

Министерство образования и науки Российской Федерации
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

В.А. Якимова

АУДИТ В СХЕМАХ И ТАБЛИЦАХ

Учебное пособие

Благовещенск

2018

*Рекомендовано
Учебно-методическим советом университета*

Рецензенты:

*С.В. Панкова, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализ и аудита
Оренбургского гос. ун-та, , д-р экон. наук;
Е.А. Самойлова, доцент кафедры финансов Амурского гос. ун-та,
канд. экон. наук.*

Якимова В.А.

Аудит в схемах и таблицах / В.А. Якимова. – Благовещенск: Амурский гос. ун-т, 2018.

Учебное пособие предназначено для бакалавров, специалистов очной и заочной формы обучения, магистрантов очно-заочной формы обучения. В учебном пособии раскрывается содержание международных стандартов аудита, вступивших в действие в России в 2017 г. Изложен порядок и алгоритмы действия аудиторов в различных практических ситуациях, представлен комплект тестов, контрольных вопросов и заданий, позволяющих оценить понимание содержания требований к аудитору.

В авторской редакции

© В.А. Якимова, 2018

© Амурский государственный университет, 2018

ВВЕДЕНИЕ

Аудитор в ходе практической деятельности постоянно сталкивается с изменениями в нормативно-правовом регулировании. Международные стандарты аудита вступили в силу в 2017 г. Качество аудиторской деятельности определяется на основе оценки выполнения требований стандартов, поэтому от правильного понимания и интерпретации положений зависит результативность проверки и мнение, выражаемое в аудиторском заключении. Аудитор должен уметь вырабатывать профессиональное суждение для подтверждения достоверности бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующего субъекта, иметь знания в области законодательства аудиторской деятельности, нормативных актов регулирующих методологию проведения проверок, подготовки и планирования проведения аудиторских проверок, ведения рабочей документации, оформления результатов аудита.

В ходе изучения дисциплин «Аудит» и «Методология и практика аудита» ставятся следующие задачи:

- получение знаний экономических категорий, теоретических основ аудиторской деятельности;
- освоение законодательных основ аудиторской деятельности, формирование умений практического применения международных стандартов аудиторской деятельности;
- формирование знаний и умений применять методы и методологию проведения аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств;
- освоение порядка и принципов составления стратегии и плана аудиторской проверки;
- изучение принципов и способов оценки деятельности клиента, выбор критериев и вопросов для тестирования аудиторских рисков;
- формирование знаний и умений формировать рабочую документацию по результатам аудиторской проверки, документального оформления взаимоотношений с клиентом;

- получение знаний и умений применять способы анализа ошибок и нарушений в области ведения бухгалтерского учета, выявление фактов мошенничества;

- изучение принципов формирования выводов по результатам аудиторской проверки и составления аудиторского заключения.

В результате освоения обучающийся должен знать: основы трудового, гражданского, финансового законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и анализа; положения международных стандартов аудиторской деятельности и этических правил поведения аудиторов; нормативные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности; права, обязанности и ответственность аудитора, аудиторских фирм и аудируемых лиц; правила и стандарты подготовки и планирования проведения аудиторских проверок, ведения рабочей документации, оформления результатов аудита; методологию проведения аудита, принципы и критерии оценки деятельности, системы внутреннего контроля и рисков аудируемых лиц; методы проверки бухгалтерского учета хозяйственных операций, составления бухгалтерской отчетности, налогообложение; технологии проверки организаций различных отраслей и организационно-правовых форм. Студент должен уметь составлять стратегию и общий план аудиторской проверки, документально оформлять взаимоотношения аудитора и аудируемого лица; оценивать риски хозяйственной деятельности аудируемого лица и аудиторские риски обнаружения ошибок; применять на практике методику сбора доказательств, определять уровень существенности и уровень аудиторского риска; оформлять результаты аудиторской проверки, составлять аудиторские заключения и соблюдать порядок их выдачи пользователям результатов проверок.

1. ЦЕЛИ И ПРИНЦИПЫ АУДИТА

1.1. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА»

Сфера применения стандарта МСА 200:

МСА 200 устанавливает обязанности аудитора при выполнении аудита финансовой отчетности, цели и дает разъяснение характеру, объему аудиторских процедур для достижения цели аудита.

Назначение аудита:

повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности путем формулирования аудитором мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности

Цели аудита:

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

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

При невозможности достижения цели:

Если выражение мнения с оговоркой в сложившихся обстоятельствах в аудиторском заключении, то аудитор должен отказаться от выражения мнения или от выполнения задания, когда отказ разрешен нормативными актами.

Стандарты и иные требования

правовые или этические требования, законодательные акты, регламенты, судебные решения, документы, отражающие обязанности соблюдения профессиональной этики в сфере учета и отчетности; аналитические материалы, выпускаемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования; имеющие различный правовой уровень полемические материалы по вопросам учета и отчетности, публикуемые организациями по разработке стандартов, профессиональными объединениями и органами государственного регулирования; широко признанные и наиболее часто применяемые приемы профессиональной практики как отраслевого, так и общего характера; профессиональная литература на тему учета и отчетности.

Предмет аудита:

Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации – это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Допущение проведения аудита:

Ответственность руководства (лиц, отвечающих за корпоративное управление) относительно финансовой отчетности:

- за подготовку финансовой отчетности в соответствии с *применимой концепцией подготовки финансовой отчетности*, включая, если уместно, ее достоверное представление;
- за необходимый внутренний контроль для обеспечения подготовки финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки;
- предоставление аудитору доступа ко всей информации, известной руководству (лицам, отвечающим за корпоративное управление), и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности; дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства (лиц, отвечающих за корпоративное управление), для целей аудита; неограниченной возможности взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить доказательства.

Подготовка финансовой отчетности:

1. определение применимой концепции подготовки финансовой отчетности с учетом всех соответствующих нормативных актов;
2. собственно подготовка финансовой отчетности в соответствии с этой концепцией;
3. включение исчерпывающего описания концепции в отчетность.

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности – принятая руководством (или лицами, отвечающими за корпоративное управление) и используемая концепция подготовки финансовой отчетности. Итоговые формулировки мнения аудитора зависят от концепции подготовки финансовой отчетности.

Концепция достоверного представления

Содержит

Концепция соответствия

Не содержит

Утверждения:

- а) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или
- б) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности (могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах).

Принципы аудита:

1. Принцип разумной уверенности (высокая, но не абсолютная)

Обеспечивается на основе:

сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств, которые необходимы для обоснования аудиторского мнения и заключения. Оценка достаточности и надлежащего характера доказательств является областью применения профессионального суждения аудитора

Аудиторские доказательства: носят накопительный характер, получаются в ходе аудиторских процедур; подтверждают или опровергают предпосылки руководства; включают данные бухгалтерского учета, предыдущие задания, внутрифирменные процедуры контроля качества;

Достаточность аудиторских доказательств (количество):

зависит от оценки рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, скорее всего, понадобится), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше их понадобится). Получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер аудиторских доказательств (качество): уместность и надежность (зависит от источника и характера) для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение

Применяется с целью

снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. МСА рекомендуют выявлять и оценивать риски, основываясь на понимании аудируемой организации

Аудиторский риск:

- зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения; - оценка основывается на информации аудиторских процедур и собранных на протяжении аудита доказательствах; относится к процессу аудита (не охватывает бизнес-риски аудитора, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе)

Риск существенного искажения - риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита

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

Уровни: финансовой отчетности в целом, предпосылки в отношении операций, остатков по счетам и раскрытия информации

Цель оценки: определение характера, сроков и объема аудиторских процедур, необходимых для получения аудиторских доказательств

Взаимосвязь с риском существенного искажения: приемлемый уровень риска имеет обратное соотношение

Компоненты: неотъемлемый риск и риск средств контроля (риски аудируемого лица)

Неотъемлемый риск - установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями

Риск средств контроля - риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации

Относится к: характеру, срокам и объему аудиторских процедур, определенных аудитором для снижения риска до приемлемо низкого уровня

Влияет на: эффективность аудиторской процедуры и ее применение, обеспечение и повышение которой осуществляется за счет планирования, надлежащего включения сотрудников в группу, применения профессионального скептицизма, надзором и пересмотром аудитором выполненной работы

Причины возникновения:

неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, носят скорее **убедительный**, чем неопровержимый характер. С целью воздействия на ограничения аудитор должен оценивать риски согласно МСА 315, 330, применять тестирования МСА 500, 520, 530, проводить процедуры в отношении выявления недобросовестных действий (МСА 240), наличия связанных сторон (МСА 550), соблюдения НПА (МСА 250), принципа непрерывности (МСА 570)

Природа финансовой отчетности: суждение руководства при применении требований концепции подготовки финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации, принятие субъективных решений или степень неопределенности в отношении статей финансовой отчетности

Характер аудиторских процедур: вероятность того, что руководство или иные лица не смогут предоставить (намеренно или преднамеренно) информацию по запросу аудитора; аудиторские процедуры могут оказаться неэффективными в выявлении сложных и тщательно выстроенных схем в случае недобросовестных действий; аудит не является официальным расследованием предполагаемого правонарушения

Необходимость проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену: ценность информации имеет свойство уменьшаться с течением времени. Недостаток времени и высокая стоимость получения информации не является оправданием отказа от выполнения аудиторской процедуры

Принципы аудита:

2. Принцип существенности	<p>Применяется на этапах аудита: планирование, при проведении аудиторских процедур, при оценке воздействия выявленных и неисправленных искажений на финансовую отчетность</p> <p>Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если можно обоснованно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на соответствующие экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности</p> <p>Суждения о существенности выносятся с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от понимания аудитором потребностей в финансовой информации конкретных пользователей финансовой отчетности, а также от размера или от характера того или иного искажения или от сочетания обоих этих факторов.</p>
3. Принцип профессионального суждения	<p>Применение соответствующих знаний, опыта и навыков в контексте стандартов аудита, бухгалтерского учета и этических стандартов, при принятии обоснованных решений о надлежащих планах действий в обстоятельствах конкретного аудиторского задания. Профессиональное суждение применяется по вопросам: существенность и аудиторский риск; характер, сроки и объем процедур, для выполнения требований МСА и сбора аудиторских доказательств; оценка достаточности и надлежащего характера доказательств; необходимость принятия дополнительных мер для реализации целей МСА; оценка суждений руководства при применении соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации; формулирование вывода, основанного на доказательствах аудитора (оценка разумности оценочных значений, рассчитанных руководством при подготовке финансовой отчетности).</p> <p>Суждение должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении от аудитора требуется готовить такую аудиторскую документацию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудита, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе проведения аудита. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного аудита или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.</p>
4. Принцип профессионального скептицизма	<p>Установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств. Поддержание бдительности в отношении: аудиторских доказательств, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам; информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств; обстоятельств, которые могут указывать на возможные недобросовестные действия; обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным МСА.</p> <p>Применяется при оценке аудиторских доказательств, при необходимости подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства, оценки надежности документов, ответов на запросы и т.п.</p>
5. Этические принципы	<p>Независимость (независимость мышления и независимость публичных действий). Независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение. Независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма.</p> <p>Честность</p> <p>Объективность</p> <p>Профессиональная компетентность и должная тщательность</p> <p>Конфиденциальность</p> <p>Профессиональное поведение</p>
6. Проведение аудита в соответствии с МСА	<p>обеспечивают нормативы аудиторской работы по достижению основных целей аудитора, описывают основные обязанности аудитора, а также иные действия аудитора, имеющие значение для применения этих обязанностей к конкретным темам. МСА не подменяют законодательные и нормативные акты, регулирующие проведение аудита финансовой отчетности</p> <p>В МСА обозначается сфера применения, дата вступления в силу и любые конкретные ограничения применимости стандарта. Каждый МСА содержит требования (обозначается глаголом «должен»), рекомендации по применению и пояснительные материалы (уточнение и пояснение применения стандарта, примеры процедур). Вводные материалы отражают назначение и области применения стандарта, обязанности аудитора к предметной области, контекст, в котором устанавливается данный стандарт, определения.</p> <p>Рекомендации для аудита малых организаций. Сосредоточенность владения и управления организацией в руках небольшого числа лиц (как правило, одного лица – физического или юридического, которое владеет организацией, при условии, что этот владелец обладает соответствующими качественными характеристиками); наличие одного или нескольких следующих признаков: простые или несложные операции; упрощенное ведение бухгалтерского учета; небольшое количество видов деятельности и продуктов, предлагаемых в рамках этих видов деятельности; небольшое число средств внутреннего контроля; небольшое количество уровней управления, при этом руководители отвечают за широкий круг средств контроля; малочисленный штат сотрудников, многие из которых выполняют широкий круг обязанностей.</p>

Контрольные вопросы:

1. Что выступает сферой применения МСА 200?
2. Назовите согласно МСА 200 основополагающее допущение аудита.
3. В каких случаях МСА обязывают применять принцип профессионального скептицизма?
4. В чем заключаются цели и назначение аудита согласно МСА 200?
5. Если основная цель аудита не достижима, то какие действия должен предпринять аудитор?
6. Что означает термин «концепция достоверного представления» финансовой отчетности?
7. Какие источники и требования могут быть положены в основу концепции достоверного представления отчетности?
8. Какие компоненты включает риск существенного искажения?
9. Дайте определение термину «лица, отвечающие за корпоративное управление».
10. Какие положения МСА 200 должен принимать во внимание аудитор при оценке достаточного и надлежащего характера доказательств, получаемых аудитором?
11. Перечислите обязанности руководства и корпоративных управляющих по формированию бухгалтерской отчетности и поясняющей информации?
12. Назовите этические требования, приведенные в МСА 200, и предъявляемые к аудитору.
13. Какие риски позволяет снизить принцип профессионального скептицизма?
14. При принятии, каких решений в аудите следует использовать профессиональное суждение?
15. Дайте определение термину «аудиторские доказательства». Каким образом соблюдается достаточный и надлежащий характер?
16. Каким образом может быть минимизирован риск необнаружения?
17. Назовите неотъемлемые ограничения аудита согласно МСА 200.

Тестовые задания:

1. Недобросовестные действия, которые предполагают сложные и тщательно выстроенные схемы, направленные на их сокрытие выступают:

А) ограничениями, аудита, которые связаны с характером аудиторских процедур;

Б) ограничениями, аудита, которые связаны с природой финансовой отчетности;

В) не являются ограничениями.

2. Приемлемый риск необнаружения имеет следующую взаимосвязь с риском существенного искажения финансовой отчетности:

А) прямую связь;

Б) обратную связь;

В) связь отсутствует.

3. Функцией эффективности аудиторской проверки согласно МСА 200 признается:

А) риск средств контроля;

Б) риск существенного искажения информации;

В) риск необнаружения;

Г) неотъемлемый риск.

4. Для снижения риска необнаружения и эффективной проверки аудитор должен:

А) планировать проверку надлежащим образом и применять принцип профессионального скептицизма;

Б) выявить и оценить как можно больше рисков существенного искажения финансовой отчетности;

В) получить абсолютную степень уверенности в отношении достоверности финансовой отчетности и исключить все ограничения аудита.

5. «Установка, предполагающая, что аудитор ставит под сомнение информацию, проявляет бдительность в отношении условий, которые могут указывать на возможное искажение в результате недобросовестных действий или

ошибок, а также предусматривающая критическую оценку доказательств» - это принцип:

- А) профессионального скептицизма;
- Б) профессиональной компетентности;
- В) существенности;
- Г) профессионального суждения.

6. Надзор за стратегическим направлением деятельности организации и за составлением финансовой отчетности осуществляют:

- А) аудиторские организации;
- Б) лица, отвечающие за корпоративное управление;
- В) бухгалтерия аудируемого лица.

7. Если аудитор не может достичь той или иной цели МСА, то он может:

А) модифицировать аудиторское мнение или отказаться от выполнения аудита по своему усмотрению;

Б) модифицировать аудиторское мнение или отказаться от выполнения аудита в случае, если произведена оценка достижения основных целей аудита по МСА;

В) модифицировать аудиторское мнение или отказаться от выполнения аудита в случае, если достижение основных целей аудита по МСА не представляется возможным.

8. Если отчетность подготавливается для удовлетворения потребностей конкретных пользователей, то она считается:

- А) финансовой отчетностью общего назначения;
- Б) финансовой отчетностью специального назначения;
- В) финансовой отчетностью индивидуального назначения.

9. С 2018 г. этические требования аудитора раскрываются в документе:

- А) МСА 200;
- Б) Кодексе этики аудиторов России;
- В) Кодексе Совета по международным стандартам этики бухгалтеров.

10. Надежность аудиторских доказательств зависит от:

- А) мнения аудитора о количестве доказательств;
- Б) источника и характера доказательства;
- В) уровня аудиторского риска.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
1. Трудность и недостаток времени, высокая стоимость могут выступать причиной отказа от проведения аудиторской проверки			
2. Аудит является официальным расследованием предполагаемого правонарушения			
3. В ходе аудита может быть получена неполная информация, значимая для подготовки финансовой отчетности			
4. Риск необнаружения относится к характеру, срокам и объему аудиторских процедур			
5. Чем выше риск существенного искажения на уровне предпосылок руководства, тем выше необходимо планировать приемлемый уровень риска необнаружения			
6. Подробное описание и разъяснение по вопросам планирования действий в ответ на оценку рисков содержит МСА 200			
7. Надзор за ходом аудита и выполнением аудиторской работы позволяет обеспечить качество проверки и повысить эффективность аудита			
8. Формулировка мнения аудитора в заключении зависит от принципов бухгалтерского учета и совокупности требований законов, нормативно-правовых актов, учетной политики организации			
9. Мнение аудитора в отношении достоверности проверяемой отчетности относится к подготовке финансовой отчетности во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией отчетности			
10. Аудитор обязан все факты применения профессионального суждения документировать			
11. Концепция подготовки финансовой отчетности может включать требования о ее представлении			
12. При оценке достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств не требуется применения профессионального суждения			
13. Между достаточностью и надлежащим характером аудиторских доказательств нет взаимосвязи			

1.2. МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»

Сфера применения МСА 210:

Обязанности аудитора при согласовании условий аудиторского задания с руководством (лицами, отвечающими за корпоративное управление), установление наличия обязательных условий проведения аудита, обеспечивающих руководством (лицами, отвечающими за корпоративное руководство).

Задание, обеспечивающее уверенность (в т.ч. аудит), могут приниматься к выполнению, если выполняются этические требования (независимость, профессиональная компетентность) в соответствии с МСА 220.

Цель аудитора

принять предложение о проведении аудита или продолжить аудит в случае согласования основных условий: факт условий установлен и стороны достигли единого понимания условий аудиторских заданий (далее - заданий).

Обязательные условия проведения аудита – использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности, исходя из которого проводится аудит.

Для установления условий аудитор должен:

1. Определение приемлемости *концепции подготовки финансовой отчетности*, которая выступает критериями при аудите финансовой отчетности (для финансовой отчетности общего назначения – МСФО или иные стандарты, разработанные организацией в той или иной юрисдикции)

Факторы, определяющие приемлемость концепции подготовки отчетности:

характер аудируемой организации (например, является ли она коммерческой организацией, организацией государственного сектора или некоммерческой организацией);
назначение финансовой отчетности (например, предназначена ли она для удовлетворения обычных информационных потребностей широкого круга пользователей или специфических информационных потребностей конкретных пользователей);
характер финансовой отчетности (например, является ли финансовая отчетность полным комплектом финансовой отчетности или единственным финансовым отчетом);
предписывается ли соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами.

Если концепция подготовки финансовой отчетности не является приемлемой

Если имеются предписания нормативно-правового акта: руководство согласно обеспечить дополнительное раскрытие в финансовой отчетности, а в аудиторском заключении введен привлекающий внимание абзац

2. **Получение согласия руководства** о том, что подтверждает и осознает ответственность за:
- подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией, ее достоверное представление, если уместно;
- за внутренний контроль, который руководство считает необходимым;
- обеспечение доступа аудитора ко всей информации, имеющей отношение к подготовке финансовой отчетности.

Запрос о предоставлении руководством заявления в письменном виде, подтверждающего выполнение обязанностей, возложенных на него (МСА 580).

