обеспечивали бы достоверность информации, используемой инвесторами и другими заинтересованными сторонами. ***Значение МСА*** состоит в том, что они обеспечивают приемлемое качество аудита, способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений, помогают пользователям финансовой отчетности понять процесс аудита, повышают престиж профессии, облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами, обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса, способствуют развитию аудиторской профессии в соответствии с профессиональными требованиями мирового уровня; обеспечивают единый подход к проведению и пониманию аудита и его качества; оказывают непосредственное влияние на интеграцию национального аудита в международные экономические отношения.

*1.2. Понятие и сущность международных стандартов аудита*

Слово «стандарт» (от англ. standard) буквально переводится как образец. Применительно к аудиторской деятельности – это свод (набор) общепринятых требований. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, обеспечивающие при их соблюдении определенный уровень гарантии результатов проверки. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштабам аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители данной профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Профессиональные аудиторские организации с достаточно высоким уровнем развития аудита (Канады, Великобритании, Ирландии, США) лишь принимают к сведению положения международных стандартов аудита. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита (например, Украина), применяют МСА в качестве отечественных стандартов. Применять МСА в качестве национальных стандартов могут только те страны, которые являются членами МФБ. Аудиторы ряда стран, в том числе Австралии, Бразилии, Индии и Нидерландов, используют МСА для разработки национальных стандартов аудита. По этому пути пошли в Республике Беларусь. Национальные стандарты разрабатываются с целью учесть особенности экономики страны, в которой они принимаются. Их разработка требует больших финансовых средств.

Документы Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) регулируют задания по аудиту, обзорной проверке, иному подтверждению достоверности информации и сопутствующим услугам, которые проводятся в соответствии с Международными стандартами. Они не отменяют национальные нормативные правовые акты, регулирующие аудит финансовой отчетности за прошлые периоды или задания по подтверждению достоверности другой информации в той или иной стране, которые необходимо соблюдать в соответствии с национальными стандартами этой страны. В случае, когда национальные нормативные правовые акты отличаются от стандартов IAASB по какому-либо конкретному вопросу или противоречат им, задание, выполненное в соответствии с национальные нормативными правовыми актами, не будет автоматически соответствовать стандартам IAASB. Профессиональный бухгалтер имеет право делать заявление о соответствии стандартам IAASB только в том случае, когда выполненное им задание полностью соответствует всем стандартам, имеющим отношение к такому заданию.

*1.3. Цель и основные задачи стандартов аудита*

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, но их можно адаптировать и для аудита другой информации и оказания сопутствующих услуг. МСА содержит:

- основные принципы;

- необходимые процедуры;

- рекомендации по применению принципов и процедур.

Обеспечено единство структуры стандартов. МСА включают в себя:

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

- разделы, излагающие суть стандарта;

- приложения (для некоторых стандартов).

Международные стандарты аудита призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

Суть Международных стандартов требует от профессионального бухгалтера использовать при их применении профессиональное суждение.

Разработкой МСА занимается Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который преследует практически две основные цели:

- поднять уровень профессионализма аудиторов в странах, где он ниже общемирового;

- гармонизировать национальные правила и иные нормативные документы в области аудита с целью предоставления высококачественных услуг для всего мирового сообщества.

*1.4. Факторы, влияющие на разработку международных стандартов аудита*

Как отмечалось ранее, необходимость в стандартизации аудита возникла в связи с потребностью пользователей финансовой отчетности в независимой оценке ее достоверности. Глобализация мировой экономики, расширение сферы функционирования крупных компаний, создание международных холдингов, расширение экономических связей на внутреннем и внешнем рынках требовали такой системы аудита, которая бы отвечала на международном уровне пользователям финансовой отчетности. По оценкам специалистов от 60 до 80 процентов управленческих решений базируется на данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Пользователи используют информацию финансовой отчетности, как достоверную, полагаясь на профессиональное суждение аудитора. Однако мнение аудиторов по вопросу достоверности финансовой отчетности не может предоставить ее пользователю стопроцентной гарантии достоверности. При этом, для подтверждения своего мнения о достоверности финансовой отчетности аудитор должен представить достаточные и уместные аудиторские доказательства. Именно этот аспект наибольшим образом повлиял на необходимость выработки общих подходов к порядку проведения аудиторских процедур и оформления рабочей документации аудитора.

Следовательно, критерием для определения качества оказанных аудиторских услуг, а также для единства организации методики аудита и оформления ее результатов служат стандарты, позволяющие, как аудиторам, так и пользователям быть уверенными, что аудит проведен качественно, а мнение базируется на полученных аудитором доказательствах.

Существует прямая связь между требованиями по проведению аудита в формате МСА и составленной отчетностью в формате МСФО. Однако в разных странах учитываются различные национальные особенности бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности.

*Классификация стандартов аудита*

В настоящее время принято 37 международных стандартов по аудиторским заданиям и 13 положений по международной практике аудита. МСА объединены в группы, что представлено в таблице 1.2.

Таблица 1.2. Структура опубликованных стандартов аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Код | Группа |
|  | Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг |
|  | Кодекс этики профессиональных бухгалтеров |
|  | Глоссарий терминов |
|  | Международные стандарты контроля качества (МСКК) |
| *200-299* | *Общие принципы и обязанности* |
| 200 | Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита |
| 210 | Согласование условий аудиторского задания |
| 220 | Контроль качества аудита финансовой отчетности |
| 230 | Аудиторская документация |
| 240 | Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности |
| 250 | Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности |
| 260 | Информационное взаимодействие с представителями собственника |
| 265 | Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации |
| *300-499* | *Оценка рисков и противодействие выявленным рискам* |
| 300 | Планирование аудита финансовой отчетности |
| 315 | Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации |
| 320 | Существенность в планировании и проведении аудита |
| 330 | Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам |
| 402 | Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации |
| 450 | Оценка искажений, выявленных в ходе аудита |
| *500-599* | *Аудиторские доказательства* |
| 500 | Аудиторские доказательства |
| 501 | Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей |
| 505 | Подтверждение из внешних источников |
| 510 | Первичное аудиторское задание: начальное сальдо |
| 520 | Аналитические процедуры |
| 530 | Аудиторская выборка |
| 540 | Аудит расчетных оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации |
| 550 | Связанные стороны |
| 560 | Последующие события |
| 570 | Допущение о непрерывности деятельности организации |
| 580 | Письменные представления |
| *600-699* | *Использование услуг других лиц* |
| 600 | Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторских подразделений) |
| 610 | Использование внутренних аудиторов |
| 620 | Использование привлеченных экспертов аудиторов |
| *700-799* | *Аудиторские выводы и заключение* |
| 700 | Формирование и представление заключения по финансовой отчетности |
| 705 | Виды модифицированного аудиторского заключения |
| 706 | Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения |
| 710 | Сравнительные данные: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность |
| 720 | Обязанности аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность |
| *800-899* | *Особые аспекты* |
| 800 | Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения |
| 805 | Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета |
| 810 | Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности |
| 2000-2699 | Международные стандарты обзорных проверок |
| 2400 | Задания по обзорной проверке финансовой отчетности |
| 2410 | Исследование ожидаемой финансовой отчетности |
| 3000-3699 | Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность |
| 3000 | Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации |
| 3400 | Исследование ожидаемой финансовой отчетности |
| 4000-4699 | Международные стандарты по сопутствующим услугам |
| 4400 | Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой отчетности |
| 4410 | Задания по компиляции финансовой информации |

*Значение международных стандартов аудита в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь*

Национальные стандарты разрабатываются с целью учесть особенности экономики страны, в которой они принимаются. Их разработка требует больших финансовых средств. Поэтому некоторые государства используют МСА без их корректировки на национальные особенности (например, Украина). Ряд развитых государств принимает лишь к сведению международные стандарты (например, США). Такие государства применяют разработанные отечественные стандарты. Некоторые страны, взяв за основу международные стандарты, разрабатывают отечественные. По этому пути пошли в Республике Беларусь.

В Республике Беларусь рынок аудиторских услуг активно начал развиваться в начале девяностых годов прошлого столетия. Поскольку своего опыта в республике не было, изучался опыт зарубежных аудиторских организаций, осваивающих рынок аудиторских услуг в Республике Беларусь. На современном этапе развития аудиторских услуг в Республике Беларусь можно говорить не только о росте предложения данных услуг, но и о повышении их качества. Качественный аудит необходим всем субъектам хозяйствования и, в первую очередь, ее пользователям.

На базе стандартов аудита формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Международное сотрудничество в сфере аудита можно и нужно развивать и расширять на двух уровнях:

- глобальном - сотрудничество Республики Беларусь с международными организациями, например такими, как Международная организация бухгалтеров и аудиторов.;

- региональном - дальнейшее активное взаимодействие со странами СНГ в области совершенствования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Республика Беларусь широко сотрудничает со странами СНГ в экономической сфере (создание Таможенного союза, Единого экономического пространства и т.д.), развитие стран данного блока происходит относительно равномерно и в тесной связи друг с другом.

Это позволит ускорить процесс перехода к МСФО и МСА в Республике Беларусь и повысить уровень качества аудита в стране.

ТЕМА 2. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативными правовыми актами, регламентирующими аудиторскую деятельность

*2.1. Статус национальных стандартов аудита - Национальных правил аудиторской деятельности*

Согласно ст. 18 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон об аудиторской деятельности) правила аудиторской деятельности включают:

национальные правила аудиторской деятельности;

внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;

внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя.

***Национальные правила аудиторской деятельности*** – принятые Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты Республики Беларусь, устанавливающие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулирующие иные вопросы, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности (далее – НПАД).

Аудиторским объединением, аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем принимаются соответственно внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения, аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, устанавливающие требования к порядку оказания аудиторских услуг, контролю качества работы аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, аудитора.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, являющихся членами этого аудиторского объединения.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности и внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторского объединения, членами которого являются аудиторская организация, аудитор – индивидуальный предприниматель.

Для подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору необходимо установить ее соответствие системе определенных критериев (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Критерии соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности

|  |  |
| --- | --- |
| Критерий | Что означает |
| Существование | Все активы и пассивы, отраженные в балансе аудируемого лица, действительно существуют на определенную дату |
| Возникновение | В отчетности аудируемого лица отражены результаты хозяйственных операций, действительно имевших место в отчетном периоде |
| Права и обязательства | Активы, отраженные в отчетности, принадлежат аудируемому лицу на законных основаниях, а пассивы характеризуют его реальные обязательства |
| Полнота | В отчетности аудируемого лица отражены все активы и пассивы, которые должны быть в ней отражены |
| Оценка | Все элементы отчетности аудируемого лица приведены в оценке, соответствующей требованиям нормативных документов и его учетной политики |
| Точность | Все элементы отчетности зафиксированы в правильном суммовом выражении и в надлежащем отчетном периоде |
| Представление и раскрытие | Информация, находящаяся в отчетности аудируемого лица, надлежащим образом раскрыта, описана и классифицирована |

Если аудируемое лицо составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие МСФО. В МСА встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные КМСФО. Подробная информация об этих упоминаниях представлена в таблице 2.2.

Таблица 2.2. Взаимосвязь МСА и МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| Номер и наименование МСА | Содержание ссылки на документы, разработанные КМСФО |
| МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» | В качестве основ финансовой отчетности, которым должна соответствовать проверяемая информация, первыми названы Международные стандарты финансовой отчетности |
| МСА 320 «Существенность в аудите» | Суждение о вопросах, существенных для пользователей финансовой отчетности определен в соответствии с «Принципами подготовки и представления финансовой отчетности», принятых Советом по МСФО в апреле 2001 года |
| МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации» | В приложении «Оценка по справедливой стоимости и ее раскрытие в разрезе разных принципов финансовой отчетности дается прямая ссылка на МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» |
| МСА 560 «Последующие события» | Приводится ссылка на МСФО 10 «События после отчетной даты» в отношении раскрытия информации благоприятных и не благоприятных событий, которые происходят между датой финансовой отчетности и датой утверждения финансовой отчетности к публикации |
| МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия» | Использование допущения непрерывности деятельности предусмотрено МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», там же дано определение понятия «существенная неопределенность» и Международным стандартом финансового учета и отчетности в государственном секторе (IPSAS» 1 «Представление финансовой отчетности» |
| МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» | Прямое указание на то, что термин «Международные стандарты финансовой отчетности» означает Международные стандарты финансовой отчетности, изданные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, «Международные стандарты финансового учета и отчетности в государственном секторе», изданные Комитетом по Международным стандартом финансового учета и отчетности в государственном секторе. |

ТЕМА 3. Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите

*3.1 Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА 200)*

Проведение аудита связано с повышением степени уверенности пользователей финансовой отчетности в ее достоверности. В МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» приведены общие цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности:

- получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, будь то в силу мошенничества или ошибки, что позволяет аудитору составить заключение о соответствии или несоответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности. Разумное подтверждение достоверности информации – для целей аудита финансовой отчетности означает высокий (но не абсолютный) уровень подтверждения достоверности информации;

- составить заключение по финансовой отчетности на основе результатов аудита и представить такое заключение в соответствии с требованиями МСА.

При проведении аудита аудитор подчиняется этическим нормам, в том числе связанным с независимостью, которые применяются к заданиям по аудиту финансовой отчетности. Применяемые этические нормы закреплены в Кодексе этики для профессиональных бухгалтеров, разработанном Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс IESBA), и связанные с аудитом финансовой отчетности, а также национальные требования, носящие более ограничительный характер.