В случае несогласия руководства аудируемого лица исполнять необходимое заявление, аудитор будет лишен возможности собрать достаточное количество надлежащих доказательств

Ограничение, накладываемые руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, на объем работ, выполняемых аудитором, которое может привести к отказу от выражения мнения

Отказ от предложения, если нет требований нормативно-правового акта

3. Возможность информационного взаимодействия с лицами, от которых он получает аудиторские доказательства

Согласование условий аудиторских заданий (письмо-соглашение об условиях аудиторского задания)

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

Дополнительные вопросы, раскрываемые в письме-соглашении:

на детальное описание объема аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, МСА, этические и другие стандарты профессиональных организаций, которые соблюдает аудитор;
любую другую форму информирования о результатах аудиторского задания;
тот факт, что в силу неотъемлемых ограничений, присущих аудиту, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями, присущими системам внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с МСА;
организацию процесса планирования и проведения аудита, включая определение состава аудиторской группы;
ожидание того, что руководство предоставит письменные заявления;
согласие руководства предоставить аудитору проект финансовой отчетности и всей прочей сопутствующей информации вовремя, чтобы аудитор мог завершить выполнение аудита в соответствии с предлагаемым графиком;
согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность и о которых руководству может стать известно в период между датой аудиторского заключения и датой выпуска финансовой отчетности;
основу расчета стоимости услуг и порядок выставления счетов;
запрос руководству о подтверждении получения письма-соглашения об условиях аудиторского задания и согласия с указанными в нем условиями задания.

При необходимости:

договоренности относительно участия других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения аудита;
договоренности относительно участия внутренних аудиторов и других сотрудников аудируемой организации;
договоренности, которые необходимо достичь с предшествующим аудитором, если таковой существовал, в случае аудита организации, проводимого впервые данным аудитором;
любые ограничения ответственности аудитора, когда существует такая возможность;
ссылка на все дополнительные соглашения между аудитором и аудируемой организацией;
любые обязанности предоставления рабочих документов аудита сторонним лицам.

Обязанности руководства, предписываемые нормативным актом

Если закон или нормативный акт предписывают обязанности руководства, то аудитор может для изложения информации по таким обязанностям пользоваться формулировками соответствующего закона или нормативного акта. По тем обязанностям, которые не предписаны в законах или нормативных актах таким образом, что их действие равнозначно, должно их описывать в письменном соглашении.

Повторные аудиторские задания

аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания

Факторы, влияющие на пересмотр условий задания:

любой признак того, что аудируемая организация неправильно понимает цель и объем аудита; любые пересмотренные или специальные условия аудиторского задания; недавнее изменение в составе высшего руководства; значительное изменение в составе собственников; значительное изменение в характере или масштабе деятельности аудируемой организации; изменение в требованиях закона или нормативных актах; изменение в концепции подготовки финансовой отчетности, принятой при подготовке финансовой отчетности; изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.



Контрольные вопросы:

1. Какие обязательные условия проведения аудита выделены в МСА 210?
2. Какие действия должен предпринять аудитор в случае ограничения объема проверки на этапе согласования условий задания?
3. В отношении каких вопросов аудитор должен получить согласие от руководства аудируемого лица?
4. Перечислите условия, согласованные аудитором с руководством аудируемого лица, которые требует МСА 210 указать в письме-соглашении.
5. Если закон и нормативный акт детально прописывает условия аудиторского задания, то какие действия в этом случае должен предпринять аудитор?
6. Какие особенности согласования условий аудиторского задания выделены в МСА в случае повторных аудиторских проверок?
7. Какие дополнительные вопросы могут быть раскрыты в письме-соглашении?
8. Какие обстоятельства могут привести к отказу от выполнения задания по аудиту?

9. При соблюдении каких условий концепция подготовки финансовой отчетности считается приемлемой?

10. Могут ли различаться форма и содержание письма-соглашения при проверках разных организаций?

11. Какие особенности согласования условий выполнения задания в случае проверки компонента?

12. В каком случае запрос на изменения задания на аудит считается оправданным?

13. Назовите перечень документов аудитора, формируемый на этапе согласования задания.

Тестовые задания:

1. Аудитор получает согласие у руководства аудируемого лица и подтверждение в отношении:

А) приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности;

Б) ответственности за внутренний контроль, который необходим для обеспечения подготовки финансовой отчетности;

В) используемые аудиторские процедуры для проверки финансовой отчетности.

2. Если руководство аудируемого лица или лица, отвечающие за корпоративное управление, накладывают ограничение на объем работ аудитора, то он:

А) имеет право отказаться от выражения мнения о достоверности финансовой отчетности;

Б) имеет право отказаться от выполнения задания;

В) может изменить условия задания аудит на задание с меньшей степенью уверенности;

Г) имеет право отказаться от предложения ограниченного задания в качестве варианта аудита в случае, если ограничение приведет к отказу от выражения мнения.

3. Какие условия относятся к обязательным, включаемым в письмо-соглашение?

А) цель и объем аудита финансовой отчетности;
 Б) договоренности относительно участия внутренних аудиторов;
 В) обязанности представления рабочих документов аудитора третьим лицам.

4. При проведении повторных аудиторских проверок аудитор должен:

А) составить письмо-соглашение о проведении аудита;
 Б) пересмотреть и изменить условия задания;
 В) оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах.

5. При необходимости в письме-соглашении могут быть рассмотрены следующие вопросы:

А) ограничения ответственности аудитора;
 Б) методы определения уровня существенности;
 В) значительные изменения в составе руководящего персонала.

6. При повторном аудите письмо-соглашение требуется отсылать, если:

А) произошли существенные изменения на рынке, в котором действует аудируемое лицо;
 Б) произошли значительные изменения в характере и масштабах деятельности аудируемого лица;
 В) ранее было выдано отрицательное аудиторское заключение.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Аудитор при согласовании условий задания получить от руководства аудируемого лица согласие и подтверждение ответственности за подготовку финансовой отчетности			
Аудитор не должен получить согласие у руководства аудируемого лица в отношении доступа ко всей информации, о которой известно руководству и ко всей информации, которую может запросить аудитор			
В письме соглашения должны быть оговорены как обязанности аудитора, так и руководства аудируемого лица			
Форма письма и его содержания унифицированная и не может отличаться для разных проверяемых организаций			
Аудитор в процессе аудита всегда может согласиться на изменение аудиторского задания			
В случае получения аудитором запроса на замену аудита заданием с меньшим уровнем уверенности аудитор должен определить, существует ли разумное обоснование			

Концепция подготовки финансовой отчетности является оценочным критерием задания, обеспечивающего уверенность			
Организация процесса планирования и проведения аудита не могут быть включены в письмо-соглашение			
Если проводится повторный аудит, и произошли изменения в составе собственников, то аудитор не должен отсылать письмо-соглашение			
Договоренности об участии других аудиторов в ходе проведения аудиторской проверки могут быть рассмотрены в письме-соглашении			

1.3. МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»

Сфера применения МСА 220:

Стандарт устанавливает обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности, обязанности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания.

Цель аудитора

Внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:

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

Система контроля качества:

Должна обеспечивать разумную уверенность в том, что организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования, заключения, выпущенные организацией или руководителями аудиторских заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.

Доверие к системе контроля качества:

профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения; независимости за счет накопления и распространения значимой информации о независимости; поддержания отношений с клиентами за счет систем принятия и продолжения отношений; соблюдения применимых законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

Элементы системы контроля качества (политики и процедуры)

Ответственность руководства за качество

Руководитель должен подчеркнуть в своих действиях и поручениях: важность для качества проверки следующих факторов: выполнения работ таким образом, чтобы всегда соответствовать профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям; безусловного соблюдения требований политики и процедур организации по контролю качества; выпуска аудиторских заключений, которые всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах; способности членов аудиторской группы поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично; то обстоятельство, что качество имеет принципиальное значение при проведении аудита.

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий

Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер. Выводы должны быть сделаны на основе информации о честности основных владельцев, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации; компетентности аудиторской группы для того, чтобы выполнить данное задание, а также наличие у нее необходимых возможностей, включая время и ресурсы; возможности соблюдения соответствующих этических требований аудиторской организацией и аудиторской группой; значимых вопросов, возникавшие в ходе текущего или предыдущего выполнения аудиторского задания, а также их последствия для продолжения отношений. Если руководитель задания получает информацию, которая привела бы к отказу от предложения о проведении аудита, то он должен сообщить информацию организации

Этические требования

На протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы (честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение). Руководитель задания должен прийти к выводу о соблюдении принципа независимости: оценка угроз независимости, оценка нарушений политик и процедур по обеспечению независимости, принятие мер, необходимых для устранения угроз независимости.

При несоблюдении:

Надлежащие меры реагирования при получении консультации с другими ответственными лицами аудиторской организации; меры по устранению интереса или действий, создающих угрозы независимости; отказ от дальнейшего участия в аудите, если разрешен нормативными актами

Элементы системы контроля качества (политики и процедуры)



Контрольные вопросы:

1. Дайте определение термину «проверка качества выполнения задания».
2. Какие лица могут осуществлять проверку качества выполнения аудиторского задания?
3. Какие особенности контроля качества аудиторского задания выделены по отношению к организациям, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам?
4. Что обеспечивает внутренняя система контроля качества?
5. Какую информацию должен получить руководитель аудиторского задания, и какие принять меры при проверке оценки соблюдения требования независимости?
6. В чем должен убедиться аудитор при назначении аудиторских групп?
7. Какую ответственность несет руководитель аудиторского задания?
8. Что представляет собой мониторинг и инспектирование? В чем их различия?
9. Какие компоненты содержит система контроля качества аудиторской организации?
10. В каком случае можно полагаться систему контроля качества?
11. На какие факторы руководитель должен обратить внимание при решении вопроса о принятии клиента или продолжении сотрудничества с ним?
12. По каким вопросам руководитель должен проинформировать членов аудиторской группы?
13. Какие мероприятия включает контроль качества выполнения задания?
14. В чем заключается порядок проведения обзорной проверки?

Тестовые задания:

1. Внутренний контроль качества должен осуществляться:
 - А) на дату аудиторского заключения или до этой даты;
 - Б) после даты аудиторского заключения;
 - В) на дату аудиторского заключения.

2. Документальное оформление процедур внутреннего контроля качества может осуществляться:

- А) на дату аудиторского заключения или до этой даты;
- Б) после даты аудиторского заключения;
- В) на дату аудиторского заключения.

3. Руководство аудиторской группы должен проинформировать членов по вопросам:

- А) цели задания и характера бизнеса аудируемой организации;
- Б) применения стандартов аудиторской деятельности;
- В) прав членов аудиторской группы.

4. Проверка того, что полученные аудиторские доказательства носят достаточный и надлежащий характер, проводится в процессе:

- А) консультирования;
- Б) обзорной проверки;
- В) мониторинга.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Руководитель аудиторского задания должен проверить всю необходимую документацию			
Кадровые ресурсы выступают компонентом контроля качества			
Процесс мониторинга соблюдения нормативных актов повышает доверие к действующей системе контроля качества			
Если единственной формой участия лица выступает консультирование, то оно не является членом аудиторской группы			
Менее опытные члены аудиторской группы не могут задавать вопросы более опытным членам			
В ходе обзорной проверки выявляется, рассматривались ли значимые вопросы			
Выводы, сделанные в ходе консультаций, не должны документироваться			
Если в составе аудиторской группы задействовано лицо, обладающее знаниями в той или иной области бухгалтерского учета или аудита, контроль и надзор за работой такого члена включает оценку пригодности результатов, его выводов и заключений			
Объем проверки качества задания не зависит от уровня сложности аудита			
Исправленные и неисправленные соотношения не требуют рассмотрения в ходе контроля качества			
Недостаток в системе контроля качества аудиторской организации в любом случае указывает, что аудиторское задание было выполнено не в соответствии с профессиональными стандартами, а аудиторское заключение неверно			

1.4. МСА 230 «Аудиторская документация»

Сфера применения МСА 230:

Стандарт устанавливает обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности.

Цель аудитора:

- (a) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение;
- (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Определения

Аудиторская документация - записи о выполненных аудиторских процедурах. **Аудиторский файл** - одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию

Примеры рабочих документов

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

Характер и назначение аудиторской документации:

Аудиторская документация обеспечивает:

- (a) доказательства, обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении основных целей аудитора;
- (b) доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с МСА и применимыми законодательными и нормативными требованиями.

Дополнительные функции:

- помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
- помощь членам аудиторской группы, ответственным за контроль, в руководстве и контроле за аудиторской работой, а также в исполнении ими их обязанностей по обзорным проверкам в соответствии с МСА 220;
- обеспечение подотчетности аудиторской группы в ее работе;
- сохранение данных по вопросам, являющихся значимыми для будущих аудиторских заданий;
- обеспечение проведения обзорных проверок и инспектирования в целях контроля качества в соответствии с МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства;
- обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными требованиями.

Требование своевременности

Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно, что помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение результативной проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением. Документация, подготовленная после того, как аудиторская работа уже выполнена, скорее всего, окажется менее точной, чем та документация, которая готовилась по ходу выполнения этой работы.

Факторы, влияющие на форму, содержание и объем документации:

- размер и сложность аудируемой организации;
- характер выполняемых аудиторских процедур;
- выявленные риски существенного искажения;
- значительность собранных аудиторских доказательств;
- характер и объем выявленных расхождений;
- необходимость документирования того или иного вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных аудиторских доказательств;
- применявшаяся методология и инструментарий проведения аудита.

Взаимосвязанные МСА, содержание специфические требования

МСА 210 "Согласование условий аудиторских заданий", пункты 10 - 12; МСА 220 "Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности", пункты 24 - 25; МСА 240 "Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности", пункты А44 - А47; МСА 250 "Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности", пункт 29; МСА 260 "Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление", пункт А23; МСА 300 "Планирование аудита финансовой отчетности", пункт 12; МСА 315 "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения", пункт 32; МСА 320 "Существенность при планировании и проведении аудита", пункт А14; МСА 330 "Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски", пункты 28 - 30; МСА 450 "Оценка искажений, выявленных в ходе аудита", пункт 15; МСА 540 "Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации", пункт 23; МСА 550 "Связанные стороны", пункт 28; МСА 600 "Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)", пункт 50; МСА 610 "Использование работы внутренних аудиторов", пункты 36 - 37.

Требования к содержанию аудиторской документации:

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

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

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

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

Следует зафиксировать:

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

Аудитор не обязан документировать отдельно (например, в контрольном перечне) факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу. Например:

- наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;
- наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в МСА;
- может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита;
- например, может не существовать единого способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Тем не менее, аудиторская документация может обеспечить наличие доказательств применения аудитором профессионального скептицизма в соответствии с МСА. Такие доказательства могут включать особые процедуры, выполненные для подтверждения ответов руководства на запросы аудитора;
- тот факт, что руководитель задания в порядке соблюдения МСА принял на себя ответственность за руководство, контроль и проведение аудиторского задания, может подтверждаться в аудиторской документации целым рядом способов.

Оценка значимости того или иного вопроса требует объективного анализа фактов и обстоятельств.

Примеры значимых вопросов:

- вопросы, приводящие к возникновению значительных рисков;
- результаты аудиторских процедур, указывающие на то, что (а) финансовая отчетность может быть существенно искажена или что (б) существует необходимость пересмотреть прежнюю оценку аудитором рисков существенного искажения, а также меры, принимаемые аудитором в ответ на эти риски;
- обстоятельства, значительно затрудняющие применение аудитором необходимых аудиторских процедур;
- замечания, которые могут привести к той или иной модификации мнения аудитора или к включению в аудиторское заключение раздела "Важные обстоятельства".

Примеры обстоятельств, при которых следует подготавливать аудиторскую документацию в отношении **использования профессионального суждения, включают следующее, если вопросы и суждения являются значимыми:**

- обоснование вывода аудитора, когда от аудитора требуется обязательно рассмотреть определенную информацию или факторы, и это рассмотрение является значимым в контексте проводимого аудита;
- основа для вывода аудитора в отношении обоснованности тех или иных областей субъективных суждений (например, в отношении обоснованности значительных оценочных значений);
- основа для вывода аудитора по вопросу подлинности документа, когда в ходе аудита аудитором были выявлены некие обстоятельства, заставившие его усомниться в подлинности данного документа, и по этому поводу было проведено специальное расследование (например, с использованием процедур, связанных с экспертизой или подтверждением).

Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор должен документировать, каким образом он разрешил это несоответствие

Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения. Протоколы заседаний, подготовленные персоналом организации и согласованные с аудитором.

Требования к рабочей документации и ее формированию

Указание конкретных протестированных статей и вопросов, исполнителей и проверяющих

Фиксирование таких отличительных признаков служит решению целого ряда задач. Например, это дает возможность аудиторской группе обеспечить собственную подотчетность за выполненные работы и облегчает проведение расследований случаев расхождений или несоответствий. Отличительные признаки:

- для подробного тестирования выпущенных организацией заказов на закупки аудитор может обозначить отбираемые для тестирования документы по их датам или по уникальным номерам заказов на закупки;
- для процедуры, требующей отбора из данной генеральной совокупности или проверки всех статей сверх установленной суммы, аудитор может зафиксировать объем проводимой процедуры и обозначить соответствующую генеральную совокупность (например, все записи в бухгалтерских регистрах сверх установленной суммы);
- для процедуры, требующей систематической выборки из генеральной совокупности документов, аудитор может обозначить отбираемые документы путем указания их источника, начала диапазона выборки и ее интервала (например, систематическая выборка отчетов об отгрузке, отбираемых из журнала отгрузки за период с 1 апреля по 30 сентября, начиная с отчета номер 12345 и отбирая каждый 125-й отчет);
- для процедуры, требующей опроса конкретных сотрудников аудируемой организации, аудитор может зафиксировать даты проведения опросов, а также фамилии и наименования должностей этих сотрудников аудируемой организации;
- для процедуры наблюдения аудитор может описать наблюдаемый процесс или вопрос, имеющих отношение к нему лиц, соответствующие обязанности этих лиц, а также где и когда выполнялось наблюдение.

Записка (меморандумом о завершении работ)

- описываются значимые вопросы, выявленные в ходе аудита и то, каким образом они были разрешены, или которая включает ссылки на другую подтверждающую аудиторскую документацию, содержащую эту информацию. Такая сводка может способствовать проведению эффективных и эффективных проверок и инспектирования аудиторской документации, особенно по масштабным и сложным аудиторским заданиям.
- помочь аудитору при рассмотрении значимых вопросов, оценить ситуацию на предмет того, не оказывается ли в свете выполненных аудиторских процедур и сделанных выводов, что существует по крайней мере одна значимая цель, установленная в каком-либо МСА, которой аудитор не может достичь, что делает невозможным выполнение им основных целей аудитора.

Отступление от того или иного применимого требования

Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от выполнения того или иного применимого требования того или иного МСА, аудитор должен документировать, каким образом выполненные им альтернативные аудиторские процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления.

Требование документирования применяется лишь к тем положениям, которые являются применимыми в конкретных обстоятельствах. Данное требование не является применимым <1> лишь в тех случаях, когда:

- весь тот или иной МСА не является значимым (например, если у организации нет службы внутреннего аудита, никакие положения МСА 610 не являются применимыми);
- требование является обусловленным, а оговоренное условие отсутствует (например, требование модифицировать аудиторское мнение при условии невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, в то время как такая невозможность отсутствует).

Вопросы, возникшие после даты аудиторского заключения

Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или приходит к новым выводам после даты аудиторского заключения, он должен документировать: (а) каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся; (б) выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, собранные аудиторские доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение; (с) когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны аудитору после даты аудиторского заключения, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они стали известны на эту дату, могли бы вызвать внесение изменений в финансовую отчетность или модификацию мнения аудитора в аудиторском заключении.

Окончательное формирование аудиторского файла

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать аудиторскую документацию в аудиторский файл и завершить административные процедуры окончательного формирования аудиторского файла. Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла обычно не превышает **60 дней после даты аудиторского заключения** (МСКК 1).

Завершение окончательного формирования аудиторского файла после даты аудиторского заключения представляет собой административную процедуру, не предполагающую выполнение каких-либо новых аудиторских процедур или формирование новых выводов. Однако в процессе формирования аудиторского файла в аудиторскую документацию могут вноситься изменения, если они носят административный характер. Примеры таких изменений:

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

По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения. Стандарт МСКК 1 (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры хранения документации по заданию. Срок хранения документации по аудиторским заданиям обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности организации или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если оно оформлялось позже.

Изменение аудиторской документации

Если аудитор по завершении окончательного формирования аудиторского файла считает необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или дополнить ее новыми документами, он должен, вне зависимости от характера изменений или дополнений, документировать следующее:

- конкретные причины, по которым понадобилось внесение изменений или дополнений;
- когда и кем они были внесены и проверены.

Пример обстоятельств, при которых аудитор может счесть необходимым видоизменить существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после завершения окончательного формирования аудиторского файла, - это необходимость внести пояснения в существующую аудиторскую документацию вследствие комментариев, полученных в ходе надзорного инспектирования, выполненных внутренними или внешними по отношению к аудиторской организации лицами.