*3.2. Согласование условий аудиторского задания (210)*

МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания» определяет сферу ответственности аудитора при согласовании условий выполнения аудиторского задания с руководством и, если необходимо, представителями собственника организации, в том числе формирование мнения о наличии определенных предпосылок для проведения аудита, ответственность за которые возлагается на руководство и, если необходимо, представителей собственника. При этом он устанавливает, что целью аудитора является принять или продолжать выполнять аудиторское задание только после того, как было согласовано основание для его выполнения посредством:

определения наличия предпосылок для аудита;

подтверждения того, что между аудитором и руководством (и, если необходимо, представителями собственника) организации есть общее понимание условий выполнения аудиторского задания.

Чтобы установить, существуют ли предпосылки для аудита, аудитор должен:

определить, являются ли принципы финансовой отчетности, применяемые при ее подготовке, приемлемыми;

признает и понимает свои обязательства, включающие:

1) подготовку финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности, в том числе, если необходимо, ее справедливое представление;

2) организацию такой системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, будь то вследствие мошенничества или ошибки;

3) предоставление аудитору:

3.1) доступа ко всей известной руководству информации, которая имеет отношение к подготовке финансовой отчетности, такой как учетные и иные документы и другие материалы;

3.2) дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства в целях проведения аудита;

3.3) неограниченного доступа к сотрудникам организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

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

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества аудита финансовой отчетности, а также, если применимо, обязанности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания. С точки зрения практики можно выделить следующий состав лиц, участвующих в проведении аудиторской проверки в структуре соподчиненности (рис. 3.3).

Руководитель аудиторской организации

инспектор контроля качества выполнения задания

внешние эксперты, привлеченные фирмой или сетевой фирмой (независимое лицо надлежащей квалификации)

руководитель аудиторской проверки

консультант по значимым профессиональным, этическим и другим вопросам внутри организации

аудиторская команда

аудитор

ассистент аудитора

стажер

Рисунок 3.3. Состав лиц, участвующих в проведении аудиторской проверки

*Аудиторская документация (МСА 230)*

МСА 230 «Аудиторская документация» определяет задачи аудитора в области подготовки аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности. *Аудиторская документация* — материалы, отражающие выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные аудитором выводы (иногда также используются термины «рабочие документы» и «рабочая документация»). Аудиторская документация позволяет достичь ряда целей (рис. 3.4).

Цели создания аудиторской документации

доказательства имеющихся у аудитора оснований для составления заключения о достижении общих целей аудитора

доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и действующими законодательными и нормативными требованиями

содействие аудиторской команде в планировании и проведении аудита

содействие руководителям аудиторской команды в управлении и контроле за работой по аудиту, а также исполнении своих обязанностей по контролю качества в соответствии с МСА 220

создание условий для ведения отчетности по работе аудиторской команды

учет имеющих постоянную значимость вопросов для проведения будущих аудиторских проверок

осуществление контроля качества выполнения задания в соответствии с МСКК 1 или не менее требовательными национальными стандартами

создание условий для проведения внешних проверок в соответствии с действующими законодательными, нормативными или другими актами

Рисунок 3.4. Цели создания (формирования) аудиторской документации.

*3.5. Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности (МСА 240)*

МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности, в том числе порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» по отношению к рискам существенного искажения в результате мошенничества. В Глоссарии терминов под ошибкой понимается непреднамеренное искажение финансовой отчетности, включая пропуск суммы или отсутствие раскрытия информации.

В ходе аудита применительно к мошенничеству решается ряд целей (рис. 3.8):

Цели аудитора в отношении мошенничества

выявлять и оценивать риски существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества

получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся выявленных рисков существенного искажения в результате мошенничества, посредством разработки и осуществления соответствующих мероприятий

надлежащим образом реагировать на установленное или предполагаемое мошенничество, выявленное в ходе аудита

Рисунок 3.8. Цели аудитора в отношении мошенничества

Для целей аудита выделяют два типа намеренных искажений (рис. 3.9).

Намеренные искажения отчетности возникают в результате

незаконное присвоение активов

фальсификация финансовой отчетности

подтасовка, фальсификация (включая подделку), изменение данных бухгалтерского учета или подтверждающих документов, используемых для подготовки финансовой отчетности;

искажение или намеренный пропуск в финансовой отчетности событий, сделок или другой значимой информации;

намеренное неверное применение принципов бухгалтерского учета в отношении сумм, классификации, способа представления или раскрытия информации

присвоение или растрата денежных поступлений (например, незаконное присвоение полученных платежей по дебиторской задолженности или перевод денежных поступлений по списанной кредиторской задолженности на личные банковские счета);

кража материальных активов или интеллектуальной собственности (например, кража инвентаря для личного пользования или продажи, кража металлических отходов производства для перепродажи, сговор с конкурентом путем раскрытия технологической информации в обмен на вознаграждение);

обеспечение оплаты организацией не полученных товаров и услуг (например, платежи фиктивным продавцам, выплата продавцами взяток торговым агентам организации за необоснованное повышение цен, платежи несуществующим работникам);

использование активов организации в личных целях (например, в качестве обеспечения по личному кредиту или кредиту в пользу связанной стороны)

Рисунок 3.9. Намеренные искажения отчетности

Сведения, запрашиваемые у руководства в отношении мошенничества

оценка руководством риска существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества, включая характер, объем и регулярность таких оценок

процедура выявления и мероприятия по устранению руководством рисков мошенничества в организации, включая любые особые риски мошенничества, которые выявило руководство или которые были доведены до его сведения, классы сделок, сальдо счетов или раскрываемую информацию, в которых возможен риск мошенничества

доведение руководством до представителей собственника информации (при ее наличии) об используемых им процедурах выявления и мероприятиях по устранению рисков мошенничества в организации

доведение руководством до работников информации (при ее наличии) о его представлениях о методах ведения бизнеса и этичном поведении

Рисунок 3.10. Сведения, запрашиваемые у руководства в отношении мошенничества

*3.6. Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности (МСА 250)*

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» определяет задачи аудитора в области учета законодательных и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности. Цель данного МСА – оказать содействие аудитору в выявлении существенных искажений финансовой отчетности вследствие несоблюдения требований законодательных и нормативных актов.

МСА 250 разделяет обязанности аудитора по выявлению несоблюдения законодательных и нормативных актов на две категории в зависимости от вида таких актов (рис. 3.12) и устанавливает разные требования для каждой из вышеперечисленных категорий законодательных и нормативных актов.

Несоблюдения законодательных и нормативных актов по группам

положения законодательных и нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, например налоговое и пенсионное законодательство

прочие законодательные и нормативные акты, которые не оказывают непосредственного влияния на определение сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности, но выполнение которых может быть принципиально важным для операционных аспектов деятельности организации, ее способности продолжать коммерческую деятельность или возможности избежать существенных санкций (например, выполнение требований лицензии на осуществление какого-либо вида деятельности, установленных нормативов финансовой устойчивости, природоохранной деятельности); несоблюдение таких законодательных и нормативных актов может, следовательно, оказать существенное влияние на финансовую отчетность

Рисунок 3.12. Несоблюдения законодательных и нормативных актов по группам

В ходе аудита в отношении возможного несоблюдения требований законодательных и нормативных актов решается ряд целей (рис. 3.13).

Цели аудитора в отношении возможного несоблюдения требований законодательных и нормативных актов

получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств выполнения положений законодательных и нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на определение существенных сумм и раскрытие информации в финансовой отчетности

проведение специальных аудиторских процедур, направленных на выявление случаев несоблюдения требований других законодательных и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность

принятие надлежащих мер в случае выявления в ходе аудита установленного или предполагаемого несоблюдения требований законодательных и нормативных актов

Рисунок 3.13. Цели аудитора в отношении возможного несоблюдения требований законодательных и нормативных актов

*3.7. Информационное взаимодействие с представителями собственника (МСА 260)*

МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника» определяет задачи аудитора в области информационного взаимодействия с представителями собственника при аудите финансовой отчетности.

Эффективное двустороннее информационное взаимодействие в ходе аудита играет важную роль, так как способствует решению ряда задач (рис. 3.15).

Роль информационного взаимодействия

пониманию аудитором и представителями собственника относящихся к аудиту вопросов в контексте данного задания и созданию атмосферы конструктивного сотрудничества

получению аудитором от представителей собственника относящейся к аудиту информации

выполнению представителями собственника обязанностей по надзору за процессом составления финансовой отчетности, что снижает риск существенного искажения финансовой отчетности

Рисунок 3.15. Роль информационного взаимодействия

В ходе аудита в отношении информационного взаимодействия решается ряд целей (рис. 3.16).

Цели аудитора в отношении информационного взаимодействия

предоставить представителям собственника ясную информацию об обязанностях аудитора при аудите финансовой отчетности и краткое описание запланированного объема и сроков аудита

получить от представителей собственника относящуюся к аудиту информацию

своевременно предоставлять представителям собственника полученные в ходе аудита данные, которые являются существенными и относятся к их обязательствам по надзору за составлением финансовой отчетности

содействовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию между аудитором и представителями собственника

Рисунок 3.16. Цели аудитора в отношении информационного взаимодействия

Эффективное двустороннее информационное взаимодействие обеспечивает решение ряда вопросов (рис. 3.17).

Решение вопросов при двустороннем информационном взаимодействии

цель информационного взаимодействия. Если цель ясна, аудитор и представители собственника имеют больше возможностей прийти к взаимному пониманию рассматриваемых вопросов и предполагаемых решений, вытекающих из процесса информационного взаимодействия

форма информационного взаимодействия

лицо (лица) в составе аудиторской команды и представителей собственника, которые будут обсуждать конкретные вопросы

пожелание аудитора о двустороннем характере процесса информационного взаимодействия и предоставлении аудитору сведений, которые, по мнению представителей собственника, имеют отношение к аудиту, например о стратегических решениях, которые могут значительно повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур, предполагаемых или выявленных фактах мошенничества, сомнениях по поводу добросовестности и компетентности высшего руководства

порядок принятия необходимых мер и обеспечения обратной связи по вопросам, сообщенным аудитором

порядок принятия необходимых мер и обеспечения обратной связи по вопросам, сообщенным представителями собственника

Рисунок 3.17. Решение вопросов при двустороннем информационном взаимодействии

Аудитор должен предоставить представителям собственника информацию (рис. 3.18).

МСА 260 устанавливает дополнительные требования при аудите котируемых (публичных) организаций (рис. 3.19).

Информация, предоставляемая представителям собственника при аудите котируемых (публичных) организаций

заявление о том, что аудиторская команда и прочие работники фирмы, фирма и, если необходимо, сетевые фирмы соблюдают применимые этические нормы, касающиеся независимости

описание всех взаимоотношений и прочих вопросов взаимодействия между фирмой, сетевыми фирмами и организацией, которые, по профессиональному суждению аудитора, могут повлиять на независимость, включая совокупный гонорар за период, охватываемый финансовой отчетностью, взимаемый за аудиторские и не связанные с аудитом услуги, оказываемые фирмой и сетевыми фирмами организации и ее подразделениям. Такой гонорар должен быть разбит по категориям, которые помогут представителям собственника оценить влияние оказываемых услуг на независимость аудитора

описание соответствующих средств защиты, применяемых с целью исключить выявленные риски утраты независимости или снизить их до приемлемого уровня

Рисунок 3.19. Информация, предоставляемая представителям собственника при аудите котируемых (публичных) организаций

*3.8. Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации (МСА 265)*

МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации» определяет обязанности аудитора по надлежащему доведению до представителей собственника и руководства организации информации о недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита финансовой отчетности.

Согласно МСА 265 цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом довести до представителей собственника и руководства организации информацию о выявленных в ходе аудита недостатках в системе внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, достаточно важны, чтобы о них были проинформированы указанные лица.

ТЕМА 4. Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски

*4.1. Планирование аудита финансовой отчетности (МСА 300)*

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» определяет обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности и применяется к проведению регулярного аудита. Планирование аудита включает определение общей стратегии выполнения аудиторского задания и разработку плана проверки. Надлежащее планирование имеет ряд преимуществ для проведения аудита финансовой отчетности и позволяет аудитору составить такой план аудиторской проверки, который обеспечит ее эффективность (рис. 4.1).