МСА 220 требует от аудитора проверять выполненную аудиторскую работу путем проверки аудиторской документации

Требование документировать, кто именно проверял выполненную аудиторскую работу, не означает необходимости отражать в каждом рабочем документе подтверждение того, что он был проверен. Это требование, однако, означает, что следует документировать то, какая аудиторская работа проверялась, кто проверял эту работу, и когда она была проверена.

Особенности для аудита малых организаций

- не обширная, по сравнению с аудитом крупных организаций;
- документация не будет включать вопросы, которые должны документироваться исключительно для того, чтобы проинформировать или проинструктировать членов аудиторской группы или чтобы обеспечить доказательства проведения проверки документации прочими членами аудиторской группы (например, будет нечего документировать по вопросам обсуждений или организации контроля в группе).
- может счесть целесообразным и эффективным решением составление единого документа по всем аспектам аудита, включающего в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации (понимание аудируемой организации, системы внутреннего контроля, стратегии и плана аудита, существенности, оцененных рисков, значимых вопросов и сделанных выводов).

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение термину «аудиторская документация».
2. Какие функции выполняет аудиторская документация?
3. Какие примеры аудиторской документации существуют?
4. Назовите основные требования к аудиторской документации.
5. Каким образом ведётся аудиторская документация?
6. От каких факторов зависит форма, содержание и объем аудиторской документации?
7. Для чего аудитор составляет меморандум о завершении работы?
8. С какими лицами аудитор может обсудить значимые вопросы?
9. Каков порядок хранения аудиторской документации?
10. В чем особенности составления аудиторской документации по малым организациям?
11. В чем преимущество указания аудитором в аудиторской документации конкретных протестированных статей или вопросов?
12. В каких случаях требование документирования не является применимым?
13. В каких случаях в процессе формирования аудиторского файла в аудиторскую документацию могут вноситься изменения?

Тестовые задания:

1. С каким документом необходимо рассматривать МСА 230?
 - А) МСА 210;
 - Б) учетной политикой организации;
 - В) МСА 200.
2. Сферой применения МСА 230 является:
 - А) обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудита финансовой отчетности;
 - Б) применение законов и нормативно-правовых актов в ходе проведения аудита финансовой отчетности;
 - В) планирование проведения аудита.

3. Каков срок хранения документации по аудиторским заданиям?

- А) не менее двух лет;
- Б) не менее одного года;
- В) не менее пяти лет.

4. Примером аудиторской документации является:

- А) памятные записки по проблемным вопросам;
- Б) стандарты аудиторской деятельности;
- В) бухгалтерские записи организации.

5. В какой форме может вестись аудиторская документация?

- А) на бумажных носителях;
- Б) на бумажных либо на электронных носителях;
- В) в форме устных пояснений.

6. Аудиторская документация обеспечивает:

- А) помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
- Б) достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское за-

ключение;

В) обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

7. Надлежащий предельный срок для завершения окончательного формирования аудиторского файла не должен превышать:

- А) 60 дней после даты аудиторского заключения;
- Б) 30 дней после даты аудиторского заключения;
- В) 10 дней после даты аудиторского заключения.

8. Одна или более папок, либо иные бумажные или электронные носители информации, предназначенные для хранения данных, содержащие данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию – это:

- А) аудиторская программа;
- Б) рабочая документация;

В) аудиторский файл.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Устные пояснения аудитора сами по себе представляют достаточного обоснования выполненной аудитором работы или сделанных им выводов			
Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, аудитор не обязан документировать, каким образом он разрешил это несоответствие			
Своевременная подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации помогает повысить качество выполнения аудиторского задания и облегчает проведение результативной проверки и оценки собранных аудиторских доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением.			
Аудитор обязан включать в аудиторскую документацию изначальные черновые варианты рабочей документации и финансовой отчетности, заметки, в которых отражены неполные или предварительные соображения, исходные копии документов, которые были впоследствии исправлены из-за опечаток и прочих ошибок, а также дублирующие документы.			
Важным фактором при определении формы, содержания и объема аудиторской документации по значимым вопросам являются масштабы применения профессионального суждения при проведении работ и при оценке их результатов			
Аудитор имеет право не документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, включая характер обсужденных вопросов, а также того, когда и с кем происходили эти обсуждения			
По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения			
Стандарт МСКК I (или не менее строгие требования национального законодательства) требует от аудиторских организаций устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторских файлов.			
Аудитор должен готовить аудиторскую документацию своевременно			

1.5. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»

Цель МСА 240 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в ходе аудита

Характеристика недобросовестных действий

Недобросовестные действия - умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ

Для целей МСА недобросовестные действия рассматриваются те действия, которые приводят к существенному искажению в финансовой отчетности. Несмотря на то, что аудитор может подозревать или, в редких случаях, выявлять наличие недобросовестных действий, он не определяет с правовой точки зрения, действительно ли имели место недобросовестные действия.

Побуждение или давление к недобросовестному составлению финансовой отчетности может иметь место, когда руководство находится под давлением, исходящим от источников за пределами или внутри организации, направленным на достижение ожидаемых (возможно, нереалистичных) показателей прибыли или иных финансовых показателей – особенно с учетом того, что последствия для руководства в случае невыполнения плана по финансовым показателям могут оказаться весьма ощутимыми. Отдельные лица могут испытывать побуждение к неправомерному присвоению активов, например, потому, что эти лица живут не по средствам.

Осознаваемая возможность совершения недобросовестных действий может иметь место в тех случаях, когда то или иное лицо считает, что систему внутреннего контроля можно обойти, например, потому, что это лицо пользуется доверием или ему известно о конкретных недостатках в системе внутреннего контроля.

Лица, совершившие недобросовестные действия, могут находить им **оправдание**. Некоторые лица обладают такими качествами, характером или набором этических ценностей, которые позволяют им сознательно и умышленно совершать нечестные поступки. Однако даже честные в обычных обстоятельствах люди могут совершать недобросовестные действия в ситуации, когда они подвергаются достаточному давлению.

Искажения вследствие недобросовестного составления финансовой отчетности (пропуски сумм или раскрытия информации в финансовой отчетности для введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности)

Может быть результатом таких действий, как:

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

Могут совершаться руководством намеренно при помощи обхода средств контроля с применением методов:

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

Искажения вследствие неправомерного присвоения активов (кража активов организации, во многих случаях совершаемую сотрудниками в относительно небольших и несущественных суммах). Может сопровождаться поддельными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта недостачи активов или того, что они заложены без соблюдения необходимых разрешительных процедур.

Может совершаться способами:

- присвоение выручки (например, присвоение поступлений по дебиторской задолженности или перенаправление поступлений по списанным лицевым счетам клиентов на личные банковские счета);
- кража материальных активов или объектов интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для перепродажи, кража отходов для перепродажи, сговор с конкурентом о передаче данных о технологии производства за вознаграждение);
- проведение платежей от организации в счет оплаты за товары и услуги, которые она не получала (например, платежи фиктивным поставщикам, коммерческий подкуп поставщиками ответственных за закупки организации с целью завышения закупочных цен, выплаты несуществующим сотрудникам);
- использование активов организации в личных целях (например, использование активов организации как предмета залога для личного займа или займа связанной стороны).

Ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий

Основная ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий возлагается как на лиц, отвечающих за корпоративное управление, так и на руководство аудируемой организации.

Важно, чтобы **руководство** под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, уделяло приоритетное внимание предотвращению недобросовестных действий, что могло бы минимизировать возможности для их совершения и способствовать сдерживанию, в результате чего сотрудники предпочтут их не совершать в связи с высокой вероятностью обнаружения и наказания. **Надзор со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление**, включает учет возможностей обхода средств контроля или прочих неправомерных форм влияния на процесс подготовки финансовой отчетности, таких как попытки руководства управлять прибылью с целью влияния на то, как аналитики воспринимают показатели эффективности и прибыльности организации.

Цели аудитора

- выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий;
- получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий путем разработки и проведения соответствующих процедур;
- надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Обязанности аудитора

1. Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, обязан получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения как вследствие недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. В силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проводится в соответствии с МСА.

2. Потенциал влияния неотъемлемых ограничений особенно значителен в случае искажения вследствие недобросовестных действий. Риск необнаружения существенного искажения вследствие недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения вследствие ошибки. Причина состоит в том, что недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие, такие как подделка документов, умышленное неотражение операций или намеренное представление ложной информации аудитору. Такие попытки сокрытия труднее выявить, если они сопровождаются сговором. Сговор может привести к тому, что аудитор будет считать, что аудиторские доказательства являются убедительными, в то время как на самом деле они подделаны. Способность аудитора обнаруживать недобросовестные действия зависит от таких факторов, как умелость злоумышленника, частота и объем манипуляций, степень имевшего место сговора, относительный размер отдельных сумм, подвергшихся манипуляциям, а также уровень занимаемых должностей лиц, вовлеченных в недобросовестные действия. Хотя аудитор может оказаться в состоянии выявить потенциальные возможности для намеренного совершения недобросовестных действий, ему тяжело определить, вызваны ли искажения показателей, требующих суждения, таких как оценочные значения, недобросовестными действиями или ошибкой.

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

4. При получении разумной уверенности аудитор обязан придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита, принимая в расчет возможности руководства по обходу средств контроля, а также учитывая тот факт, что аудиторские процедуры, которые результативны для обнаружения ошибки, могут не дать результата при обнаружении недобросовестных действий. Требования стандарта призваны помочь аудитору в выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также в разработке процедур для выявления такого искажения

1. Профессиональный скептицизм

Аудитор должен:

- сохранять скептицизм на протяжении всего аудита, осознавая возможность существенного искажения вследствие недобросовестных действий, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление (анализ надежности аудиторских доказательств, средств контроля, при анализе рисков существенного искажения информации);
- принимать документы как подлинные, если нет основания считать обратное (в случае сомнения следует получить подтверждения непосредственно от третьего лица, провести экспертизу для установления подлинности документа);
- исследовать несоответствия в случае непоследовательности ответов на запросы.

2. Обсуждение между членами аудиторской группы

Особое внимание **должно быть уделено** тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения **должно игнорироваться** возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях.

Цель обсуждения:

1. возможность более опытным членам аудиторской группы поделиться своими соображениями относительно того, как и где финансовая отчетность данной организации может оказаться подверженной существенному искажению вследствие недобросовестных действий;
2. позволяет аудитору продумать соответствующие аудиторские процедуры в ответ на такие риски и определить конкретных членов аудиторской группы для выполнения отдельных аудиторских процедур;
3. возможность аудитору определить порядок совместного использования членами аудиторской группы информации о результатах аудиторских процедур, а также порядок рассмотрения любых заявлений о недобросовестных действиях, о которых аудитору, возможно, станет известно.

Вопросы обсуждения:

1. обмен мнениями среди членов аудиторской группы о том, как и где, на их взгляд, финансовая отчетность аудируемой организации (включая отдельную отчетность и раскрытие информации) может оказаться подверженной существенному искажению вследствие недобросовестных действий, как руководство может совершить и скрыть недобросовестные действия при подготовке финансовой отчетности и каким образом могут быть неправомерно присвоены активы организации;
 2. рассмотрение обстоятельств, которые могут указывать на манипулирование финансовыми результатами, и соответствующих приемов, которые могут использоваться руководством для того, чтобы манипулировать финансовыми результатами, и которые могут приводить к недобросовестному составлению финансовой отчетности;
 3. изучение известных внешних и внутренних факторов, которые могут побуждать или оказывать давление на руководство или иных лиц, к совершению недобросовестных действий, создают возможность для совершения недобросовестных действий и указывают на наличие культурных факторов или условий, способствующих оправданию руководством или иными лицами недобросовестных действий;
 4. анализ наличия контроля со стороны руководства за сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам или иным активам, которые подвержены риску неправомерного присвоения;
 5. рассмотрение любых необычных изменений в поведении или образе жизни руководства или сотрудников, о которых стало известно аудиторской группе;
 6. акцентирование внимания на важности поддержания надлежащего образа мышления на протяжении всего аудита в отношении возможности существенного искажения вследствие недобросовестных действий;
 7. анализ обстоятельств, обнаружение которых может указывать на возможность недобросовестных действий;
- рассмотрение того, каким образом включить элемент непредсказуемости в характер, сроки и объем выполняемых аудиторских процедур;
8. рассмотрение аудиторских процедур, которые можно было бы выбрать в ответ на риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемой организации вследствие недобросовестных действий, а также принятие решения о том, какие из выбранных аудиторских процедур более эффективны в этом отношении;
 9. рассмотрение любых заявлений о недобросовестных действиях, о которых стало известно аудитору: анализ риска обхода руководством средств контроля.

3. Процедуры оценки рисков и сопутствующие действия

3.1. Запрос информации у руководства по вопросам:

- 1) оценка руководством того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок (аудитор должен достигнуть понимания контрольной среды аудируемой организации, характер, объем и частота проведения оценки руководством);
- 2) процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий (в рамках отдельных подразделений или бизнес-сегментов);
- 3) информирование руководством, если такое информирование имело место, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски;
- 4) информирование руководством, если такое информирование имело место, работников организации о взглядах руководства на деловую практику и этическое поведение.

3.2. Запрос информации у руководства и у иных лиц для определения, известно ли им о случаях недобросовестных действий, подозрений или обвинений в недобросовестных действиях

Процедура не имеет полезности в отношении рисков вследствие недобросовестных действий руководства, что требует поддержания профессионального скептицизма и подтверждения ответов на запрос прочей информацией.

Лица, в адрес которых могут быть направлены запросы: операционный персонал, непосредственно не связанный с процессом подготовки финансовой отчетности; сотрудники с различными уровнями должностных полномочий; сотрудники, связанные с иницированием, обработкой или учетом сложных или необычных сделок, а также те, кто осуществляет руководство и надзор за деятельностью таких сотрудников; юристконсульт организации; главный специалист по этике или приравненное к нему лицо; лицо или лица с полномочиями по рассмотрению заявлений о недобросовестных действиях.

3.3. Запрос службе внутреннего аудита для определения, известно ли им о случаях недобросовестных действий, подозрений или обвинений в недобросовестных действиях, ознакомления с их мнением в отношении рисков недобросовестных действий.

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

3.4. Получение понимания мер надзора, осуществляемого лицами, отвечающими за корпоративное управление, а также за системой внутреннего контроля, установленного руководством для снижения этих рисков

Лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за системами организации по мониторингу рисков, финансовому контролю и соблюдению законодательства. Информация может дать представление о том, в какой степени аудируемая организация подвержена недобросовестным действиям со стороны руководства, насколько ее система внутреннего контроля адекватна рискам недобросовестных действий, а также о том, каков уровень компетентности и честности руководства. Процедуры: запросы и сопоставление с ответами руководства, участие в совещаниях, ознакомление с протоколами.

3.5. Выявление необычных или неожиданных соотношений и прочая информация

Процедуры: аналитические процедуры, в т.ч. связанные со счетами учета выручки, проведение обсуждений среди членов аудиторской группы, процедуры принятия и продолжения отношений с клиентами, опыт, полученный при выполнении других заданий, например, по обзору финансовой информации.

3.6. Оценка факторов риска недобросовестных действий

Факторы риска недобросовестных действий – события или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения.

Аудитор должен оценить информацию, полученную в результате применения прочих процедур оценки рисков и связанных с ними действий, на предмет того, не указывает ли она на наличие одного или более факторов риска недобросовестных действий. Хотя факторы риска недобросовестных действий не обязательно указывают на наличие недобросовестных действий, они во многих случаях присутствуют в обстоятельствах, когда такие действия имеют место, и поэтому могут указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Аудитор может выявлять события или условия, которые указывают на побуждение к совершению недобросовестных действий или давление либо обеспечивают возможность совершения недобросовестных действий (факторы риска недобросовестных действий). Например: необходимость соответствовать ожиданиям сторонних лиц для привлечения дополнительного долевого финансирования может создавать давление, подталкивающее к совершению недобросовестных действий; назначение значительных бонусов за достижение нереалистичных целевых показателей прибыли может создавать побуждение к совершению недобросовестных действий; контрольная среда, если она неэффективна, может создавать возможность совершения недобросовестных действий. Оценка факторов производится на основании профессионального суждения, с учетом бизнес-сегментов, размера сложности и структуры аудируемой организации.

4. Выявление и оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий

В соответствии с МСА 315 аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации).

При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски.

Существенное искажение вследствие недобросовестности при подготовке финансовой отчетности в отношении признания выручки во многих случаях является результатом завышения показателей выручки при помощи, например, преждевременного признания выручки или отражения фиктивной выручки. Оно также может являться результатом занижения выручки при помощи, например, ненадлежащего переноса признания выручки на более поздний период. Риски недобросовестных действий при признании выручки в одних организациях могут быть выше, чем в других.

Аудитор должен отнести оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий **к значительным** и, следовательно, в той степени, до которой он еще этого не сделал, должен добиться понимания системы внутреннего контроля аудируемой организации, включая контрольные действия, относящиеся к таким рискам.

Руководство, исходя из своего суждения, определяет характер и объем средств контроля, которые следует внедрить и объем рисков, которые следует принять. Руководство решает вопрос об экономической целесообразности внедрения и поддержания средства контроля

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

Определение процедур общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий обычно производится с учетом того, чтобы проведение аудита в целом отражало повышенный профессиональный скептицизм, например, посредством: повышенной тщательности при определении характера и объема проверяемой документации по существенным сделкам; более частого признания необходимости подтверждать разъяснения или заявления руководства по существенным вопросам. При определении ответных мер общего характера аудитор должен:

(а) назначать и контролировать персонал с учетом знаний, навыков и способностей тех лиц, на которых возлагаются важные обязанности при выполнении задания, а также с учетом оценки аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий по данному заданию (аудитор может привлечь экспертов, специалистов в области IT-технологий или включить в состав аудиторской группы более опытных работников);
(б) оценивать, не может ли выбор и применение организацией учетной политики, особенно в части, касающейся субъективных оценок и сложных операций, служить признаком недобросовестного составления отчетности в результате действий руководства по манипулированию финансовыми результатами;
(с) включать элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков и объема процедур (выборочным проведением процедур проверки по существу в отношении остатков по счетам и предпосылок, которые изначально не проверялись, в силу их существенности или риска; изменением изначально запланированных сроков проведения процедур; применением альтернативных методов выборки; проведением процедур в различных подразделениях или без объявления списка подразделений для проведения процедур)

Аудиторские процедуры общего характера

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне отдельных предпосылок финансовой отчетности

Изменение характера, сроков и объема аудиторских процедур по ряду направлений (может возникнуть необходимость в целях сбора более надежных и значимых аудиторских доказательств или в целях получения дополнительной подтверждающей информации, что может повлиять как на вид выполняемых аудиторских процедур, так и на их состав).

Выполнение процедур проверки по существу в конце отчетного периода или незадолго до этого. Увеличение объема выборки или проведение аналитических процедур с большей детализацией. Автоматизированные способы аудита могут обеспечить возможность более исчерпывающей проверки электронных файлов учета операций и счетов. Эти методы могут применяться для случайной выборки операций из ключевых электронных файлов, для сортировки операций по тем или иным признакам или для тестирования всей генеральной совокупности, а не только выборки.

Физическая инвентаризация запасов в определенных местах расположения без предварительного уведомления или одновременная инвентаризация запасов во всех местах расположения

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с действиями руководства в обход средств контроля

1. Проверить надлежащий характер бух. записей в основном регистре и прочих корректировок (направить запросы лицам, участвующим в процессе подготовки отчетности, о ненадлежащих или необычных действиях, относящихся к обработке бух. записей и прочих корректировок; отобрать бух. записи и прочие корректировки, выполненные в конце отчетного периода; рассмотреть необходимость проверки записей за весь период). 2. Проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить, не свидетельствуют ли о риске существенного искажения вследствие недобросовестных действий обстоятельства, породившие предвзятость, если такая предвзятость имела место (оценить принятые руководством при выработке включенных в финансовую отчетность оценочных значений суждения и решения, даже если взятые в отдельности они являются обоснованными, на предмет того, не указывают ли они на возможную предвзятость со стороны руководства организации. Если это так, аудитор должен переоценить эти оценочные значения, взятые в целом; провести ретроспективный анализ суждений и допущений руководства, относящихся к значительным оценочным значениям предыдущего года). 3. По значительным операциям, выходящим за рамки обычной деятельности организации или представляющимся необычными по иным основаниям, с учетом понимания аудитором организации и ее окружения, а также прочей информации, полученной в ходе аудита, аудитор должен оценить коммерческую логику (или ее отсутствие) этих операций на предмет того, не предполагает ли она, что эти операции были совершены с целью недобросовестного формирования отчетности или с целью сокрытия неправомерного присвоения активов.

Отбор бухгалтерских записей и прочих корректировок для проверки и при определении надлежащего метода изучения подтверждающих материалов по отобранным статьям активов

применяемые средства контроля за бухгалтерскими записями и прочими корректировками – эффективные средства контроля за подготовкой и проведением бухгалтерских записей и прочих корректировок могут уменьшить объем необходимых проверок по существу, при условии что аудитор проверил операционную эффективность этих средств контроля:

процедура подготовки финансовой отчетности организации и характер доказательств, которые могут быть получены, – для многих организаций стандартная обработка операций включает сочетание ручных и автоматизированных этапов и процедур.

характерные черты умышленно искаженных бухгалтерских записей или прочих корректировок
(а) выполнены по несвязанным, необычным или редко используемым счетам;
(б) выполнены лицами, обычно не занимающимися ведением бухгалтерских записей;
(в) проведены в конце периода либо представляют собой проводки уже по завершении периода, при этом по ним мало пояснений или описаний либо они отсутствуют;
(г) выполнены либо перед, либо во время подготовки финансовой отчетности и не отражены в бухгалтерских регистрах;
(д) содержат круглые числа или числа, заканчивающиеся одинаковыми цифрами;

характер и сложность счетов – ненадлежащие бухгалтерские записи или корректировки могут относиться к счетам, которые
(а) содержат сложные или необычные по характеру операции;
(б) содержат значительные оценочные значения и корректировки на конец периода;
(в) были подвержены искажениям в прошлом;
(г) не выверялись своевременно или содержат невыверенные разницы;
(д) содержат внутрифирменные операции;
(е) связаны с выявленным риском существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

бухгалтерские записи или прочие корректировки, проведенные вне рамок обычной деятельности организации, – нестандартные бухгалтерские записи могут не подлежать рассмотрению средствами внутреннего контроля на том же уровне, что и бухгалтерские записи, проводимые регулярно для отражения таких операций, как ежемесячные продажи, закупки и выплаты наличными.

Экономическое обоснование значительных операций

Признаки, которые могут указывать на значительные операции, выходящие за рамки обычной деятельности

такие операции представляются излишне сложными по форме (например, в операции участвует несколько организаций из одной консолидированной группы или несколько не связанных между собой сторонних лиц);

руководство не обсуждало характер и порядок учета таких операций с лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации, а документация по ним недостаточна;

руководство уделяет большее внимание порядку учета соответствующей операции, чем ее экономической сущности; операции с участием связанных сторон, не подлежащих консолидации, включая организации специального назначения, надлежащим образом не проанализированы или не одобрены лицами, отвечающими за корпоративное управление;

в операциях участвуют ранее не идентифицированные связанные стороны или стороны, не располагающие имущественными или финансовыми возможностями по проведению операции без помощи со стороны аудируемой организации.

6. Оценка аудиторских доказательств

МСА 330 требует, чтобы аудитор на основании выполненных аудиторских процедур и собранных аудиторских доказательств определил, насколько оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок останется актуальной. Эта оценка актуальности носит преимущественно качественный характер и основывается на суждении аудитора, может дать более подробное представление о рисках существенного искажения вследствие недобросовестных действий, а также о целесообразности проведения дополнительных или альтернативных аудиторских процедур. Приложение 3 содержит примеры обстоятельств, которые могут указывать на возможность недобросовестных действий.

Аналитические процедуры, выполняемые перед завершением аудита в ходе формирования общего вывода

Определение того, какие именно тенденции и отношения могут указывать на риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий, требует выработки профессионального суждения. Особый интерес представляют необычные отношения, предполагающие получение выручки и дохода в конце года. Например, такие как появление в отчетности в последние недели отчетного периода нетипично крупных сумм дохода, или необычные операции, или доход, не соответствующий тенденциям в структуре денежного потока от операционной деятельности.

7. Анализ выявленных искажений

Если аудитор выявил искажение, он должен оценить такое искажение на предмет того, не является ли оно признаком недобросовестных действий. При наличии соответствующих признаков аудитор должен оценить последствия этого искажения в отношении прочих аспектов аудита, в частности в отношении надежности заявлений руководства, учитывая тот факт, что недобросовестные действия вряд ли будут носить единичный характер. Поскольку недобросовестные действия подразумевают побуждение к совершению недобросовестных действий или давление, осознаваемую возможность их совершения или некое оправдание этих действий, случай недобросовестных действий вряд ли будет носить единичный характер. Следовательно, искажения, такие как многочисленные искажения в определенном подразделении, даже если их суммарный эффект не является существенным, могут служить признаком риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Если аудитор выявил искажение, существенное или несущественное, и у него есть основания полагать, что оно является или может являться результатом недобросовестных действий и что в них вовлечено руководство (в частности высшее руководство), аудитор должен переоценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий и их влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур в ответ на оцененные риски. Переоценивая надежность ранее собранных доказательств, аудитор должен также изучить обстоятельства или условия на предмет того, не указывают ли они на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц. Последствия выявленных недобросовестных действий зависят от обстоятельств. Например, в целом незначительные недобросовестные действия могут оказаться значительными, если в их совершении участвует высшее руководство. В таких обстоятельствах надежность ранее собранных доказательств может вызвать вопросы, поскольку могут возникнуть сомнения в полноте и правдивости сделанных заявлений или в подлинности данных бухгалтерского учета и документации. Может также существовать возможность сговора с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц.

Если аудитор подтверждает факт того, что финансовая отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий, либо оказывается не в состоянии сделать однозначный вывод о наличии или отсутствии такого искажения, аудитор должен оценить последствия этого обстоятельства для проводимого аудита

Аудитор не в состоянии выполнить задание
Если в результате искажения вследствие недобросовестных действий или подозрения в недобросовестных действиях аудитор сталкивается с исключительными обстоятельствами, которые ставят под сомнение его способность продолжить выполнение задания, аудитор должен:

определить профессиональные и юридические обязанности, применимые в данных обстоятельствах, в том числе определить, обязан ли он докладывать лицу или лицам, которые его назначили проводить аудит, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;

проанализировать, не будет ли правильным отказаться от дальнейшего выполнения задания, когда отказ от дальнейшего выполнения задания разрешается применимыми законами или нормативными актами;

если аудитор отказывается от дальнейшего выполнения задания: обсудить с руководством соответствующего уровня и с лицами, отвечающими за корпоративное управление, отказ аудитора от дальнейшего выполнения задания и причины отказа; определить, существуют ли требования закона или нормы профессиональной этики, предусматривающие необходимость докладывать лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам об отказе аудитора от дальнейшего выполнения задания и о причинах отказа.

Примеры исключительных обстоятельств, возникновение которых может поставить под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудиторского задания: организация не принимает надлежащих мер в отношении недобросовестных действий, принятие которых в сложившихся обстоятельствах аудитор считает необходимым, даже если данные недобросовестные действия несущественны для целей подготовки финансовой отчетности; анализ аудитором рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий и соответствующие результаты тестирования указывают на значительный риск недобросовестных действий, которые являются существенными и носят повсеместный характер; аудитор серьезно озабочен уровнем подготовки или честности руководства либо лиц, отвечающих за корпоративное управление.

<p>Письменные заявления</p>	<p><u>От руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (если уместно):</u> (a) они подтверждают свою ответственность за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий; (b) они раскрыли аудитору соответствующие результаты оценки руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной в результате недобросовестных действий; (c) они раскрыли аудитору всё, что им известно о воздействующих на организацию недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях с участием: руководства; сотрудники, осуществляющие важные функции в рамках системы внутреннего контроля; иных лиц, если недобросовестные действия с их стороны могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность; (d) они раскрыли аудитору всё, что им известно о любых заявлениях о недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях, влияющих на финансовую отчетность организации, которые были сообщены сотрудниками, бывшими сотрудниками, аналитиками, регулирующими органами и прочими лицами.</p>
<p>Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление</p>	<p>Если аудитор выявил недобросовестные действия или получил информацию, которая указывает на возможное наличие недобросовестных действий, он должен своевременно сообщить об этом руководству соответствующего уровня, чтобы проинформировать тех лиц, которые в первую очередь несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, о фактах, имеющих непосредственное отношение к их обязанностям</p> <p>Важно довести эту информацию до сведения членов руководства соответствующего уровня настолько оперативно, насколько позволяют обстоятельства. Это должно быть сделано, даже если это не имеет существенного значения (например, в случае мелкой растраты, совершенной сотрудником, занимающим незначительную должность в организационно-штатной структуре организации).</p> <p>Надлежащим уровнем руководства будет уровень по крайней мере на одну ступень выше того, который занимают лица, подозреваемые в участии в предполагаемых недобросовестных действиях. Если аудитор подозревает наличие недобросовестных действий с участием руководства, он должен сообщить об этих подозрениях лицам, отвечающим за корпоративное управление, и обсудить с ними характер, сроки и объем аудиторских процедур, необходимых для завершения проводимого аудита.</p> <p>Информирование аудитором лиц, отвечающих за корпоративное управление, может производиться устно или в письменном виде. В силу характера и деликатности вопроса о недобросовестных действиях с участием высшего руководства или недобросовестных действиях, приводящих к существенному искажению финансовой отчетности, аудитор докладывает о таких фактах своевременно и может счесть необходимым также доложить о них в письменном виде.</p> <p>Прочие вопросы: обеспокоенность по поводу характера, объема и частоты оценок руководством имеющихся средств контроля, нацеленных на предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, а также риска того, что финансовая отчетность может быть искажена; неспособность руководства надлежащим образом реагировать на выявленные значительные недостатки в системе внутреннего контроля или надлежащим образом реагировать на выявленные недобросовестные действия; оценка аудитором контрольной среды аудируемой организации, включая вопросы, относящиеся к уровню подготовки и к честности руководства; действия руководства, которые могут служить признаком недобросовестности при подготовке финансовой отчетности, такие как выбор руководством и применение учетной политики, которая может служить признаком действий руководства, направленных на манипулирование финансовыми результатами с целью введения в заблуждение пользователей финансовой отчетности путем воздействия на их восприятие результатов деятельности и прибыльности организации; обеспокоенность по поводу достаточности и полноты авторизации операций, которые представляются выходящими за рамки обычной деятельности организации.</p>
<p>Информирование регулирующих и правоохранительных органов</p>	<p>Несмотря на то, что профессиональный долг аудитора сохранять конфиденциальность клиентской информации может исключать возможность такого сообщения, юридическая ответственность аудитора может в некоторых обстоятельствах иметь более высокий приоритет в сравнении с его долгом сохранять конфиденциальность. Аудитор может счесть целесообразным для определения надлежащего способа действий в тех или иных обстоятельствах обратиться к юристу за консультацией, цель которой состоит в выяснении необходимых шагов для принятия в расчет тех аспектов выявленных недобросовестных действий, которые связаны с общественным интересом.</p>
<p>Документация</p>	<p>Вопросы, требующие документирования: значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий; выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.</p> <p>В аудиторскую документацию по процедурам в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор должен включить следующее, как это требуется стандартом МСА 330: аудиторские процедуры общего характера в связи с оценкой рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем аудиторских процедур, а также увязку этих процедур с оценкой рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок; соответствующие результаты аудиторских процедур, включая те процедуры, которые призваны снизить риск обхода руководством средств контроля.</p> <p>Сообщения о недобросовестных действиях, доведенные до сведения руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, регулирующих органов и прочих лиц.</p> <p>Если аудитор пришел к выводу, что презумпция наличия риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в отношении признания выручки в обстоятельствах данного задания не применима, он должен включить в аудиторскую документацию обоснование для этого вывода.</p>

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение термину «недобросовестные действия».
2. Какие существуют два типа искажения информации и в чем их отличия?
3. Какие виды искажения значимы для аудитора в ходе проведения проверки?
4. В результате каких действий возможно недобросовестное составление финансовой отчетности?
5. Приведите примеры случаев, когда аудитор полагает наличие недобросовестных действий и не имеет возможности продолжить задание по проверке.
6. Раскройте требование стандарта в отношении сохранения профессионального скептицизма.
7. Какие аспекты оценки и понимания деятельности проверяемой организации, ее окружения, возможные рисков искажения необходимо отразить в аудиторской документации?
8. Аудитор имеет подозрение о наличии фактов мошенничества и связи с этими фактами руководства аудируемой организации. Какие действия он должен предпринять?
9. Перечислите лиц, имеющих непосредственное отношение к проверяемому субъекту, которым аудитор имеет право направить запрос о наличии недобросовестных действий или подозрения о таких фактах.
10. Укажите аудиторские процедуры, планируемые аудитором как ответная реакция на риски искажения во всех существенных аспектах, вызванные предполагаемыми недобросовестными действиями.
11. Какие вопросы должна обсуждать аудиторская группа при оценке влияния на достоверность финансовой отчетности фактов мошенничества?
12. Приведите примеры действий аудитора, который он должен запланировать, если имеет подозрение в обходе руководством средств контроля.
13. Перечислите причины возникновения риска мошенничества, оказывающего существенное влияние на финансовую отчетность.

14. Назовите примеры обстоятельств, указывающих на вероятность искажения финансовой отчетности по причине фактов мошенничества.

Тестовые задания:

1. «События или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения» – это:

- А) факторы риска недобросовестных действий;
- Б) риск недобросовестных действий;
- В) риск искажения бухгалтерского учета и отчетности.

2. Кто в структуре аудируемой организации несет ответственность за предотвращение и выявление фактов мошенничества?

- А) внутренний (внешний) аудитор;
- Б) органы корпоративного управления, руководство;
- В) главного бухгалтера.

3. В результате каких недобросовестных действий может быть искажена выручка от продаж?

- А) завышения показателей выручки при помощи преждевременного признания выручки или отражения фиктивной выручки;
- Б) занижения выручки при помощи неверно указанной цены реализации продукции;
- В) занижения выручки при помощи отражения фиктивных расходов.

4. Примером аудиторской процедуры общего характера является:

- А) тщательность определения характера и объема проверяемой информации, документов по сделкам, существенно влияющим на данные отчетности и деятельность аудируемого лица;
- Б) расширение аудиторской группы путем включения более опытных сотрудников, обладающих знаниями и навыками в определенных сферах;
- В) корректировка сроков выполнения процедур по сбору доказательств.

5. Назовите вид/метод экономического анализа для оценки риска и сбора информации в отношении оценочных значений, а также их переоценки, выявления неопределенных расчетных оценок.

- А) сравнительный анализ;
- Б) корреляционно-регрессионный анализ;
- В) ретроспективный анализ.

6. В случае подозрения вероятности фактов мошенничества аудитор должен сообщить информацию...

- А) юристам;
- Б) органам корпоративного управления;
- В) сотрудникам системы внутреннего контроля.

7. Какое из нижеперечисленных обстоятельств указывает вероятность искажения финансовой информации по причине недобросовестных действий?

- А) высокая степень конкуренции на рынке;
- Б) подозрительное поведение руководства;
- В) неподкрепленные или неутвержденные остатки по счетам или операции.

8. Для чего проводится оценка рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий при установлении и отборе бухгалтерских записей и прочих корректировок для проверки?

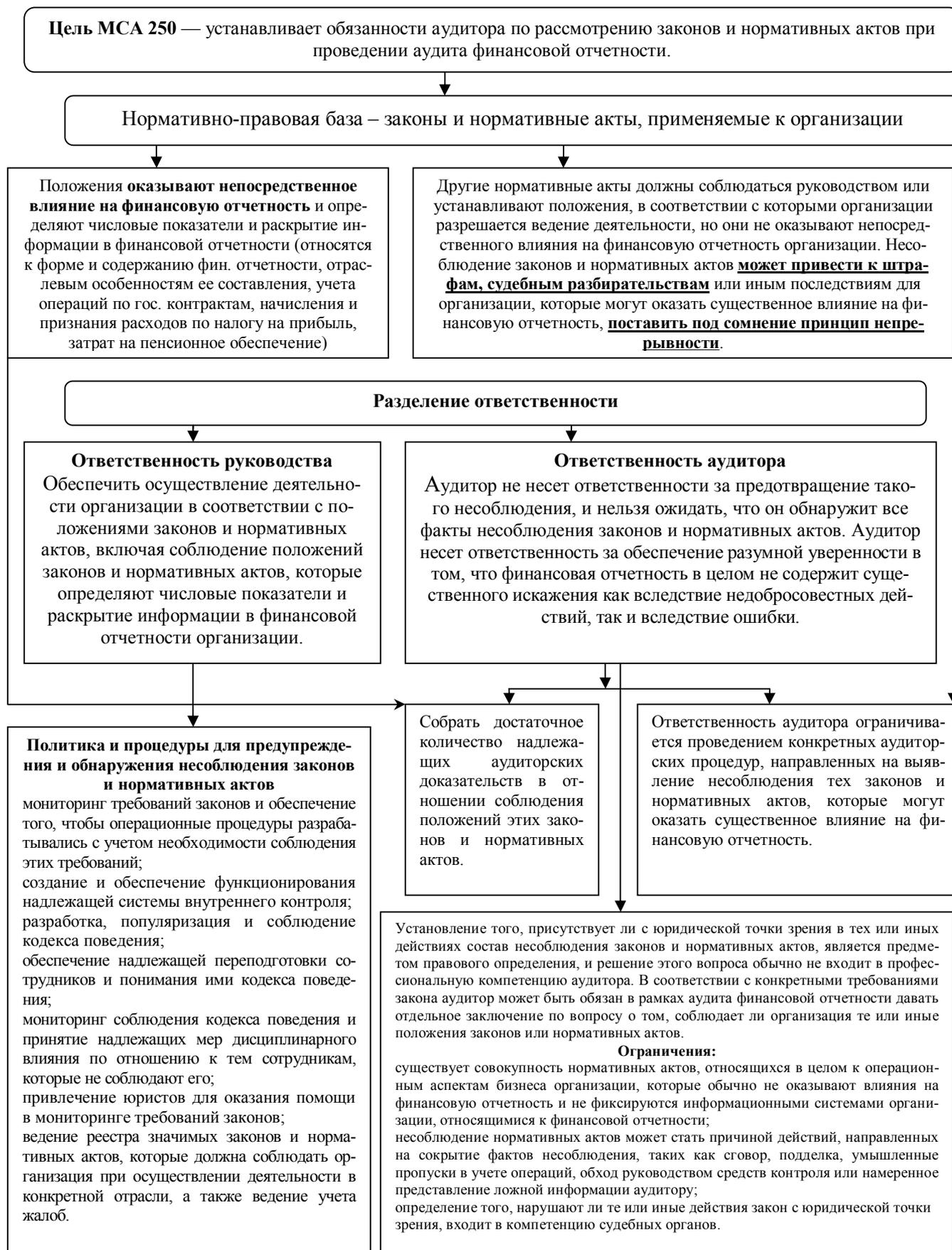
- А) может уменьшить объем необходимых проверок по существу;
- Б) поможет рассмотреть целесообразность отбора бухгалтерских записей из различных подразделений;
- В) оказать помощь в определении учетных записей возможны правок на счетах.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
В ответ на риски недобросовестных действий аудитор может привлекать экспертов по судебным вопросам, программистов или специалистов в сфере информационных технологий			
Размер, сложность, и структура собственности аудируемой организации не оказывают значительное влияние на анализ соответствующих факторов			

риска недобросовестных действий.			
Неэффективная контрольная среда может способствовать росту риска существенного искажения по причине мошенничества			
Руководство во многих случаях находится в худшем положении для совершения недобросовестных действий			
Следуя профессиональному скептицизму, аудитор должен задумываться о наличии в документации аудируемой организации существенных искажений по причине недобросовестных действий			
Незаконное присвоение активов, как правило, вызывает подделку записей, документов, сокрытие фактов недостатков активов, необоснованного залога имущества			
У аудитора отсутствует прямое обязательство документировать сообщения о выявленных недобросовестных действиях и сведениях, которые были доведены до руководства и регулирующих органов			
Аудитор не должен сообщать лицам, отвечающим за корпоративное управление, обо всех прочих фактах, имеющих отношение к недобросовестным действиям, которые, по мнению аудитора, входят в сферу их компетенции			
Если аудитор подтверждает факт того, что финансовая отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий, либо оказывается не в состоянии сделать однозначный вывод о наличии или отсутствии такого искажения, аудитор должен оценить последствия этого обстоятельства для проводимого аудита			

1.6. МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»



Цель аудитора: получить доказательства соблюдения законодательства, которые оказывают влияние на показатели и информацию в финансовой отчетности, выполнять процедуры выявления случаев несоблюдения законодательства, надлежащим образом реагировать на несоблюдение или подозрение в несоблюдении нормативных актов.