Цели планирования аудита

помогает аудитору уделить должное внимание важным вопросам аудита

помогает аудитору своевременно выявить и устранить возможные проблемы

помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить им, обеспечивая эффективность его выполнения

помогает подобрать таких членов аудиторской команды, которые обладают надлежащими навыками и квалификацией, необходимыми для противодействия предполагаемым рискам, а также правильно распределить работу между ними

упрощает руководство членами аудиторской команды и надзор за их работой, а также анализ ее результатов

упрощает руководство членами аудиторской команды и надзор за их работой, а также анализ ее результатов

помогает, в случае необходимости, координировать работу аудиторов подразделений организации и экспертов

Рисунок 4.1. Цели планирования аудита

*4.2. Выявление и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды (МСА 315)*

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» определяет обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности через изучение деятельности и коммерческого окружения организации, включая ее систему внутреннего контроля. В МСА 315 приведены и используются следующие термины, имеющие следующие значения (табл. 4.1):

Таблица 4.1. Термины и их значения, связанные с оценкой риска

|  |  |
| --- | --- |
| Термин | Значение термина |
| Утверждения | Прямо выраженные или иные представления руководства, содержащиеся в финансовой отчетности и используемые аудитором для анализа различных категорий потенциально возможных искажений |
| Коммерческий риск | Риск, возникающий в результате существенных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут неблагоприятно повлиять на способность организации обеспечить достижение своих целей и реализацию своей стратегии, или связанный с постановкой неадекватных целей и разработкой неадекватной стратегии |
| Внутренний контроль | Процесс, который разработан, внедрен и поддерживается представителями собственника, руководством и другими сотрудниками с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации с точки зрения достоверности финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, соблюдения действующих законов и нормативных актов. Термин «*средства контроля*» относится к любому аспекту одного или нескольких элементов внутреннего контроля |
| Процедуры оценки рисков | Аудиторские процедуры, направленные на получение представления об организации и среде ее деятельности, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценку рисков существенного искажения, будь то вследствие мошенничества или ошибки, на уровне финансовой отчетности и утверждений |
| Значительный риск | Установленный и оцененный риск существенного искажения, который, по мнению аудитора, требует специального анализа |

*Контрольные мероприятия* - правила и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение указаний руководства. Контрольные мероприятия являются частью внутреннего контроля. Контрольные мероприятия имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях (рис. 4.4).

Контрольные мероприятия

предоставление полномочий (авторизация)

обзорная проверка результатов

обработка информации

физический контроль

разделение обязанностей

другие

Рисунок 4.4. Контрольные мероприятия

*4.3. Существенность в планировании и выполнении аудита (МСА 320)*

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет обязанности аудитора в области применения принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности.

Для целей МСА используются термины, имеющие следующее значение:

- *существенность* показателей — величина (величины), устанавливаемая аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом, с целью снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях существенность показателей также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий операций, сальдо счетов или раскрытия информации;

- *порог существенности* означает величину (величины), устанавливаемую аудитором ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом, с целью снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупность неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности по финансовой отчетности в целом. В соответствующих случаях порог существенности также относится к величине (величинам), устанавливаемой аудитором ниже уровня (уровней) существенности для отдельных категорий операций, сальдо счетов или раскрытия информации.

К моменту завершения аудита делается оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств. Профессиональное суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, зависит от ряда факторов (рис. 4.7).

Факторы, влияющие на профессиональное суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством

эффективность средств контроля и мероприятий руководства по устранению рисков

сведения о подобных потенциальных искажениях, полученные в ходе предыдущих аудиторских проверок

результаты выполненных аудиторских процедур, в том числе выявили ли такие процедуры конкретные случаи мошенничества или ошибки

значимость потенциального искажения в утверждении и вероятность того, что такое искажение, само по себе или в совокупности с другими потенциальными искажениями, может оказать существенное влияние на финансовую отчетность

источник и надежность имеющейся информации

убедительность аудиторских доказательств

представление о деятельности и коммерческом окружении организации, включая систему внутреннего контроля

Рисунок 4.7. Факторы, влияющие на профессиональное суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством

*4.5. Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации*

Особенности аудита предприятия, пользующегося услугами обслуживающей организации (МСА 402) определяет обязанности аудитора по получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств в случаях, когда аудируемое лицо (далее - организация-пользователь) пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций, в том числе он устанавливает порядок применения стандартов МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» и МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» при формировании представления о его деятельности (включая значимую для аудита систему внутреннего контроля), достаточного для выявления и оценки рисков существенного искажения, а также при разработке и выполнении последующих аудиторских процедур по устранению этих рисков.

*4.6. Оценка искажений, выявленных в ходе аудита (МСА 450)*

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» определяет задачи аудитора по оценке влияния выявленных искажений на аудиторское задание и неустраненных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность. Обязанность аудитора (при формировании заключения по финансовой отчетности) оценить, получено ли разумное подтверждение того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, описывается в МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности». Предусмотренное указанным стандартом аудиторское заключение должно учитывать оценку влияния неустраненных искажений (если таковые имеются) на финансовую отчетность в соответствии с настоящим стандартом. Обязанности аудитора по надлежащему применению концепции существенности в планировании и проведении аудита финансовой отчетности определены в МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»

Искажения могут возникнуть в результате ошибки или мошенничества (рис. 4.9) и рассмотрены в разделе 3.5 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».

Факторы, способствующие искажению информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности

неточность в сборе или обработке данных, используемых при подготовке финансовой отчетности

пропуск суммы или нераскрытие информации

неверная расчетная оценка в результате невыявления или явно неправильного толкования фактов

необоснованные, по мнению аудитора, суждения руководства, связанные с расчетными оценками, или выбор и применение ненадлежащей, по мнению аудитора, учетной политики

Рисунок 4.9. Факторы, способствующие искажению информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности

ТЕМА 5. Международные стандарты аудита, регулирующие получения информации о проверяемых объектах и получения аудиторских доказательств (свидетельств)

*5.1. Аудиторские доказательства (МСА 500)*

МСА 500 «Аудиторские доказательства» поясняет, из чего состоят аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности и описывает обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур, на основании которых аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, что позволит сделать обоснованные выводы для составления аудиторского заключения. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. Аудиторская организация (аудитор) выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц). Аудиторские доказательства можно классифицировать по различным признакам, что представлено на рис. 5.1.

Аудиторские доказательства

Источник

получения

Вид

Способ получения

Устные

Констатация фактов

Внутренние

Установление документированных фактов

Визуальные

Письменные

Внешние

Нахождение фактов в результате специально проведенного анализа

Смешанные

Рисунок 5.1. Классификация аудиторских доказательств

Характер, сроки и объем аудиторских процедур могут определяться различными факторами (рис. 5.2).

Факторы, влияющие на характер, сроки и объем аудиторских процедур

характер и сложность вопроса, с которым связана работа эксперта руководства

риски существенных искажений в данном вопросе

доступность альтернативных источников аудиторских доказательств

характер, объемы и цели работы эксперта руководства

является ли эксперт руководства официальным сотрудником организации или привлекается ею для оказания соответствующих услуг

уровень возможного контроля за работой эксперта руководства или влияния на нее со стороны руководства

подчиняется ли эксперт руководства техническим стандартам или иным профессиональным или отраслевым требованиям

характер и объем любых средств контроля за работой эксперта руководства внутри организации

знания и опыт аудитора в сфере компетенции эксперта руководства

предшествующий опыт аудитора, связанный с работой этого эксперта

Рисунок 5.2. Факторы, влияющие на характер, сроки и объем аудиторских процедур

*5.2. Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей (МСА 501)*

В МСА 501 «Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей» рассматриваются особенности оценки аудитором отдельных факторов при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств с точки зрения определенных аспектов анализа запасов, судебных процессов и исков, затрагивающих организацию, и информации о подразделениях при проведении аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры для выявления затрагивающих организацию судебных процессов и исков, которые могут создать риск существенного искажения (рис. 5.3).