Несоблюдение - как умышленные, так и неумышленные действия организации, связанные с пропуском данных или принятием на себя обязательств, и противоречащие действующим законам и нормативным актам.

Требования МСА 250

1. Рассмотрение законов и НПА

Аудитор должен:

1. получить общее понимание нормативной базы, применимой к организации и к отрасли, сектору экономики, в которых организации ведут деятельность
2. получить доказательства соблюдения законов и НПА, которые оказывают непосредственное влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации в финансовой отчетности
3. Письменные заявления о том, что все известные случаи несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору

2. Процедуры при выявлении несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов

1. Аудитор должен получить понимание характера несоблюдения, обстоятельств, в которых оно имело место; дополнительную информацию для оценки возможного влияния несоблюдения на финансовую отчетность (финансовые последствия – штрафы, пени, условия возмещения ущерба, угрозы экспроприации активов, прекращение деятельности и судебные разбирательства, оценка требований к раскрытию финансовых последствий, их влияние на достоверность).
2. Если аудитор подозревает, что было не соблюдено законодательство, он должен обсудить это с руководством (или лицами, ответственными за корпоративное управление).
3. Если становятся известны сведения о несоблюдении законов и нормативных актов, аудитор должен оценить влияние данного несоблюдения на отчетность
4. Если руководство не обеспечивает предоставление достаточной информации (в случае существенности), то аудитор должен рассмотреть вопрос получения юридической консультации, оценить влияние недостатка доказательств на мнение
5. Оценка последствий в отношении прочих аспектов, включая аудиторскую оценку риска, надежность письменных заявлений
6. Когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, не принимают мер, которые аудитор считает необходимыми, даже если несоблюдения незначительны по отношению к финансовой отчетности, аудитор может рассмотреть вопрос о необходимости отказа от продолжения аудита, если такой отказ разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Общее понимание нормативно-правовой базы и того, каким образом организация соблюдает ее требования:

- использовать имеющееся у него понимание отрасли организации, регулирующих и прочих внешних факторов;
- получить обновленную информацию о тех законах и нормативных актах, которые непосредственно определяют отраженные показатели и раскрытие информации в финансовой отчетности;
- запросить у руководства информацию о: прочих законах или нормативных актах, которые, как ожидается, могут оказывать основополагающее влияние на деятельность организации; политике и процедурах организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов; принятых политике и процедурах выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств;
- изучение переписки с лицензирующими и регулирующими органами (в случае наличия);
- процедуры, привлекающие внимание аудитора: ознакомление с протоколами заседаний, запросы руководству и юристконсульту относительно судебных разбирательств, исков и оценочных показателей, детальное тестирование по существу в отношении операций, остатков по счетам и раскрытия информации

Признаки несоблюдения законов и нормативных актов:

- расследования правительственными и регулирующими органами или выплата штрафов или пеней;
- платежи за неопределенные услуги или займы консультантам, связанным сторонам, сотрудникам или государственным служащим;
- комиссионные по продажам или агентское вознаграждение, которые выглядят чрезмерными в сравнении с обычно выплачиваемыми организацией или в ее отрасли и с платой за действительно полученные услуги;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- необычные выплаты наличными, закупки с оплатой в форме кассовых чеков на предъявителя или в виде банковских переводов на номерные счета;
- необычные операции с организациями, зарегистрированными в офшорах со значительными налоговыми льготами;
- платежи за полученные товары или услуги получателям не из тех стран, из которых эти товары или услуги были получены;
- платежи без надлежащей документации по валютному контролю;
- наличие информационной системы, которая либо в силу особенностей ее структуры, либо по непредвиденным причинам не обеспечивает возможность последующей проверки;
- запрещенные операции или операций, которые отражены некорректно в учете;
- негативные комментарии в прессе.

3. Сообщение о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов

1. Доведение информации о несоблюдении до лиц, отвечающих за корпоративное управление

Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию о фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, о которых аудитору стало известно в ходе проведения аудита, за исключением случаев, когда такие факты носят явно малозначительный характер.

Если, по мнению аудитора, несоблюдение можно предполагать умышленным и существенным, он должен сообщить об этом факте лицам, отвечающим за корпоративное управление, при первой же возможности.

Если аудитор подозревает, что в несоблюдении вовлечены члены руководства или лица, отвечающие за корпоративное управление, аудитор должен сообщить об этом должностным лицам следующего уровня корпоративной системы управления организации, если такой уровень существует, например, в комитет по аудиту или наблюдательный совет. Если не существует более высокого уровня корпоративной иерархии, либо если аудитор считает, что по его сообщению не будет принято никаких мер или он не уверен в том, к кому именно ему следует обратиться, аудитор должен рассмотреть вопрос о целесообразности получения юридической консультационной помощи.

2. Представление информации о несоблюдении в аудиторском заключении по финансовой отчетности

Если аудитор придет к выводу, что несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор должен в соответствии с МСА 705 выразить **мнение с оговоркой или отрицательное мнение о финансовой отчетности**.

Если руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, препятствуют аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, что случаи несоблюдения законов и нормативных актов могут оказаться существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить **мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности** на основании ограничения объема аудита в соответствии с МСА 705.

3. Представление информации о несоблюдении в регулирующие и правоохранительные органы

В некоторых юрисдикциях аудитор финансового учреждения в соответствии с законом обязан сообщать о случаях несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов в надзорные органы, несмотря на профессиональный долг аудитора – сохранять конфиденциальность клиентской информации.

4. Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию выявленное или возможное несоблюдение. Может включать, например:

- копии документов или иные, подтверждающие данные
- протоколы обсуждений, проведенных с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или сторонними лицами.

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»?
2. В чем заключается цель аудитора при рассмотрении законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности?
3. Какие отрасли относятся к отраслям с жестким нормативным регулированием?
4. В чем заключается ответственность руководства за соблюдение законов и нормативных актов?
5. Дайте определение термину «несоблюдение нормативно-правового акта»?
6. Определите процедуры аудитора, которые направлены на обнаружение фактов несоблюдения законодательства в отношении финансовой отчетности.

7. Приведите примеры видов политики и процедур, которые организация может внедрить для содействия предупреждению и обнаружению несоблюдения законов и нормативных актов.

8. Назовите вопросы, которые требуют документального оформления при оценке рисков несоблюдения законодательства.

9. Какие действия аудитор может предпринять, чтобы получить общее понимание нормативно-правовой базы и того, каким образом организация соблюдает ее требования?

10. Какие факты или информация о них может являться признаком несоблюдения законов и нормативных актов аудируемой организацией?

11. В чем заключается оценка аудитором последствий несоблюдения законов и нормативных актов?

12. В каких случаях аудитор предоставляет информацию о несоблюдении законов и нормативных актов в регулирующие и правоохранительные органы?

13. Что может включать аудиторская документация в отношении выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов?

14. Какие органы у крупных аудируемых организаций могут быть внедрены для соблюдения нормативно-правовых актов?

Тестовые задания:

1. МСА 250 устанавливает обязанности аудитора:

А) по формированию документов при выполнении аудиторских процедур;

Б) по рассмотрению законов и нормативных актов при сборе аудиторских доказательств;

В) по установлению системы, политик и процедур внутреннего и внешнего контроля качества.

2. К чему может привести несоблюдение законов и нормативных актов?

А) может привести к штрафам, судебным разбирательствам или иным последствиям для организации, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;

Б) потери деловой репутации;

В) банкротству.

3. При проверке соблюдения законодательства аудитор отвечает за:

А) обеспечение принципа разумной уверенности в том, что отсутствуют умышленные и неумышленные искажения, оказывающие влияние на достоверность отчетности;

Б) за предотвращение несоблюдения законов и нормативных актов;

В) за соответствие учетной политике действующему законодательству и нормативно-правовым актам.

4. Примером несоблюдения организацией требований законов и нормативных актов является:

А) заключение крупных сделок со связанными сторонами;

Б) операции, совершенные организацией или от ее имени либо в ее интересах лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации;

В) личные проступки (не имеющие отношения к деятельности организации), совершенные лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации.

5. Если аудитору становятся известны факты несоблюдения, подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, то аудитор должен получить:

А) понимание характера такого несоблюдения и обстоятельств, в которых оно имело место;

Б) пояснение от руководства организации;

В) информацию о финансовом состоянии организации.

6. Аудиторская документация в отношении выявленного или возможного несоблюдения законов и нормативных актов может включать:

А) оригиналы финансовых документов;

Б) протоколы обсуждений, проведенных с руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или сторонними лицами;

В) оригиналы внутренних локальных актов организации.

7. Признаком несоблюдения законов и нормативных актов является:

- А) закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- Б) платежи с надлежащей документацией по валютному контролю;
- В) предоставление займов другим организациям.

8. Политика и процедуры, которые организация может внедрить для содействия предупреждению и обнаружению несоблюдения законов и нормативных актов может выполняться следующими подразделениями:

- А) руководством организации;
- Б) бухгалтерией организации;
- В) службой внутреннего аудита, комитетом по аудиту, службой обеспечения соблюдения законов и нормативных актов.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Личные проступки (не имеющие отношения к деятельности организации), совершенные лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством или работниками организации, не рассматриваются как несоблюдение организацией требований законов и нормативных актов			
Правом аудитор не является возможность направления запросов руководству и лицам, ответственным за корпоративное управление, в части подозрений несоблюдения законодательства			
Аудитор обязан провести оценку последствиям несоблюдения законодательства при проверке прочих аспектов, включая аудиторскую оценку риска и надежность письменных заявлений, и принять надлежащие меры			
Если аудитор придет к выводу, что несоблюдение оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и надлежащим образом не отражено в ней, аудитор может не выражать мнения о финансовой отчетности			
Аудитор должен включить в аудиторскую документацию выявленное или возможное несоблюдение законов и нормативных актов, а также соответствующие результаты обсуждения с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление, и со сторонними по отношению к организации лицами			
Установление того, присутствует ли с юридической точки зрения в тех или иных действиях состав несоблюдения законов и нормативных актов, является предметом правового определения, и решение этого вопроса обычно не входит в профессиональную компетенцию аудитора.			
Заявления, оформленные в письменной форме, не являются надлежащими доказательствами и не оказывают влияние на выбор объема и характера процедур			
Аудитор не может обсудить свои выводы с лицами, отвечающими за корпоративное управление, даже если они могут обеспечить предоставление дополнительных аудиторских доказательств			
В некоторых юрисдикциях аудитор финансового учреждения в соответствии с законом обязан сообщать о случаях несоблюдения или подозрении в несоблюдении законов и нормативных актов в надзорные органы.			

1.7. МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»

Цель МСА 260 — устанавливает обязанности аудитора по информационному взаимодействию с лицами, отвечающими за корпоративное управление в ходе аудита финансовой отчетности

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

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

Роль информационного взаимодействия:

помощь аудитору и лицам, отвечающим за корпоративное управление, **понимать вопросы, относящиеся к аудиту, в определенном контексте и формировать конструктивные рабочие взаимоотношения.** Такие взаимоотношения формируются в условиях сохранения аудитором профессиональной независимости и объективности;

помощь аудитору **получать** от лиц, отвечающих за корпоративное управление, **значимую для аудита информацию.** Например, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут помочь аудитору в понимании организации и ее окружения, выявлении надлежащих источников получения аудиторских доказательств, а также в предоставлении информации о конкретных операциях или событиях;

помощь лицам, отвечающим за корпоративное управление, **выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности,** что уменьшает риски существенного искажения финансовой отчетности.

Цели аудитора:

1. Четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения;

2. Получать от лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию, имеющую значение для аудита;

3. Своевременно предоставлять лицам, отвечающим за корпоративное управление, информацию о полученных в результате аудита наблюдениях, которые являются значимыми и имеют отношение к обязанности таких лиц по осуществлению надзора за процессом составления финансовой отчетности;

4. Обеспечить эффективное двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Информационное взаимодействие с подгруппой лиц, отвечающих за корпоративное управление

Аудитор должен определить, обязан ли он также осуществлять информационное взаимодействие с органом управления.

Аудитор может принять во внимание следующие вопросы:

- соответствующие обязанности подгруппы и органа управления;
- характер вопроса, о котором необходимо проинформировать;
- соответствующие законодательные и нормативные требования;
- наличие у подгруппы полномочий для осуществления действий в отношении сообщенной информации и возможностей по предоставлению дополнительной информации и пояснений, которые могут потребоваться аудитору.

Вопросы, о которых необходимо информировать

1. Обязанности аудитора в отношении аудита финансовой отчетности (включаемые в письмо-соглашение):

- аудитор несет ответственность за формирование и выражение мнения о финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством организации под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- аудит финансовой отчетности не освобождает руководство и лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей.

2. Планируемые объем и сроки проведения аудита

Аудитор должен предоставить краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором.

Информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может:

- помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, лучше понять результаты работы аудитора, обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности, а также определить области, в отношении которых они могут попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры;
- помочь аудитору лучше понять организацию и ее окружение.

Вопросы для информирования могут включать следующее:

- какие меры аудитор планирует предпринять в ответ на значимые риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- какие действия аудитор планирует предпринять в отношении областей с более высокими оцененными рисками существенного искажения;
- каков подход аудитора к проверке средств внутреннего контроля, которые являются значимыми для аудита; каким образом применен принцип существенности в контексте аудита¹;
- характер и объем специализированных навыков или знаний, необходимых для проведения планируемых аудиторских процедур или оценки результатов аудита, включая вопрос привлечения эксперта аудитора;
- в случаях применения МСА 701, предварительное мнение аудитора о вопросах, которые могут представлять собой области, требующие его значительного внимания при проведении аудита, и, следовательно, могут являться ключевыми вопросами аудита;
- планируемый аудитором подход к рассмотрению последствий отдельных заявлений и раскрытия информации о любых существенных изменениях применимой концепции подготовки финансовой отчетности или деятельности организации, ее финансовых условиях и окружения.

Другие вопросы планирования:

в том случае, если в организации существует служба внутреннего аудита, каким образом совместная работа внешних и внутренних аудиторов может стать конструктивной и взаимодополняющей, включая любое запланированное использование работы службы внутреннего аудита, а также характер и объем любого запланированного использования внутренних аудиторов для оказания непосредственного содействия аудитору;

мнение лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем: о соответствующем лице или лицах в структуре корпоративного управления организации, с которыми необходимо осуществлять информационное взаимодействие; распределении обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и руководством; целях и стратегиях организации и соответствующих бизнес-рисках, которые могут привести к существенным искажениям; вопросах, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, требуют особого внимания в ходе аудита, а также об областях, в отношении которых они попросили аудитора провести дополнительные процедуры; значительном объеме информационного взаимодействия с регулирующими органами; других вопросах, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, могут влиять на аудит финансовой отчетности;

позиция, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении (а) системы внутреннего контроля организации и ее важности для организации, включая вопрос о том, как лица, отвечающие за корпоративное управление, осуществляют надзор за эффективностью системы внутреннего контроля, и (б) выявления фактических или возможных недобросовестных действий;

действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, практике корпоративного управления, правилах получения доступа к организованным торгам и связанных с этим вопросах, а также влияние таких обстоятельств, например, на общее представление, структуру и содержание финансовой отчетности, включая: уместность и надежность, сопоставимость и понятность информации, представленной в финансовой отчетности; рассмотрение вопроса, снижено ли качество финансовой отчетности вследствие того, что включена информация, которая не имеет к ней отношения, или того, что затруднено правильное понимание раскрытых вопросов;

действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, по результатам предыдущего информационного взаимодействия с аудитором; документы, содержащие прочую информацию, согласно определению, данному в МСА 720 (пересмотренном), и планируемый порядок и сроки выпуска таких документов. Когда аудитор предполагает получить прочую информацию после даты аудиторского заключения, он также может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, действия, которые могут быть надлежащими или необходимыми в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что прочая информация, полученная после даты аудиторского заключения, содержит существенное искажение.

3. Значимые вопросы, выявленные в ходе аудита

мнение аудитора о значительных качественных аспектах учетной практики организации, включая ее учетную политику, оценочные значения и раскрытие информации в финансовой отчетности. В случае необходимости аудитор должен объяснить, почему он не считает какой-либо значимый метод бухгалтерского учета, который является приемлемым согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности, наиболее подходящим для конкретных условий организации;

информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;
Например, существенные задержки со стороны руководства, недоступность персонала организации или нежелание руководства предоставлять аудиту информацию, необходимую для выполнения аудиторских процедур; неоправданно короткий срок, установленный для проведения аудита; чрезмерные дополнительные усилия, которые потребовались для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств; недоступность ожидаемой информации; ограничения, наложенные на аудитора руководством организации; нежелание руководства провести или расширить свою оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в случае поступления соответствующего запроса.
В некоторых обстоятельствах такие трудности могут представлять собой ограничение объема аудита, которое ведет к выражению аудитором модифицированного мнения.

кроме случаев, когда все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией: значимые вопросы, которые возникли в ходе аудита и которые обсуждались или были предметом переписки с руководством; письменные заявления, запрашиваемые аудитором;
значительные события или операции, имевшие место в течение года;
условия ведения бизнеса, влияющие на организацию, а также бизнес-планы и бизнес-стратегии, которые могут оказать влияние на риски существенного искажения;
проведение руководством консультаций с другими бухгалтерами по вопросам бухгалтерского учета или аудита;
обсуждения или переписка в связи с первоначальным или повторным назначением аудитора по таким вопросам, как учетная практика, применение стандартов аудита или стоимость услуг по проведению аудита или прочих услуг;
значимые вопросы, по которым имелись разногласия с руководством, за исключением первоначального расхождения во мнениях, вызванного отсутствием полных фактических данных или полной предварительной информации, которое впоследствии было урегулировано аудитором после получения им дополнительных фактических данных или информации.

обстоятельства, влияющие на форму и содержание аудиторского заключения, если такие имеются;
аудитор намерен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705;
наличие существенной неопределенности в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность отражено в соответствии с МСА 570;
информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701;
аудитор считает необходимым включить раздел «Важные обстоятельства» или раздел «Прочие сведения» в соответствии с положениями МСА 706, или он должен это сделать в соответствии с требованиями отдельных МСА;
аудитор пришел к выводу о том, что прочая информация содержит неисправленное существенное искажение, согласно МСА 720.

прочие значимые вопросы, возникшие в ходе аудита, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, имеют значение для надзора за процессом подготовки финансовой отчетности.

4. Независимость аудитора

Вопросы:

- угрозы независимости, которая может быть связана с личной заинтересованностью, проверкой собственной ранее выполненной работы (самопроверка), защитой чьих-либо интересов, близким знакомством, а также запугиванием;
- меры предосторожности, предусмотренных профессиональными требованиями, законами или нормативными актами, или мер предосторожности в рамках самой организации и в рамках собственных систем и процедур организации.

В случае организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о следующем:
о заявлении, в котором утверждается, что аудиторская группа и другие сотрудники аудиторской организации (при необходимости), сама аудиторская организация и, если применимо, организации, входящие в сеть, соблюдают соответствующие этические требования в отношении независимости, а также обо всех отношениях и прочих вопросах, возникающих между аудиторской организацией, организациями, входящими в сеть, и проверяемой организацией, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно считаться влияющими на независимость. Такие отношения и вопросы включают общее вознаграждение, начисленное в течение периода, за который составлялась финансовая отчетность, как за аудит, так и за иные, чем аудит, услуги, оказанные аудиторской организацией и организациями, входящими в сеть, проверяемой организации и компонентам, контролируемым этой организацией. Указанное вознаграждение должно быть распределено по соответствующим категориям, чтобы помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, оценить влияние услуг на независимость аудитора;
о соответствующих мерах предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз нарушения независимости или уменьшения их до приемлемого уровня.

Информационное взаимодействие

1. Процесс

Вопросы, которые также могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию, включают обсуждение:

- цели информационного взаимодействия;
- лица или лиц из состава аудиторской группы и из числа лиц, отвечающих за корпоративное управление, которые будут осуществлять информационное взаимодействие по конкретным вопросам;
- ожиданий аудитора относительно того, что информационное взаимодействие будет двусторонним и что лица, отвечающие за корпоративное управление, будут информировать аудитора о вопросах, которые они считают значимыми для аудита, например, о стратегических решениях, которые могут в значительной степени повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур, о предполагаемых или выявленных недобросовестных действиях, а также об обеспокоенности в отношении честности или компетентности высшего руководства;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщил аудитор;
- процесса принятия мер и предоставления отчета по вопросам, о которых сообщили лица, отвечающие за корпоративное управление.