Аудитор должен проанализировать методы, используемых руководством аудируемого лица при определении информации по сегментам с целью полноты и правильности ее оценки в соответствии с предъявляемыми к финансовой отчетности требованиями и могут включать ряд процедур (рис. 5.4) .

Аудиторские процедуры в отношении судебных процессов и исков

направление запросов руководству и, если применимо, другим работникам организации, в том числе ее штатному юрисконсульту

ознакомление с протоколами заседаний представителей собственника и перепиской между организацией и ее сторонним юрисконсультом

анализ счетов судебных расходов

Рисунок 5.3. Аудиторские процедуры в отношении судебных процессов и исков

Аудиторские процедуры в отношении информации по сегментам

объем продаж, переводов и расходов между сегментами, и устранение движений между сегментами

сравнение с бюджетом и другими ожидаемыми показателями, например, операционной прибылью в процентах к объемам продаж

распределение активов и затрат между сегментами

соответствие данных за предшествующие отчетные периоды и достаточность раскрытия информации, связанной с несоответствием

Рисунок 5.3. Аудиторские процедуры в отношении информации по сегментам

*5.3. Подтверждения из внешних источников (МСА 505)*

В МСА 505 рассматривается применение процедур подтверждения из внешних источников в целях получения аудиторских доказательств в соответствии с требованиями МСА 330 и МСА 500, однако не регулирует запросы, связанные с судебными процессами и исками, рассмотренные в МСА 501 (более подробно рассмотрены в разделе 5.2. Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей).

*5.4. Первичное аудиторское задание: начальное сальдо (МСА 510)*

МСА 510 определяет обязанности аудитора по проверке начального сальдо при выполнении первичного аудиторского задания. В дополнение к суммам, отражаемым в финансовой отчетности, начальные сальдо также включают требующие раскрытия вопросы, которые имелись на начало периода, такие как непредвиденные расходы и обязательства. Если финансовая отчетность включает сравнительную финансовую информацию, применяются также требования и рекомендации МСА 710. Дополнительные требования и рекомендации по действиям, совершаемым до начала выполнения первичного аудиторского задания, приводятся в МСА 300.

*5.5. Аналитические процедуры (МСА 520)*

Аналитические процедуры - это оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. При необходимости аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных колебаний или соотношений, которые противоречат другой соответствующей информации или существенно расходятся с ожидаемыми значениями. Цель МСА 520 - установление стандартов и предоставление руководства в отношении аналитических процедур, проводимых в ходе аудита.

*5.6. Аудиторская выборка (МСА 530)*

МСА 530 применяется, если аудитор принял решение использовать аудиторскую выборку при выполнении аудиторских процедур. Он регулирует применение аудитором статистической и нестатистической выборки при формировании аудиторской выборки и отборе ее элементов, выполнение тестов средств контроля и детальных тестов, а также оценку результатов, полученных из элементов аудиторской выборки.

Цель аудитора при использовании аудиторской выборки - формирование достаточных оснований для выводов о генеральной совокупности, из которой отобраны элементы выборки.

*5.7. Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации (МСА 540)*

МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации» следует рассматривать в совокупности с МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

МСА 540 раскрывает обязанности аудитора по аудиту расчетных оценок, включая оценки по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации в финансовой отчетности. В частности, в данном стандарте разъясняется, как следует применять МСА 315, МСА 330 и другие МСА к аудиту расчетных оценок, а также приводят требования и рекомендации в отношении искажения отдельных расчетных оценок и признаков возможной необъективности руководства.

*5.8. Связанные стороны (МСА 550)*

МСА 550 «Связанные стороны» определяет обязанности аудитора, касающиеся отношений и операций со связанными сторонами, в ходе аудита финансовой отчетности. В частности, в нем приводится подробное описание применения МСА 315, МСА 330, и МСА 240 при наличии рисков существенного искажения, сопряженных с отношениями и операциями со связанными сторонами.

Связанная сторона — сторона, которая является:

1) связанной стороной согласно определению, приведенному в применяемых принципах финансовой отчетности;

2) если применяемые принципы финансовой отчетности устанавливают минимальные требования или не устанавливают никаких требований к связанной стороне:

2.1) физическим лицом или организацией, которые контролируют или значительным образом влияют (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) на отчитывающуюся организацию;

2.2) организацией, которая контролируется или находится под значительным влиянием (прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников) отчитывающейся организации; или c организацией, которая находится под общим контролем с отчитывающейся организацией вследствие наличия:

2.2.1) общего собственника, владеющего контрольным пакетом акций;

2.2.2) собственников, состоящих в близком родстве;

2.2.3) общего ключевого руководства.

*5.9. Последующие события (МСА 560)*

МСА 540 определяет обязанности аудитора, относящиеся к последующим событиям, в ходе аудита финансовой отчетности.

На финансовую отчетность могут влиять определенные события, происходящие после даты финансовой отчетности. Последующие события — события, происходящие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения, а также факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения. В принципах финансовой отчетности выделяются события двух видов:

1) события, подтверждающие условия, которые возникли после даты финансовой отчетности. Согласно МСА 700, дата аудиторского заключения означает, что аудитор учел последствия событий и операций, о которых ему было известно и которые произошли до этой даты.

2) события, подтверждающие условия, которые существовали на дату финансовой отчетности;

В зависимости от момента возникновения (обнаружения) последующие события подразделяются на следующие группы (рис. 5.4-5.6):

Время

А В С

Подготовка аудиторского заключения

Подготовка отчетности

Рисунок 5.4. События, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения

Время

А В С Д

Подготовка аудиторского заключения

Подготовка отчетности

Представление бухгалтерской отчетности

Рисунок 5.5. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям

Время

А В Д С

Подготовка отчетности

Подготовка аудиторского заключения

Представление бухгалтерской отчетности

Рисунок 5.6. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения и даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователям.

*Примечание:*

А – отчетная дата;

В – дата подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

С – дата подписания аудиторского заключения;

Д – дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*5.10. Допущение о непрерывности деятельности организации (МСА 570)*

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», руководство обязано оценить способность организации продолжать непрерывную деятельность. Подробные требования, касающиеся обязанности руководства по оценке способности организации продолжать непрерывную деятельность и соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности.

МСА 570 определяет обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к допущению о непрерывности деятельности организации, применяемому руководством при подготовке финансовой отчетности.