Формы

Письменная: о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, если, согласно профессиональному суждению аудитора, устное информирование не является адекватным, о независимости аудитора, письмо-соглашение об условиях задания

Факторы, оказывающие влияние на форму (устная или письменная, степень детализации или обобщения, структурированная или неструктурированная):

- значимость конкретного вопроса;
 - будет ли обсуждение вопроса включено в аудиторское заключение;
 - был ли вопрос решен удовлетворительным образом;
 - информировало ли руководство об этом вопросе раньше;
 - каковы размер, операционная структура, контрольная среда и организационно-правовая форма организации;
 - в случае аудита финансовой отчетности специального назначения – проводит ли аудитор также и аудит финансовой отчетности общего назначения;
 - каковы требования законодательства;
 - каковы ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;
 - какова интенсивность постоянных контактов и диалога аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
- имели ли место существенные изменения в составе органа управления.

Сроки

Обстоятельства и факторы, влияющие на сроки:

- информирование о вопросах планирования может осуществляться на начальных этапах выполнения аудиторского задания, а в случае выполнения аудиторского задания в первый раз такое информационное взаимодействие может осуществляться в рамках согласования условий задания;

незамедлительное информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значительных трудностях, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита, может быть целесообразно, если лица, отвечающие за корпоративное управление, способны оказать аудитору содействие в преодолении этих трудностей или существует вероятность того, что такие трудности могут привести к модификации аудиторского мнения. Также аудитор может незамедлительно информировать в устной форме лиц, отвечающих за корпоративное управление, о существенных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных аудитором, до предоставления соответствующей информации об этих недостатках в письменной форме согласно МСА 265¹;

в случае применения МСА 701 аудитор может сообщить предварительное мнение о ключевых вопросах аудита при обсуждении планируемого объема и сроков аудита (см. пункт A13). Аудитор также может чаще осуществлять информационное взаимодействие для дальнейшего обсуждения подобных вопросов при информировании о значимых вопросах, которые привлекли его внимание;

информирование о вопросах независимости может быть целесообразно всякий раз, когда применяются значимые суждения об угрозах нарушения независимости и о соответствующих мерах предосторожности, например, при принятии задания о предоставлении неаудиторских услуг и при заключительном обсуждении;

кроме того, в рамках заключительного обсуждения можно также сообщить результаты аудита, в том числе мнение аудитора о качественных аспектах учетной практики организации;

при аудите финансовой отчетности общего назначения и одновременно финансовой отчетности специального назначения может оказаться целесообразно координировать время информационного взаимодействия.

Прочие факторы:

размер, операционная структура, контрольная среда и организационно-правовая форма организации;

любое юридическое обязательство информировать об определенных вопросах в указанный срок;

ожидания лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая договоренности о периодических встречах или регулярном информационном взаимодействии с аудитором;

время, когда аудитор выявляет те или иные вопросы.

Адекватность с точки зрения целей аудита

Оценка на основе наблюдений:

- надлежащий характер и своевременность действий, предпринятых лицами, отвечающими за корпоративное управление, в ответ на вопросы, поднятые аудитором. Если значимые вопросы, поднятые в ходе предыдущего информационного взаимодействия, не были эффективно урегулированы, возможно, аудитору уместно будет выяснить, почему не были приняты надлежащие меры, и при необходимости вновь поднять данный вопрос. Это поможет избежать риска создания впечатления, что аудитор удовлетворен надлежащим решением вопроса или более не считает его значимым;
- очевидная открытость и прямота лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе информационного взаимодействия с аудитором;
- готовность лиц, отвечающих за корпоративное управление, и наличие у них возможности встречаться с аудитором без участия руководства;
- очевидная способность лиц, отвечающих за корпоративное управление, досконально понимать вопросы, поднятые аудитором, например, тщательность, с которой лица, отвечающие за корпоративное управление, анализируют проблемы и задают вопросы по представленным им рекомендациям;
- трудности в установлении взаимопонимания с лицами, отвечающими за корпоративное управление, в вопросах формы, сроков и ожидаемого общего содержания информационного взаимодействия;
- в случае участия некоторых или всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, в руководстве организацией, их очевидное понимание того, как вопросы, обсуждаемые с аудитором, влияют на их более широкие обязанности по корпоративному управлению, равно как и на их обязанности в роли руководителей;
- то, удовлетворяет ли двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, применимым законодательным и нормативным требованиям.

В случае неадекватного информационного взаимодействия и невозможности урегулирования ситуации:

Действия:

модифицировать мнение аудитора в аудиторском заключении по причине ограничения объема аудита; воспользоваться услугами юриста для рассмотрения последствий различных планов действий; обеспечить информационное взаимодействие с третьими лицами (например, регулирующим органом) или вышестоящим органом в структуре корпоративного управления, находящимся за пределами организации, таким как собственники организации (например, акционеры на общем собрании акционеров), или ответственным министром правительства, или парламентом в государственном секторе.

Документирование:

- 1) по устным сообщениям - копия протокола, подготовленного организацией, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия.
- 2) по письменным сообщениям – копия сообщения в составе аудиторской документации.

Контрольные вопросы:

1. Какова область применения МСА260?
2. Опишите роль сообщения информации органам корпоративного управления или руководству аудируемой организации.
3. Назовите цель и задачи МСА 260 в ходе аудита.
4. Дайте определение термину «лица, отвечающие за корпоративное управление»?
5. Перечислите существенные вопросы, обязанность доведения до сведения которых возложена на аудитора по МСА 260.
6. Если аудируемая организация выпускает акции, обращающиеся на ОРЦБ, то какие вопросы должен сообщить аудитор органам корпоративного управления?

7. Каковы формы и сроки информационного взаимодействия аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление?

8. Какие вопросы планирования проведения аудита целесообразно включать для обсуждения с лицами, отвечающими за корпоративное управление?

9. С какими значительными трудностями может сталкиваться аудитор в ходе аудита?

10. Какую информацию могут включать значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством?

11. В отношении каких обстоятельств, воздействующих на мнение и форму заключения, аудитор должен сообщить информацию администрации проверяемого субъекта?

12. Какую информацию включают вопросы, которые могут способствовать эффективному двустороннему информационному взаимодействию?

13. Какие факторы могут оказывать влияние на форму информационного сообщения?

14. Какие факторы оказывают влияние на сроки информационного взаимодействия?

15. Что предполагает адекватность процесса информационного взаимодействия?

Тестовые задания:

1. Какой стандарт установил обязанности по информационному взаимодействию аудитора и собственников, руководства аудируемого лица?

А) МСА 230;

Б) МСА 200;

В) МСА 260.

2. Лицо или лица, наделенные исполнительными полномочиями и отвечающие за осуществление организацией своей деятельности - это

А) лица, отвечающие за корпоративное управление;

Б) руководство;

В) аудитор.

3. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление такие значимые вопросы, выявленные в ходе аудита, как:

А) информацию о значительных трудностях, если такие существуют, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;

Б) аудиторская проверка не освобождает от ответственности руководство аудируемой организации;

В) на аудитора налагается ответственность за выражение мнения в отношении достоверности бухгалтерской отчетности.

4. Адекватное информационное взаимодействие осуществляется в таких формах, как:

А) устное информирование;

Б) письменное информирование;

В) информирование по телекоммуникационным каналам связи.

5. Информирование о планируемом объеме и сроках проведения аудита может:

А) помочь аудитору лучше понять масштабы деятельности организации;

Б) помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, лучше понять результаты работы аудитора, обсудить с аудитором вопросы риска и понятие существенности, а также определить области, в отношении которых они могут попросить аудитора выполнить дополнительные процедуры;

В) помочь аудитору лучше понять организацию работы предприятия.

6. Значимые вопросы, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством, могут включать:

А) условия ведения бизнеса, влияющие на организацию, а также бизнес-планы и бизнес-стратегии, которые могут оказать влияние на риски существенного искажения;

Б) вопросы недоступности ожидаемой информации;;

В) незначительные события или операции, имевшие место в течение года.

7. Если двустороннее информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление, не является адекватным и ситуация не может быть урегулирована, аудитор может:

А) модифицировать мнение аудитора в аудиторском заключении по причине ограничения объема аудита;

Б) уведомлять регулирующий или правоохранительный орган об определенных вопросах

В) предоставлять широкой общественности доступ к отчетам, подготовленным для лиц, отвечающих за корпоративное управление..

8. Примером фактора, влияющего на сроки информационного взаимодействия, является:

А) изменения в составе руководства;

Б) требования законодательства;

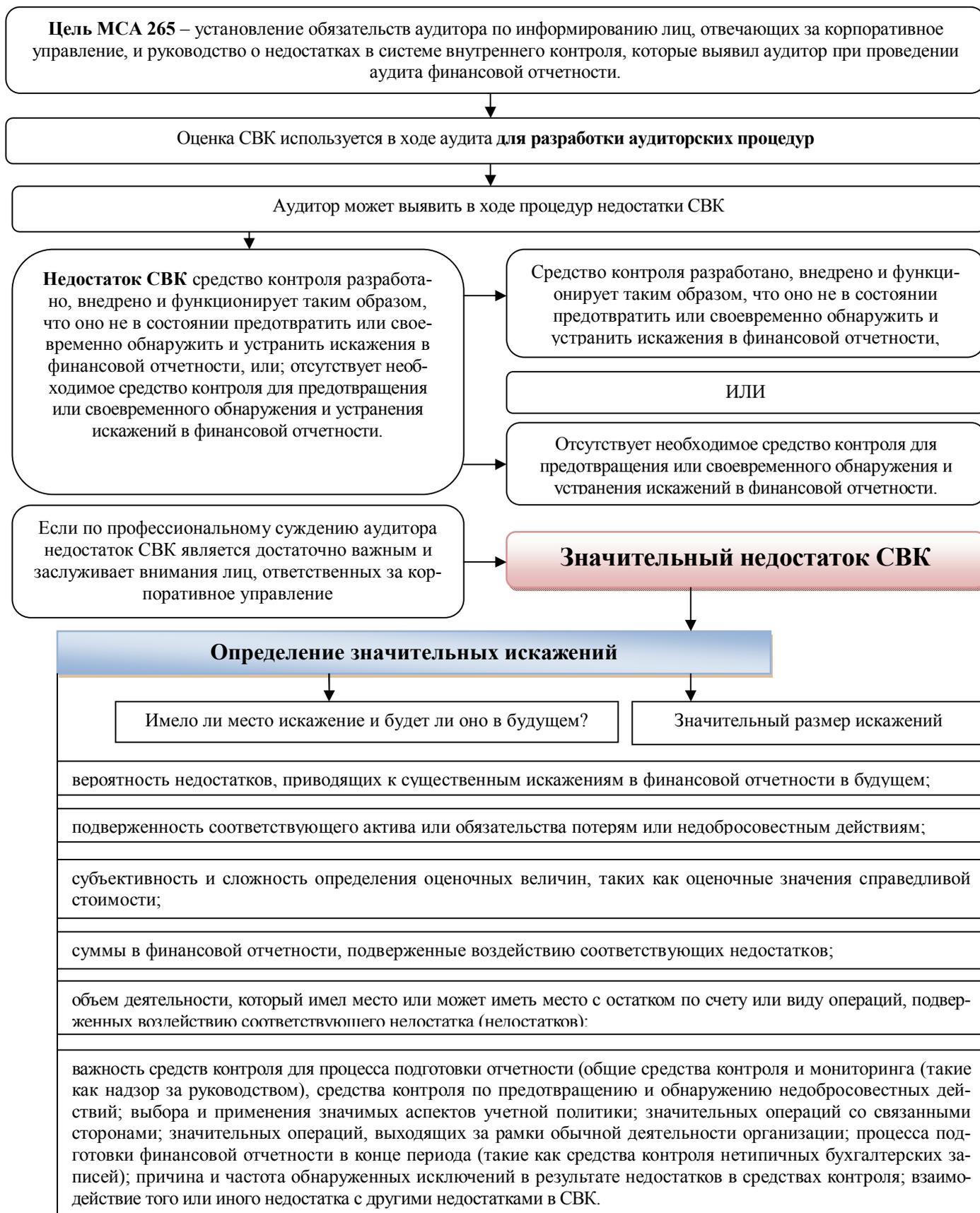
В) размер, операционная структура, контрольная среда и организационно-правовая форма организации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Цель аудитора состоит в том, чтобы четко информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обязанностях аудитора в отношении аудита финансовой отчетности и предоставить им краткую информацию о запланированном объеме аудита и сроках его проведения			
Аудитор не обязан определять соответствующее лицо или лиц в структуре корпоративного управления организации, с которыми он будет осуществлять информационное взаимодействие			
Аудитор должен проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о форме, сроках и предполагаемом общем содержании информационных сообщений			
Если информация о вопросах, о которых необходимо информировать согласно требованиям настоящего стандарта, сообщается в устной форме, аудитор должен отразить эти вопросы в аудиторской документации вместе с информацией о том, кто и когда был о них проинформирован.			
Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, о значимых рисках, выявленных аудитором, помогает им лучше понять эти вопросы и причины, по которым они требуют особого рассмотрения в ходе аудита.			
При принятии решения о том, нужно ли информировать о дополнительных вопросах лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор может не обсуждать такого рода вопросы, о которых ему стало известно, с руководством организации соответствующего уровня, кроме случаев, когда такое обсуждение будет целесообразно в сложившейся ситуации.			
Аудитор не должен разрабатывать какие-либо особые процедуры, чтобы подтвердить оценку двустороннего информационного взаимодействия между ним и лицами, отвечающими за корпоративное управление; скорее, такая оценка может быть основана на наблюдениях, сделанных в ходе выполнения аудиторских процедур для других целей			

<p>Когда какой-либо значимый вопрос обсуждается с одним из лиц, отвечающих за корпоративное управление, например, председателем аудиторского комитета, для аудитора может быть нецелесообразно включить краткую информацию о данном вопросе в более поздние сообщения, чтобы у всех лиц, отвечающих за корпоративное управление, имелась полная и сбалансированная информация</p>			
<p>Документация по устным информационным сообщениям может включать копию протокола, подготовленного организацией, которая входит в состав аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия</p>			

1.8. МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в СВК»



Признаки значительных искажений в СВК

свидетельства наличия неэффективных аспектов контрольной среды
признаки того, что значительные операции, в которых руководство финансово заинтересовано, должным образом не контролируются лицами, отвечающими за корпоративное управление
выявление недобросовестных действий руководства, независимо от их существенности, которые не были предотвращены средствами внутреннего контроля организации;
неспособность руководства принять соответствующие меры по исправлению ситуации по ранее доведенным до его сведения значительным недостаткам;
отсутствие процедур оценки риска внутри организации, где обычно можно было бы ожидать их наличие;
свидетельства неэффективных процедур оценки риска организации, такие как неспособность руководства выявить риск существенного искажения, который, как того ожидает аудитор, должен был быть выявлен процедурами оценки рисков в организации;
свидетельства неэффективности ответных мер по поводу выявленных значительных рисков (например, отсутствие средств контроля за такими рисками);
искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, которые не были предотвращены или обнаружены и исправлены средствами внутреннего контроля организации;
исправление ранее выпущенной финансовой отчетности, отражающее исправление существенного искажения по причине ошибки или недобросовестных действий;
свидетельства неспособности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

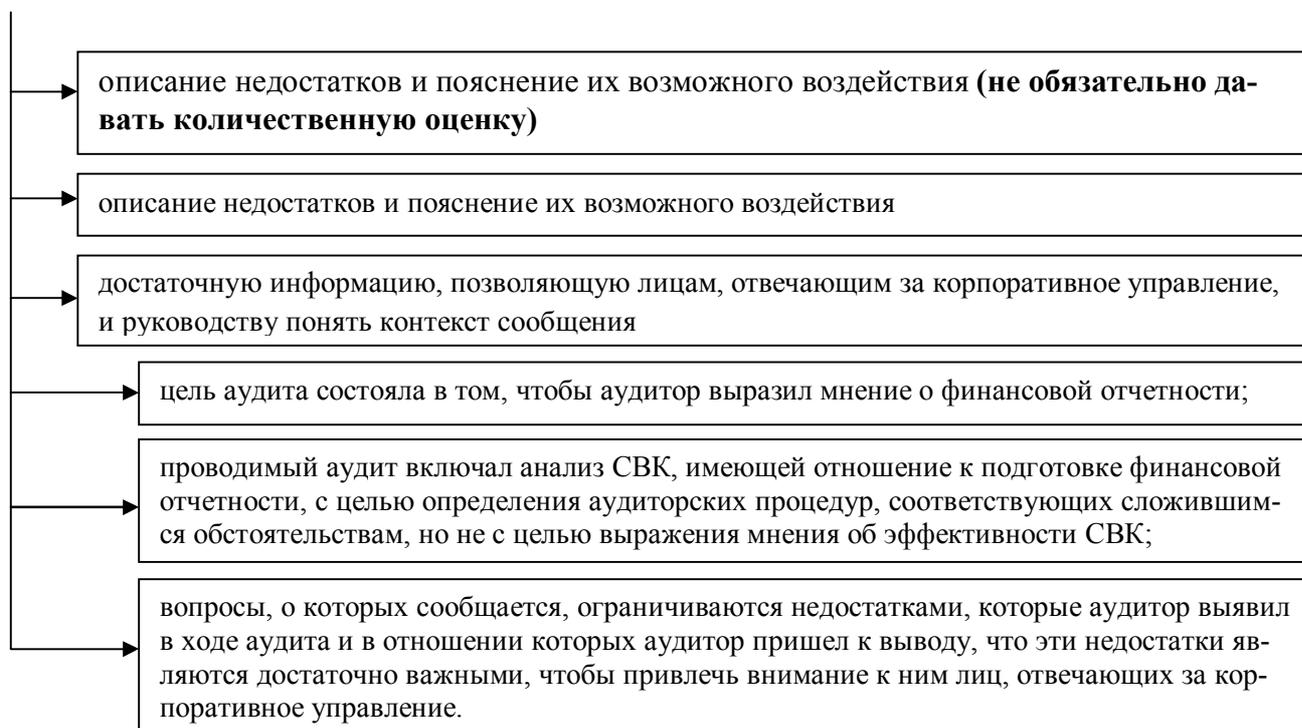
Факторы, которые принимаются во внимание при определении надлежащего уровня детализации

характер организации
размер и сложность организации
размер и сложность организации
характер значительных недостатков, которые выявил аудитор
структура и состав корпоративного управления организации
требования законов или нормативных актов в отношении информирования о тех или иных видах недостатков СВК

Сообщение аудитором информации о недостатках в СВК

Условие	Действие аудитора
Определение, выявлены ли недостатки СВК	
Выявлены ли недостатки в системе внутреннего контроля	<p>1. Аудитор вправе обсудить обстоятельства и выводы, которые легли в основу вывода аудитора, с руководством текущего уровня. Это нужно обсуждать с тем руководством, которое знакомо с проверяемой информацией и уверенно с её достоверностью.</p> <p>2. Аудитор может собрать дополнительную информацию - понимание руководством реальных или предполагаемых причин недостатков; исключения, возникающие в связи с недостатками, которые руководство, возможно, отметило, например, искажения, которые не были предотвращены путем применения соответствующих средств контроля в сфере информационных технологий (ИТ); предварительные указания руководства в ответ на выводы аудитора.</p> <p>3. Аудитор должен выявить один или более недостаток, являются значимыми или нет</p>
Если имеются недостатки СВК в малых организациях	Меры осведомления, такие же, как и для крупных
Значительные недостатки в СВК	Значительность недостатка или сочетания недостатков в СВК зависит не только от того, имело ли место искажение, но и от вероятности того, что искажение может иметь место, а также от возможного размера этого искажения. Так же рассматриваются их предпосылки, то есть, что могло привести к ошибкам данного масштаба.
Информирование о недостатках в СВК лиц, отвечающих за корпоративное управление	
Сообщение о значительных недостатках	Производится в письменной форме , но аудитор вправе сообщить о недочетах до даты отчетности, чтобы избежать еще большего искажения данных
Особенности малых организаций	В случае аудита малых организаций аудитор может общаться с лицами, отвечающими за корпоративное управление, менее формально, чем в случае аудита крупных организаций или организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.
Информирование руководства о недостатках в СВК	
Информирование руководства о значительных недостатках в СВК	<p>Соответствующий уровень руководства – это руководитель, обладающий ответственностью и полномочиями для того, чтобы оценивать недостатки в системе внутреннего контроля и принимать необходимые меры для их устранения.</p> <p>Информация в письменной форме о значительных недостатках в СВК, о которых аудитор сообщил или намеревается сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление. Если имеет место свидетельство недобросовестных действий или намеренного несоблюдения законов и нормативных актов руководством, то может оказаться неуместно докладывать о таких недостатках непосредственно руководству. В некоторых случаях аудитор обязан сообщить в правоохранительные органы о выявленных нарушениях.</p>
Информирование руководства о прочих недостатках в СВК	Могут осуществляться в устной форме. Содержание информации определяется на основании профессионального суждения аудитора с учетом сложившихся обстоятельств, принимая во внимание вероятность и возможный размер искажений, которые могут возникнуть в финансовой отчетности в результате этих недостатков.
Особенности организаций государственного сектора	Аудитор должен в письменной форме сообщить своевременно о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление

Письменное сообщение о значительных недостатках в СВК:



Контрольные вопросы:

1. Определите назначение и область использования в аудите финансовой отчетности МСА 265.
2. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 265?
3. Дайте определение термину «недостаток СВК»?
4. Какова роль идентификации и оценки рисков существенного искажения при выявлении недостатков СВК и сообщении о них лицам корпоративного управления?
5. Укажите требования к сообщению информации руководству или собственникам аудиторской организации.
6. Какую информацию аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля?
7. Приведите примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при определении того, является ли значительным недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля.
8. Перечислите признаки значительных недостатков в системе внутреннего контроля.