Цели аудитора:

1) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства обоснованности использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности организации при подготовке финансовой отчетности;

2) на основе полученных аудиторских доказательств сделать вывод о наличии или отсутствии существенной неопределенности событий или условий, которые могут поставить под серьезное сомнение способность организации продолжать непрерывную деятельность;

3) определить последствия указанного для аудиторского заключения.

*5.11. Письменные представления (МСА 580)*

МСА 580 определяет обязанности аудитора по получению письменных представлений от руководства и (если необходимо) представителей собственника в ходе аудита финансовой отчетности.

Цели аудитора:

1) получить от руководства и (если необходимо) представителей собственника письменные представления о том, что, по их мнению, возложенные на них обязанности по подготовке финансовой отчетности и предоставлению полного объема информации аудитору выполнены;

2) подтвердить письменными представлениями другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или содержащимися в ней утверждениями, если аудитор сочтет это необходимым или если это требуется другими МСА;

3) принять необходимые меры в связи с письменными представлениями руководства и (если необходимо) представителей собственника или в случае, если запрошенные аудитором письменные представления ими не предоставлены.

ТЕМА 6. Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита

В практической деятельности аудиторов для достижения поставленной цели довольно часто приходится взаимодействовать с различными субъектами.

6.1. Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений) (МСА 600)

МСА 600 применяются к аудиторским проверкам групп компаний. В нем рассматриваются особые аспекты аудита группы, в особенности касающиеся работы аудиторов подразделений, в том числе требования к обязанностям аудитора, установлению и поддержанию взаимоотношений, при разработке общей стратегии и плана аудита, существенности, процессу консолидации, документации аудитора и др.

Цели аудитора:

1) определить, следует ли ему действовать в качестве аудитора финансовой отчетности группы;

2) если он действует в качестве аудитора финансовой отчетности группы:

2.1) довести до сведения аудиторов подразделений четкую информацию о сроках и объеме их работы по проверке финансовой информации подразделений и обработке полученных данных;

2.2) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся финансовой информации подразделений и процесса консолидации, для выражения мнения о соответствии финансовой отчетности группы во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности.

*6.2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610)*

В МСА610 рассматриваются обязанности внешнего аудитора, связанные с работой внутренних аудиторов, в случаях, когда внешний аудитор в соответствии с МСА 315 определяет, что служба внутреннего аудита может сыграть значимую роль при проведении аудиторской проверки. При этом:

внутренний аудит - деятельность по оценке работы, проводимая самим аудируемым лицом или предоставляемая ей в качестве услуги. В функции внутреннего аудита входят, среди прочего, изучение, оценка и мониторинг достаточности и эффективности системы внутреннего контроля;

внутренние аудиторы - лица, осуществляющие внутренний аудит. Внутренние аудиторы могут входить в состав департамента внутреннего аудита или аналогичного подразделения.

*6.3. Использование аудитором работы привлеченного эксперта (МСА 620)*

В МСА 620 рассматриваются обязанности аудитора, связанные с работой специалиста (физического или юридического лица) в любой области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, если такая работа помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудитор несет единоличную ответственность за представленное аудиторское заключение, и его ответственность не снижается в силу привлечения эксперта аудитора. Тем не менее, если аудитор в соответствии с настоящим стандартом использует работу привлеченного эксперта и приходит к выводу, что такая работа достаточна для его целей, аудитор может принять результаты такой работы и выводы данного эксперта в его области специализации в качестве надлежащих аудиторских доказательств.

Согласно МСА 620 цели аудитора:

1) определить, следует ли использовать работу привлеченного эксперта аудитора;

2) в случае использования работы привлеченного эксперта аудитора определить, достаточна ли такая работа для целей аудитора.

ТЕМА 7. Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита

Цель аудита – выразить независимое мнение о достоверности финансовой отчетности. Такое мнение аудитора формируется по результатам полученных им аудиторских доказательств в итоговых документах.

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

*7.1. Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности (МСА 700)*

МСА 700 составлен применительно к полному комплекту и определяет, каким образом меняются форма и содержание аудиторского заключения, если аудитор составляет модифицированное заключение или включает в аудиторское заключение пояснительный раздел или раздел «Прочие вопросы».

Цели аудитора:

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

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

МСА 700 устанавливает, что аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме и иметь следующую структуру (таблица 7.1):

Таблица 7.1. Структура аудиторского заключения

|  |  |
| --- | --- |
| Раздел | Содержание раздела |
| 1 | 2 |
| Название | Должно быть четко указано, что оно составлено независимым аудитором |
| Получатель | Аудиторское заключение должно быть адресовано сообразно обстоятельствам задания |
| Вступительный раздел | Указать организацию, чья финансовая отчетность была подвергнута аудиту;  указать, что финансовая отчетность прошла аудиторскую проверку;  указать название каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности;  сослаться на краткое описание существенных вопросов учетной политики и прочие пояснительные материалы;  указать дату каждого финансового отчета, включенного в финансовую отчетность, или охватываемый им период. |
| Обязанности руководства по подготовке финансовой отчетности. *В аудиторском заключении не обязательно должен использоваться термин «руководство»; вместо него может быть употреблен термин, принятый в нормативно-правовой среде конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях может быть уместной ссылка на представителей собственника.* | Описываются обязанности тех лиц, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности организации.  В аудиторском заключении должно быть приведено описание обязанностей руководства в связи с подготовкой финансовой отчетности. В описании должно быть указано, что руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности и организацию такой системы внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, будь то вследствие мошенничества или ошибки.  Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с принципами справедливого представления, описание обязанностей руководства должно содержать формулировки «подготовка и справедливое представление данной финансовой отчетности» или «подготовка финансовой отчетности, которая дает достоверное и справедливое представление о состоянии дел в организации», в зависимости от обстоятельств конкретного задания. |
| Обязанности аудитора | Должно быть указано, что обязанность аудитора состоит в подготовке заключения по финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки; аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита. Следует также разъяснить, что в соответствии с указанными стандартами аудитор обязан соблюдать этические нормы, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы получить разумное подтверждение того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.  Должно содержать заявление о том, что, по мнению аудитора, полученные аудиторские доказательства достаточны и надлежащи для обоснования аудиторского заключения. |
| Аудиторское заключение | При составлении *немодифицированного заключения* по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами справедливого представления, аудиторское заключение, если иное не установлено законодательными и нормативными актами, должно содержать одну из следующих формулировок (которые считаются эквивалентными):  финансовая отчетность отражает справедливо во всех существенных аспектах ... в соответствии с [применяемыми принципами финансовой отчетности];  финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление в соответствии с [применяемыми принципами финансовой отчетности]. |
| Другие виды отчетности | Если, помимо предусмотренной МСА обязанности представить заключение по финансовой отчетности организации, аудитор должен выразить мнение по другим видам отчетности, такое мнение должно быть изложено в отдельном разделе «Заключение о выполнении других законодательных и нормативных требований»; такой раздел может иметь любой иной заголовок в зависимости от его содержания.  Если в аудиторском заключении содержится отдельный раздел, посвященный другим видам отчетности, все заголовки, отчеты и пояснения, должны быть размещены под заголовком «Заключение по финансовой отчетности». Раздел «Заключение о выполнении других законодательных и нормативных требований» должен размещаться после раздела «Заключение по финансовой отчетности». |
| Подпись аудитора | Должно быть подписано аудитором |
| Дата аудиторского заключения | Должно быть датировано не ранее даты получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования аудиторского заключения по финансовой отчетности, включая доказательства того, что:  - все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая сопроводительные примечания, подготовлены;  - наделенные необходимыми полномочиями лица заявили, что берут на себя ответственность за такую финансовую отчетность. |
| Адрес аудитора | Должен быть указан адрес аудитора в той юрисдикции, в которой он ведет свою деятельность. |