9. Каков порядок информирования руководства о прочих недостатках в системе внутреннего контроля?

10. Перечислите факторы, которые аудитор может принять во внимание при определении надлежащего уровня детализации в сообщении о значительных недостатках в системе внутреннего контроля лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Тестовые задания:

1. МСА 265 исследуется во взаимосвязи с:

А) МСА 230;

Б) МСА 200;

В) МСА 260.

2. «Недостаток или сочетание недостатков в СВК, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются достаточно важными и поэтому заслуживают внимания со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление» - это

А) значительный недостаток системы внутреннего контроля;

Б) риск системы внутреннего контроля;

В) ошибка в работе системы внутреннего контроля.

3. Аудитор должен в письменной форме своевременно сообщить руководству:

А) о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление;

Б) о цели проведения аудита;

В) о значительных событиях или операциях финансово-хозяйственной деятельности, имевшие место в течение года.

4. Аудитор должен включить в письменное сообщение о значительных недостатках в системе внутреннего контроля следующее:

А) пояснение реальных или предполагаемых причин недостатков;;

Б) предложения аудитора по их устранению;

В) описание недостатков и пояснение их возможного воздействия.

5. Примером вопросов, которые может рассмотреть аудитор при определении того, является ли значительным недостаток или сочетание недостатков в системе внутреннего контроля, является:

А) суммы в финансовой отчетности, наименее подверженные воздействию соответствующих недостатков;

Б) важность средств контроля значительных операций, выходящих за рамки обычной деятельности организации, для процесса подготовки финансовой отчетности;

В) важность средств контроля незначительных операций для процесса подготовки финансовой отчетности.

6. Признаком значительных недостатков в системе внутреннего контроля является:

А) свидетельства эффективности ответных мер по поводу выявленных значительных рисков

Б) отсутствие процедур оценки риска внутри организации, где обычно можно было бы ожидать их наличие;

В) свидетельства способности руководства осуществлять надзор за подготовкой финансовой отчетности.

7. Руководитель, обладающий ответственностью и полномочиями для того, чтобы оценивать недостатки в системе внутреннего контроля и принимать необходимые меры для их устранения - это:

А) соответствующий уровень руководства;

Б) генеральный директор;

В) лицо, отвечающие за корпоративное управление.

8. Информирование о прочих недостатках в системе внутреннего контроля, которые заслуживают внимание руководства, выполняется в:

А) только в письменной форме;

Б) только в устной форме;

В) не обязательно выполняется в письменной форме, оно может быть устным.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Надлежащее информирование органов корпоративного управления и руководства о недостатках СВК являются аспектами, привлекающими внимание аудитора			
Значительный недостаток СВК – это «недостаток или сочетание недостатков в СВК, которые по суждению аудитора, являются достаточно важными и поэтому заслуживают внимания со стороны собственников и руководства»			
О недостатках СВК, которые аудитору удалось обнаружить в ходе проверки, он должен незамедлительно доложить руководству и собственникам			
Аудитор должен также своевременно сообщить руководству с соответствующим уровнем ответственности о значительных недостатках в системе внутреннего контроля, о которых аудитор сообщил или намеревается сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах сообщать об этом напрямую руководству было бы неуместным, – в устной форме			
Значительность недостатка или сочетания недостатков в системе внутреннего контроля зависит не только от того, имело ли место искажение, но и от вероятности того, что искажение может иметь место, а также от возможного размера этого искажения			
Сообщение о значительных недостатках в письменной форме лицам, отвечающим за корпоративное управление, отражает важность этих вопросов и оказывает помощь лицам, отвечающим за корпоративное управление, в выполнении их обязанностей по надзору.			
Независимо от сроков соответствующего письменного сообщения о значительных недостатках, аудитор может прежде всего сообщить о них устно руководству и, если целесообразно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, для оказания им помощи в принятии своевременных мер для исправления ситуации, чтобы снизить риски существенного искажения.			
Некоторые выявленные значительные недостатки в системе внутреннего контроля не могут поставить под сомнение честность или уровень подготовки руководства			
При пояснении возможного воздействия значительных недостатков аудитор обязан приводить количественную оценку такого воздействия.			

2. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

2.1. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»

Цель МСА 300 – определить обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности.
Применяется при **повторном аудите**.

Цель аудитора – спланировать проведение аудита так, чтобы он был проведен эффективно

Надлежащее планирование аудита полезно, поскольку:

→ помогает аудитору уделять надлежащее внимание важным аспектам аудита;

→ помогает аудитору своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;

→ помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения таким образом, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;

→ оказывает помощь при выборе членов аудиторской группы, обладающих надлежащими навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, а также при распределении работ между ними;

→ способствует осуществлению руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также анализа результатов их работы;

→ в тех случаях, когда это имеет место, оказывает помощь в координации работы аудиторов компонентов организации и экспертов.

Объем планирования

Варьируются в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией, от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита

Характер планирования

Непрерывный и циклический характер, начинается сразу по завершении предыдущего аудиторского задания и продолжается до выполнения текущего задания

Вопросы предварительного планирования

перечень аналитических процедур, которые необходимо выполнить в качестве процедур оценки рисков;

получение общего представления о нормативно-правовых актах, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;

порядок определения существенности;

целесообразность привлечения экспертов;

порядок выполнения прочих процедур оценки рисков.

Процедура планирования

1. Предварительная работа по заданию (оценка соблюдения этических требований, понимание условий аудиторского задания)

2. Работа по планированию

2.1. Разработка **общей стратегии аудита** - отражает объем, сроки проведения и общую направленность аудита

Аудитор должен:

- выявить особенности задания, имеющие определяющее значение для его объема;
- подтвердить цели отчетности заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого взаимодействия;
- проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности аудиторской группы;
- изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания;
- установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита.

Выработка общей стратегии помогает (при условии оценки рисков) достичь определенности:

ресурсы, необходимые для проведения работ в тех или иных областях аудита, например, использование обладающих надлежащей квалификацией членов аудиторской группы для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или привлечение экспертов к решению сложных вопросов;

распределение ресурсов по тем или иным областям аудита, например, количество членов аудиторской группы, выделенных для проведения инвентаризации больших объемов запасов в местах их нахождения, объем проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или количество часов, выделенных на работу с областями, характеризующимися высоким уровнем риска;

когда следует использовать имеющиеся ресурсы: (на этапе промежуточного аудита или в основные ключевые даты)

как осуществляется управление ресурсами, их распределение и контроль (когда следует проводить совещания с целью инструктажа и заслушивания членов аудиторской группы, каким образом будет организовано проведение обзорных проверок руководителем задания и менеджером (например, на рабочем месте или удаленно), следует ли выполнить обзорные проверки качества выполнения задания).

Документация: запись ключевых решений, которые считаются необходимыми для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы (форма меморандума, который содержит ключевые решения по общему объему, срокам и порядку проведения аудита).

2.2 Разработка **плана аудита**, включающего описание:

- характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков,
- характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330;
- прочих запланированных аудиторских процедур

Документация:

Запись планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков и последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок в ответ на оцененные риски.

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

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

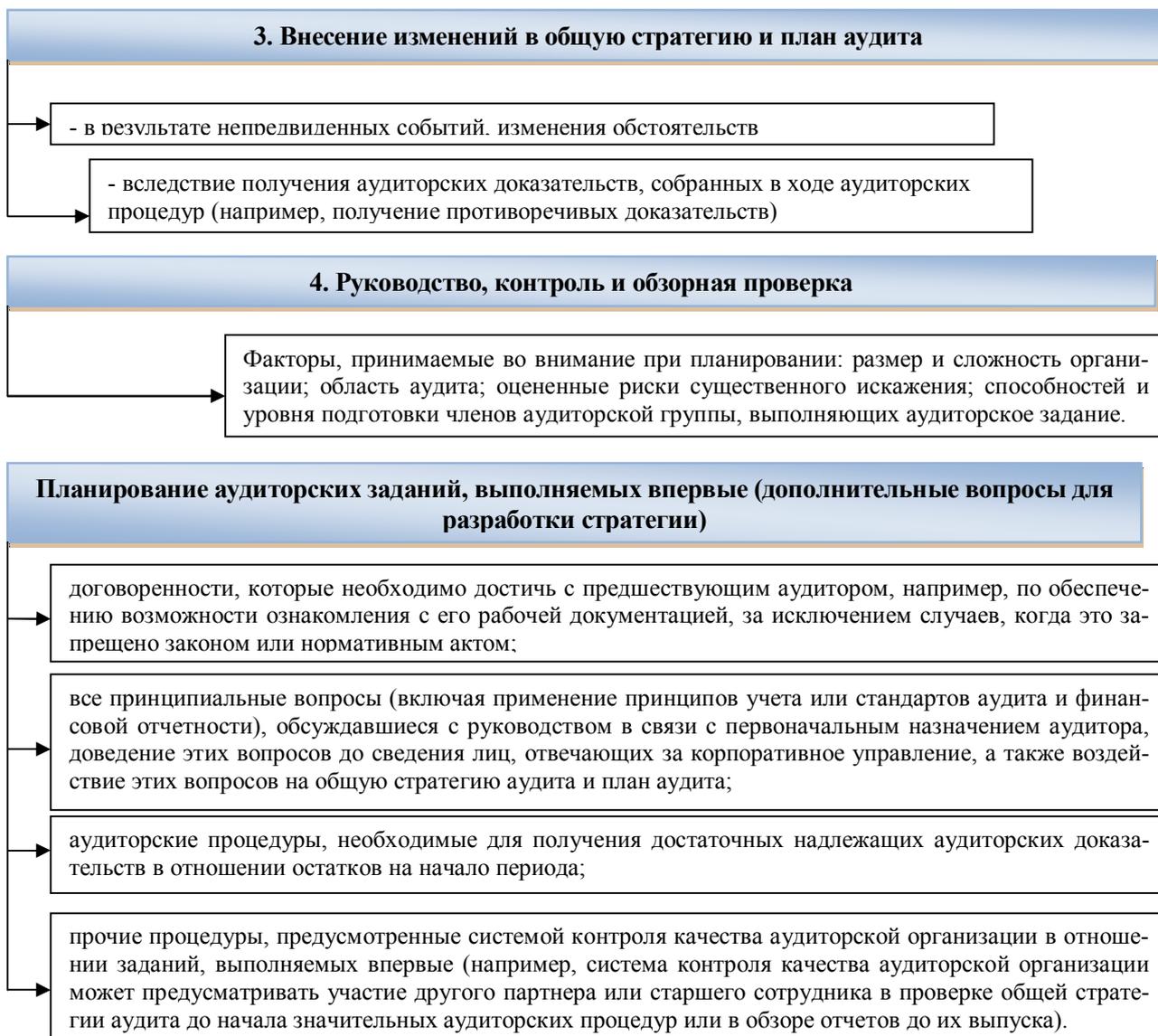
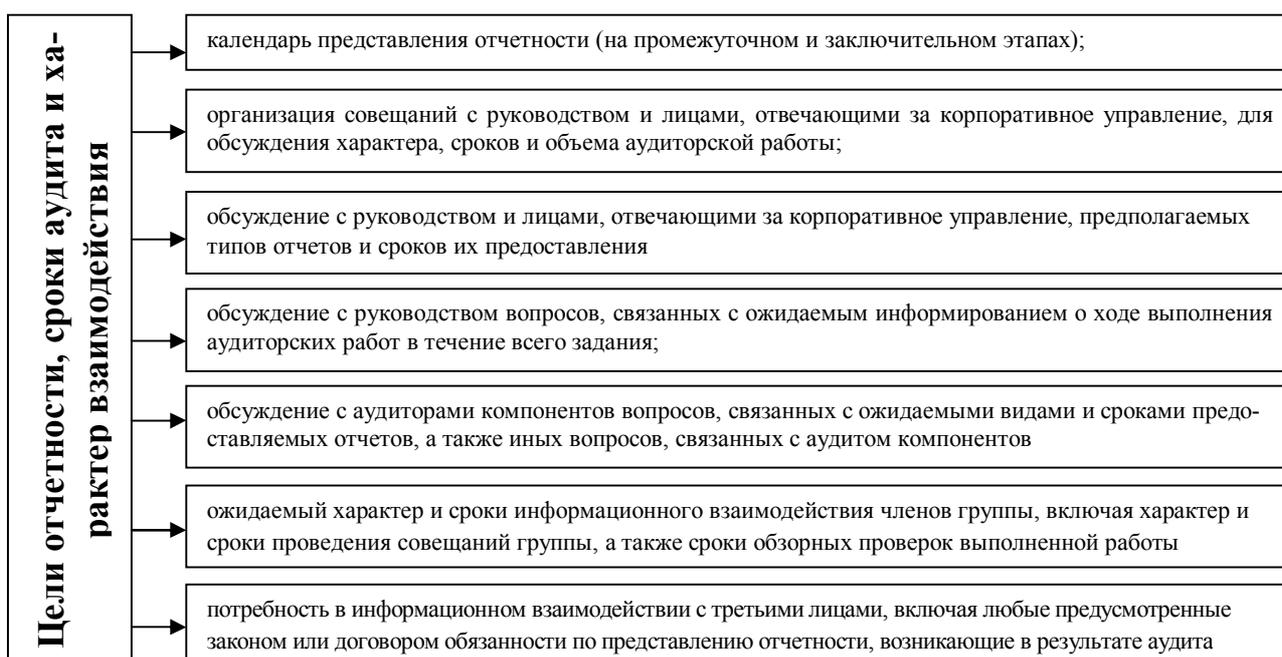


Рис. Этапы процесса планирования аудита



Особенности аудиторского задания

концепция подготовки финансовой отчетности, на основании которой готовилась подлежащая аудиту финансовая информация, с учетом возможной необходимости проведения проверки соответствия какой-либо иной концепции подготовки финансовой отчетности;

характерные для данной отрасли требования к отчетности, например, отчеты, предписанные отраслевыми регулирующими органами;

предполагаемый охват аудита, включая количество и расположение аудируемых компонентов организации;

характер отношений контроля между материнской организацией и ее компонентами, определяющий порядок консолидации группы;

масштаб аудита компонентов организации, выполняемого сторонними аудиторскими организациями;

характер подлежащих аудиту сегментов бизнеса, включая необходимость специальных знаний;

применяемая валюта отчетности, включая необходимость пересчета аудируемой финансовой информации из одной валюты в другую;

необходимость предусмотренного регламентирующими документами аудита отдельных финансовых отчетов в дополнение к аудиту для целей консолидации;

наличие в организации службы внутреннего аудита и, в случае ее наличия, учет того, в каких областях и до какой степени результаты работы этой службы могут быть использованы для целей проводимого аудита, когда характер и объем планируемого использования работы внутренних аудиторов допускает непосредственное участие;

использование организацией услуг обслуживающих организаций и, в случае использования таких услуг, учет того, каким образом аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых такими обслуживающими организациями;

предполагаемый характер использования аудиторских доказательств, собранных в ходе предыдущих аудиторских заданий, например, доказательств, связанных с процедурами оценки рисков и тестирования средств контроля;

реальное воздействие информационных технологий на аудиторские процедуры, включая доступность данных и ожидаемое использование автоматизированных способов аудита;

согласование предполагаемого охвата и сроков аудита с обзорными проверками промежуточной финансовой информации, а также влияние информации, полученной в ходе таких обзорных проверок, на аудит;

Контрольные вопросы:

1. Какова роль и срока планирования аудита финансовой отчетности?
2. В чем состоит цель аудитора при планировании аудита финансовой отчетности?
3. Какие действия должен совершить аудитор при разработке общей стратегии аудита?
4. Какие действия должен выполнить аудитор перед началом выполнения аудита, проводимого впервые?
5. В каких вопросах процесс выработки общей стратегии аудита помогает аудитору достичь определенности?
6. Что представляет собой план проводимого аудита?
7. В каких случаях возможно внесение изменений в решения по планированию в ходе проведения аудита?
8. От каких факторов зависит характер, сроки и объем руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также обзорной проверки выполненной ими работы?
9. Что представляет собой документация по общей стратегии аудита?
10. Приведите пример дополнительных вопросов, которые аудитор может рассмотреть при разработке общей стратегии аудита и плана аудита, выполняемого впервые.

Тестовые задания:

1. МСА 300 необходимо использовать во взаимосвязи с:
 - А) МСА 230;
 - Б) МСА 260;
 - В) МСА 200.
2. Какой стандарт определяет требования к аудитору в части планирования аудита финансовой отчетности:
 - А) МСА 230;
 - Б) МСА 300;
 - В) МСА 260.

3. Надлежащее планирование помогает аудитору:

- А) своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
- Б) корректно оценивать риски;
- В) снизить временные затраты на выполнение аудиторского задания.

4. Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание:

- А) финансового состояния организации;
- Б) характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 315 (пересмотренный) ;
- В) соответствия учетной политики действующему законодательству.

5. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- А) информацию о значительных недостатках в системе внутреннего контроля;
- Б) описание основных проводимых аудиторских процедур проведения аудита финансовой отчетности;
- В) общую стратегию аудита.

6. Характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от:

- А) размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита;
- Б) размера аудируемой организации;
- В) от предшествующего опыта работы с данной организацией ключевых членов аудиторской группы.

7. Записью планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков и последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок в ответ на оцененные риски, является:

- А) документация по плану аудита;
- Б) общая стратегия аудита;
- В) план проводимого аудита.

8. Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить следующие действия:

А) ознакомиться с организационной структурой предприятия;

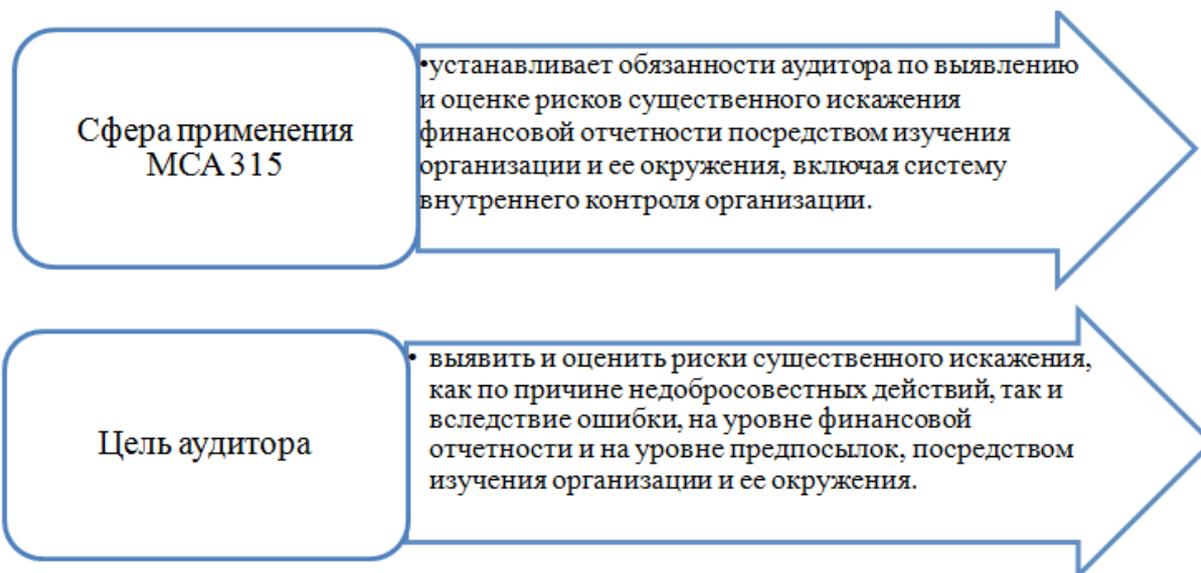
Б) оценить соблюдение этических принципов, порядок соблюдения требований при обмене информацией с предыдущим аудитором;

В) провести предварительный анализ финансово-хозяйственной деятельности организации.