*7.2. Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 705)*

МСА 705 определяет обязанности аудитора по составлению надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании заключения в соответствии с МСА 700 аудитор приходит к выводу о необходимости вынесения модифицированного заключения по финансовой отчетности.

В МСА 705 выделяется три вида модифицированного заключения:

1) аудиторское заключение с оговорками,

2) отрицательное аудиторское заключение;

3) отказ аудитора от заключения.

*7.3. Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете (заключении) независимого аудитора (МСА 706)*

В МСА706 рассматривается дополнительная информация, которая, по мнению аудитора, должна быть включена в аудиторское заключение с целью:

1) обратить внимание пользователей на какой-либо вопрос (вопросы), представленный или раскрытый в финансовой отчетности, который настолько важен, что имеет фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями;

2) обратить внимание пользователей на какой-либо вопрос (вопросы) - кроме надлежащим образом представленных и раскрытых в финансовой отчетности, - который необходим для понимания пользователями процедуры аудита, обязанностей аудитора или аудиторского заключения.

*7.4. Сравнительная информация, сравнительные данные и сравнительная финансовая отчетность (МСА 710)*

Пункт 38 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» указывает на то, что сравнительная информация должна:

раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации в финансовой отчетности, если только обратное не разрешается или не требуется другими стандартами МСФО;

включаться в повествовательную и описательную информацию, когда это уместно для понимания финансовой отчетности за текущий период.

При корректировке формата представления объектов в финансовой отчетности следует изменить и классификацию сопоставимых показателей предыдущих отчетных периодов, за исключением тех случаев, когда такое изменение выполнить невозможно.

При реклассификации сопоставимых показателей организация должна раскрывать:

1) характер изменений классификации;

2) показатель по каждому объекту (или классу объектов), классификация которого изменяется;

3) причины изменения классификации.

Таблица 7.2. Значения терминов, приведенных в МСА 710

|  |  |
| --- | --- |
| Термин | Значение термина |
| Сравнительные данные | суммы и другие сведения, раскрытые в финансовой отчетности за один или несколько предшествующих периодов в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности |
| Сравнительные показатели | сравнительные данные, в которых суммы и прочие раскрываемые сведения за предшествующий период включены в качестве неотъемлемой части в финансовую отчетность за текущий период и которые должны рассматриваться только в связи с соответствующими суммами и прочими раскрываемыми сведениями за текущий период (именуемыми «показатели текущего периода»). Степень детализации сравнительных показателей и других раскрываемых сведений определяется прежде всего их значимостью для показателей текущего периода |
| Сравнительная финансовая отчетность | сравнительные данные, которые содержат суммы и другие раскрытые сведения за предыдущий период для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период, но если такие суммы и сведения уже проверены аудитором, то они включаются в аудиторское заключение. Степень раскрытия информации в такой сравнительной финансовой отчетности сопоставима с информацией, представленной в финансовой отчетности за текущий период |

*7.5. Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность (МСА 720)*

Цель аудитора состоит в принятии надлежащих мер в случае, если в документе, содержащем аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней, присутствует прочая информация, которая может подорвать доверие к такой финансовой отчетности и соответствующему аудиторскому заключению.

Прочая информация — финансовая и нефинансовая информация (кроме финансовой отчетности и аудиторского заключения по ней), которая в силу закона, нормативного акта или обычая включена в документ, содержащий аудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий (если таковые имеются) между нею и сведениями, представленными в аудированной финансовой отчетности.

Аудитор должен заключить необходимые договоренности с руководством или представителями собственника, позволяющие получить прочую информацию до даты аудиторского заключения.

ТЕМА 8. Международные стандарты аудита, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг

*8.1. Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой специального назначения (МСА 800)*

При применении МСА 800 в ходе аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения, цель аудитора состоит в надлежащем рассмотрении особых аспектов, значимых для:

1) принятия аудиторского задания;

2) планирования и выполнения задания;

3) формирования и представления заключения по финансовой отчетности.

Финансовая отчетность специального назначения — финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с принципами специального назначения.

Принципы специального назначения — принципы финансовой отчетности, предназначенные для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей. Принципы финансовой отчетности подразделяются на принципы справедливого представления и принципы соответствия.

К принципам специального назначения относятся, например:

• принципы налогового учета для комплекта финансовой отчетности, представляемого вместе с налоговой декларацией организации;

• метод учета денежных поступлений и выплат для подготовки сведений о потоках денежных средств, которые организация может быть обязана предоставить кредиторам;

• требования к финансовой отчетности, установленные регулирующим органом, с целью соблюдения требований такого регулирующего органа;

• договорные положения о финансовой отчетности, например в облигационном соглашении, кредитном договоре или договоре о предоставлении субсидии на реализацию проекта.

*8.2. Специфические вопросы – аудит отдельных финансовых отчетов и специфических элементов, счетов или статей финансового отчета (МСА 805)*

Цель аудитора при применении МСА 805 в ходе аудита отдельных финансовых отчетов или конкретных элементов, счетов или статей финансового отчета состоит в надлежащем рассмотрении особых аспектов, значимых для:

1) принятия аудиторского задания;

2) планирования и выполнения этого задания;

3) формирования и представления заключения по отдельному финансовому отчету, конкретному элементу, счету или статье финансового отчета.

*8.3. Соглашения по представлению отчета (заключении) обобщенной финансовой отчетности (МСА 810)*

МСА 810 определяет обязанности аудитора, относящиеся к заданию по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности, полученной на основании финансовой отчетности, которая была проверена тем же аудитором в соответствии с МСА.

Цели аудитора:

1) определить, следует ли принимать задание по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности;

2) в случае принятия задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности:

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

2.2) составить ясное письменное заключение с указанием оснований для его вынесения.