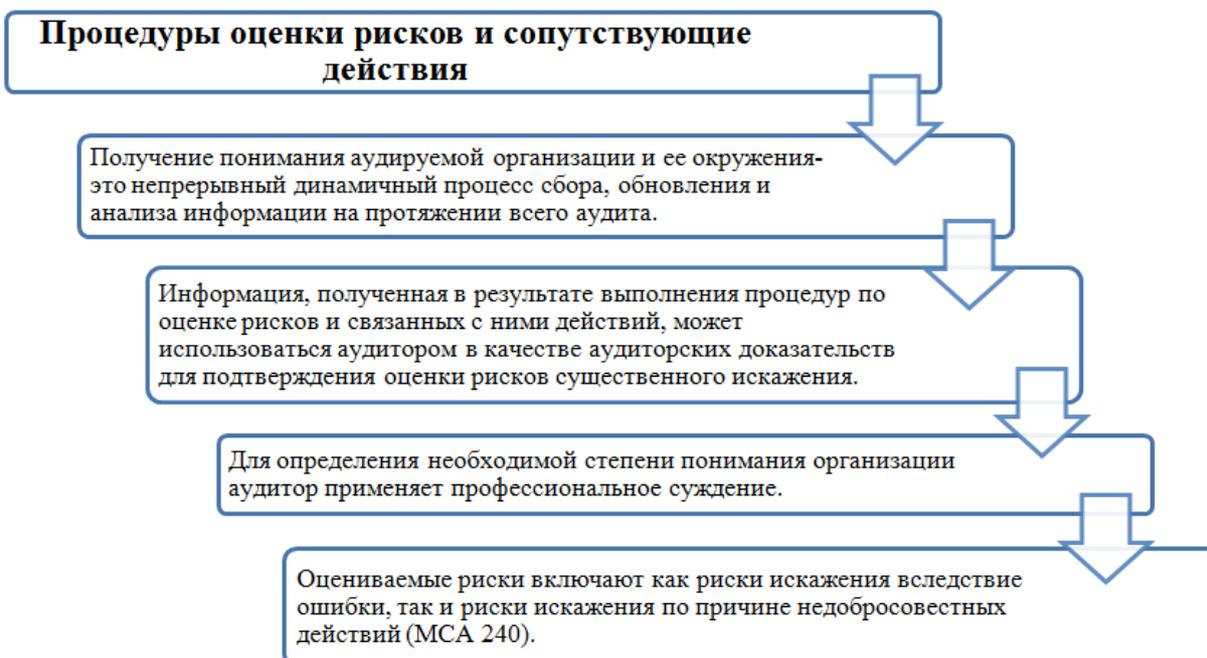
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита, включая планирование обсуждений среди членов аудиторской группы и их участие в обсуждении			
Аудитор должен разработать план аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющиеся основой для разработки общей стратегии аудита.			
Планирование является отдельным этапом аудита, и не носит непрерывный и циклический характер			
Разработка общей стратегии аудита и подробного плана аудита не обязательно являются отдельными или следующими друг за другом шагами, напротив, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из этих документов могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой			
В результате непредвиденных событий, изменений в обстоятельствах или вследствие получения аудиторских доказательств, собранных в ходе проведения аудиторских процедур, у аудитора может возникнуть необходимость внести изменения в общую стратегию аудита и план аудита, что повлечет за собой изменение характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур с учетом пересмотренного анализа оцененных рисков.			
Документация также служит свидетельством надлежащего планирования аудиторских процедур, которое можно изучить и одобрить до начала выполнения этих процедур.			
При условии выполнения аудиторских процедур оценки рисков процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору достичь определенности в таких вопросах, как: ресурсы, необходимые для проведения работ в тех или иных областях аудита, например, использование обладающих надлежащей квалификацией членов аудиторской группы для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или привлечение экспертов к решению сложных вопросов			

2.2 МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»



Термины МСА 315:	
Предпосылки	<ul style="list-style-type: none"> • заявления руководства, которые используются для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений;
Бизнес-риск	<ul style="list-style-type: none"> • риск, возникающий в результате значительных условий, событий, оказывающий негативное влияние на деятельность организации;
Система внутреннего контроля	<ul style="list-style-type: none"> • процессы, разработанные лицами, для обеспечения уверенности в отношении достижения целей организации в подготовке надежной финансовой отчетности, результативности деятельности.
Процедуры оценки рисков	<ul style="list-style-type: none"> • процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения.
Процедуры оценки рисков	<ul style="list-style-type: none"> • процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения.
Значительный риск	<ul style="list-style-type: none"> • выявленный и оцененный риск существенного искажения, который требует особого рассмотрения при аудите.





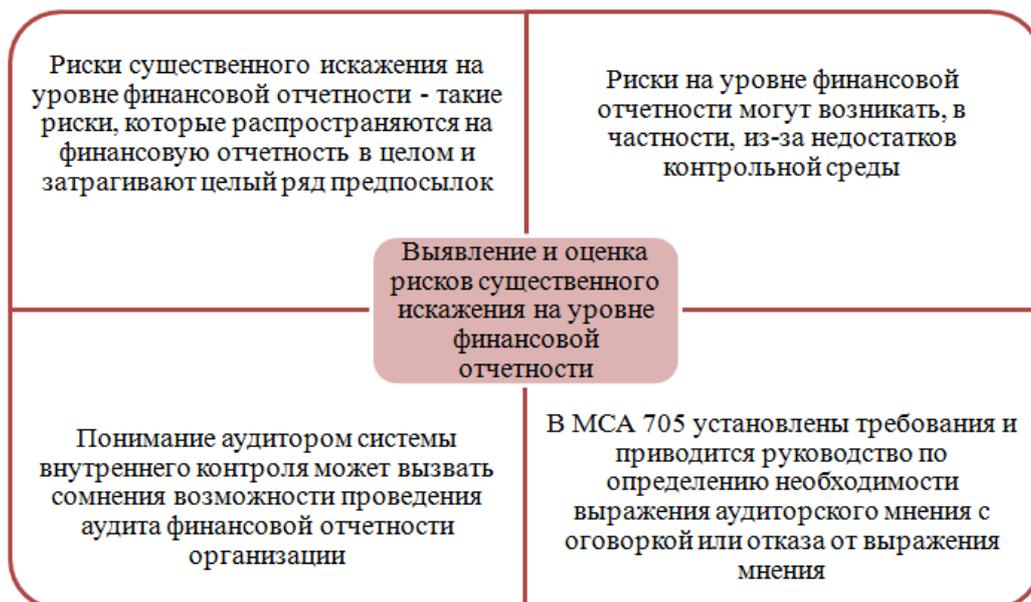
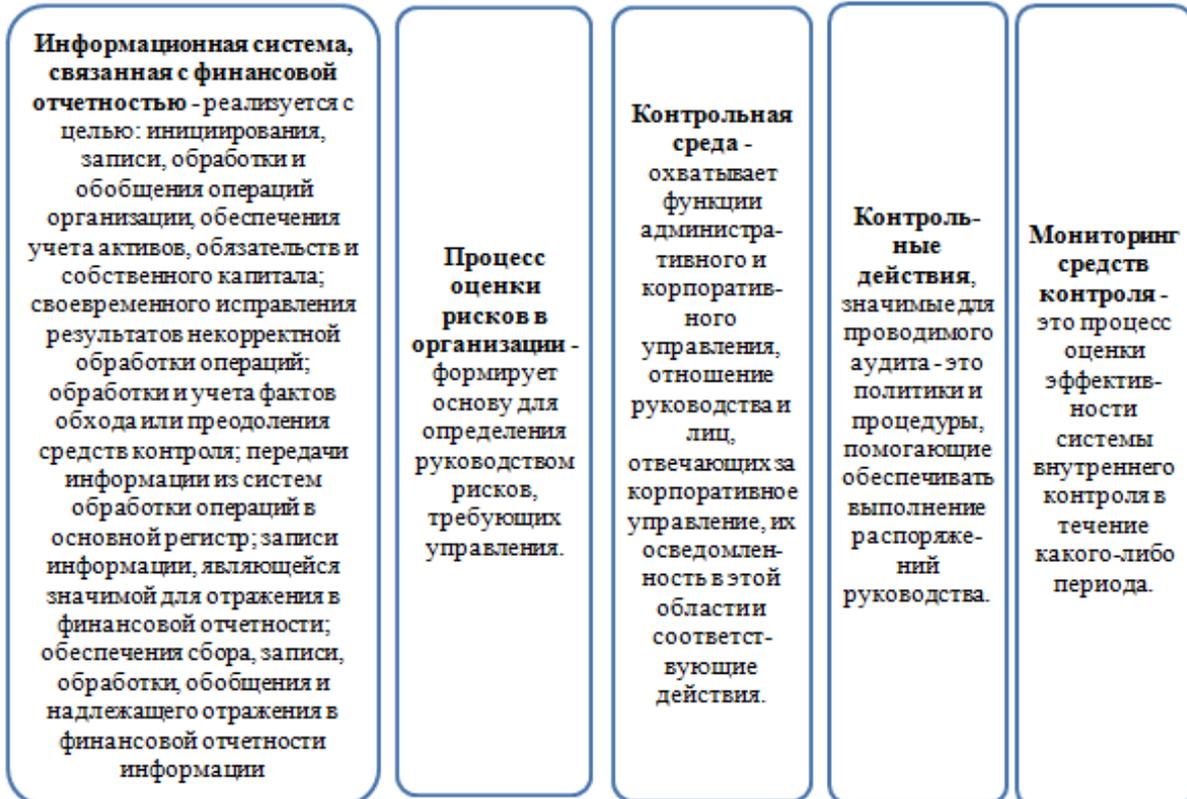
Система внутреннего контроля организации

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

Цель системы внутреннего контроля : снижение выявленных бизнес-рисков, ставящих под угрозу достижение любой из целей организации, касающихся:

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

Компоненты системы внутреннего контроля



Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»?
2. Дайте определение термину «процедура оценки рисков».
3. Какие вопросы должен изучить аудитор для понимания аудируемой организации и ее окружения?
4. Опишите вопросы, изучаемые аудитором, если он должен выразить мнение в отношении значительных рисков.
5. В каких случаях осуществляется пересмотр оценки рисков существенного искажения?
6. Определите цель и назначение аналитических процедур для установления и идентификации рискованных областей.
7. Какие имеются преимущества у процедуры обсуждения, подвержена ли отчетность риску существенного искажения?
8. Назовите вопросы, рассматриваемые аудитором при получении понимания характера деятельности аудируемого лица.
9. Для чего аудитору необходимо понимание бизнес-рисков аудируемой организации при выявлении и оценки рисков существенного искажения?
10. В чем заключается понимание контрольной среды системы внутреннего контроля?
11. Опишите процесс оценки рисков организации как компонента системы внутреннего контроля
12. Кратко дайте характеристику оценке рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности.
13. В чем заключается выявление значительных рисков?
14. Приведите примеры условий (событий), оказывающих влияние на проявление рисков искажения финансовой отчетности.

Тестовые задания:

1. «Риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии» – это :

А) бизнес-риск;

Б) риск существенного искажения;

В) риск неадекватного функционирования системы внутреннего контроля.

2. В ходе получения понимания контрольной среды аудитор должен оценить:

А) выявляется ли системой внутреннего контроля бизнес-риски;

Б) обеспечение базы для элементов СВК со стороны сильных элементов, а также отсутствие влияния недостатков одних элементов СВК на другие элементы;

В) проводится ли контроль за составлением финансовой отчетности.

3. Аудитор должен включать в аудиторскую документацию:

А) своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;

Б) корректно оценивать риски;

В) снизить временные затраты на выполнение аудиторского задания.

4. Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание:

А) учетную политику аудируемой организации;

Б) выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;

В) описание применяемых в аудируемой организации средств внутреннего контроля.

5. Какую полезную информацию аудитор может получить исходя из предыдущего опыта работы с аудируемой организацией?

А) понимание деятельности, характера хозяйственных операций, внешнего окружения, недостатки СВК;

Б) бизнес-планах и стратегиях организации ;

В) руководстве организации.

6. Значимые отраслевые факторы включают:

А) принципы бухгалтерского учета и отраслевую практику;

Б) конкурентная среда, взаимоотношения с контрагентами, технологии, рынок, цикличность/ сезонность деятельности;

В) налогообложение (корпоративное и иное).

7. Выделите причины возникновения бизнес-рисков:

А) внесение изменений в учетную политику;

Б) несоответствие рынка, даже в случае его успешного развития, продукту или услуге;

В) применение новых стандартов финансовой отчетности, которые ранее не использовались данной организацией.

8. Одним из компонентов системы внутреннего контроля является:

А) информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включающая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;

Б) контрольные методы руководства аудируемой организации;

В) дополнительный анализ информации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Менее надежными элементами в СВК выступают элементы, введенные и проверенные ручным способом, нежели автоматизированным			
Сочетание процедур, таких как запросы, оценка рисков, наблюдение, инспектирование, позволяют достичь уместности доказательств			
Риски искажения отчетности могут воздействовать на всю отчетность или на конкретные предпосылки руководства в отношении учетных принципов			
Необычные операции по причине объема или содержания, которые наблюдаются редко, носят название «нестандартные операции»			
Риски финансовой отчетности не вызваны влиянием событий внутреннего и внешнего характера			
Мониторинг средств контроля проводится руководством в отношении своевременности сверки расчетов, оценки соблюдения договорных условий, надзор со стороны юристов экономического субъекта			
Заявления руководства в явной или неявной форме в отношении подготовке и представления финансовой отчетности должны напрямую указывать на величину значительного риска и его характер			
МСА 315 обязывает выявлять и оценивать риски с помощью процедур понимания деятельности аудируемой организации и ее СВК			
Стандарт не требует от аудитора рассмотрения вопроса существенности рисков в отношении информации, полученной в ходе выполнения аудиторских процедур при принятии решения о продолжении сотрудничества с клиентом			

2.3 МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

Существенность для целей аудита

Основные положения концепции существенности:

- 1) искажения, включая пропуски, считаются существенными, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности;
- 2) суждения о существенности формируются с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от размера и (или) характера искажения;
- 3) суждения о том, какие именно вопросы являются существенными для пользователей финансовой отчетности, формируются с учетом общих потребностей в финансовой информации среди пользователей как представителей единой группы. Не принимаются во внимание возможные последствия искажений для отдельных конкретных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно отличаться.

Определение аудитором существенности является предметом профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности. С учетом этого аудитор обоснованно предположить, что пользователи:

- обладают разумной осведомленностью о коммерческой и экономической деятельности, а также о бухгалтерском учете и намереваются с разумной тщательностью изучать информацию, представленную в финансовой отчетности;
- понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и аудирована исходя из того или иного уровня существенности;
- признают неопределенность, присущую изменению величины той или иной суммы на основе расчетных оценок, суждений и прогнозирования будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Принцип существенности применяется при:

При планировании:

Аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными. Это суждение создает основу: определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков; выявления и оценки рисков существенного искажения; определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур.

При проведении аудита

Существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина несправленных и обнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом.

При оценке влияния **выявленных и несправленных** искажений на финансовую отчетность (при формулировании мнения в аудиторском заключении).

Аудитор учитывает не только размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения

Определение существенности для финансовой отчетности в целом и для выполнения аудиторских процедур при планировании

1. Контрольные показатели (выбор основан на профессиональном суждении):

В качестве точки отсчета принимается процент выбранного контрольного показателя

Факторы, влияющие на выбор контрольного показателя:

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

Надлежащие контрольные показатели:

Прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль, совокупные расходы, собственный капитал, стоимость чистых активов

2. Для выбора контрольного показателя используются данные:

данные о финансовых результатах и финансовом положении за предыдущие периоды, данные о финансовых результатах и финансовом положении за прошедшую часть отчетного периода, бюджетные или прогнозные данные за текущий период, скорректированные с учетом значительных изменений в деятельности организации (например, крупное приобретение бизнеса) и соответствующих изменений в отрасли или экономической среде, в которой организация ведет свою деятельность.

3. Установление процента к выбранному контрольному показателю (на основе профессионального суждения):

- процент, применяемый к прибыли до налогообложения выше, чем процент, применяемый к выручке;
- зависит от характера деятельности (для коммерческой организации может быть 5 % от прибыли до налогообложения, а для некоммерческой – 1 % от совокупной выручки или расходов)

4. Уровни существенности: для видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации в отчетности

Факторы, которые могут указывать на существование одного или более определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, которые в случае искажения меньше величины существенности для финансовой отчетности в целом, как это обоснованно можно предположить, могут оказывать влияние на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности:

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

Существенность при выполнении аудиторских процедур

Существенность устанавливается с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность не исправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом.

Оно зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий, и, таким образом, от ожиданий аудитора в отношении искажений в текущем периоде.

Пересмотр существенности в ходе проведения аудита

Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известна информация, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально.

Если в ходе аудита становится ясно, что реальные финансовые результаты, скорее всего, могут оказаться значительно отличающимися от ожидавшихся на конец периода, хотя изначально использовались для определения существенности для финансовой отчетности в целом, аудитор должен пересмотреть эту существенность.

Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы последующих аудиторских процедур.

Документация

- существенность для финансовой отчетности в целом;
- если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- существенность для выполнения аудиторских процедур;
- данные о пересмотре уровней существенности.



Взаимосвязь существенности и аудиторского риска

Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»?
2. Дайте определение термину «существенность».
3. В каких случаях аудитор должен осуществить пересмотр существенности в ходе проведения аудита?
4. Дайте определение понятию «аудиторский риск».
5. Какова взаимосвязь существенности и аудиторского риска?
6. Какие факторы могут повлиять на выбор контрольных показателей при определении существенности для финансовой отчетности в целом?
7. Какие финансовые данные обычно рассматриваются по выбранному контрольному показателю?
8. Для чего устанавливается существенность для выполнения аудиторских процедур?
9. Какие величины и факторы должны включаться в аудиторскую документацию при применении МСА 320?

Тестовые задания:

1. Какой стандарт определяет требования и раскрывает понятие и принципы расчета существенности на этапе планирования и выполнения аудиторских процедур?
 - А) МСА 200;
 - Б) МСА 315;

В) МСА 320.

2. Суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными, создает основу:

- А) определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
- Б) для принятия разумных экономических решений;
- В) выявления и оценки бизнес-рисков.

3. Существенность и аудиторский риск анализируются на протяжении всего аудита, в частности, когда:

А) изучается соответствие внутренних документов требованиям законодательства;

Б) проводится изучение финансового положения аудируемой организации;

В) проводится оценка влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность и формируется мнение в аудиторском заключении.

4. Примерами надлежащих контрольных показателей, в зависимости от обстоятельств той или иной организации, можно считать:

А) категории отраженного в отчетности дохода, такие как прибыль до налогообложения, выручка, валовая прибыль и совокупные расходы, собственный капитал или стоимость чистых активов;

Б) категории отраженных в отчетности расходов;

В) пассивы аудируемой организации, отраженные в бухгалтерском балансе.

5. Существенность для финансовой отчетности в целом (а также, если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации) может потребовать пересмотра вследствие:

А) сложившихся в отрасли условий;

Б) изменения обстоятельств, имевшего место в ходе аудита (например, решения об отчуждении значительной части бизнеса аудируемой организации), поступления новой информации или изменения представлений аудитора об органи-

зации и ее операционной деятельности в результате проведения последующих аудиторских процедур.;

В) замены аудиторской организации.

6. Следующий фактор может повлиять на выбор соответствующего контрольного показателя:

А) принципы бухгалтерского учета и отраслевая практика;

Б) изменение учетной политики аудируемой организации;

В) характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда, в которых она ведет операционную деятельность.

7. «Риск, что аудитор выразит ненадлежащее мнение в том случае, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения» - это.

А) риск существенного искажения;

Б) аудиторский риск;

В) финансовый риск.

8. Определение аудитором существенности является предметом:

А) применения методов статистического и экономического анализа;

Б) профессионального суждения и зависит от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей финансовой отчетности;

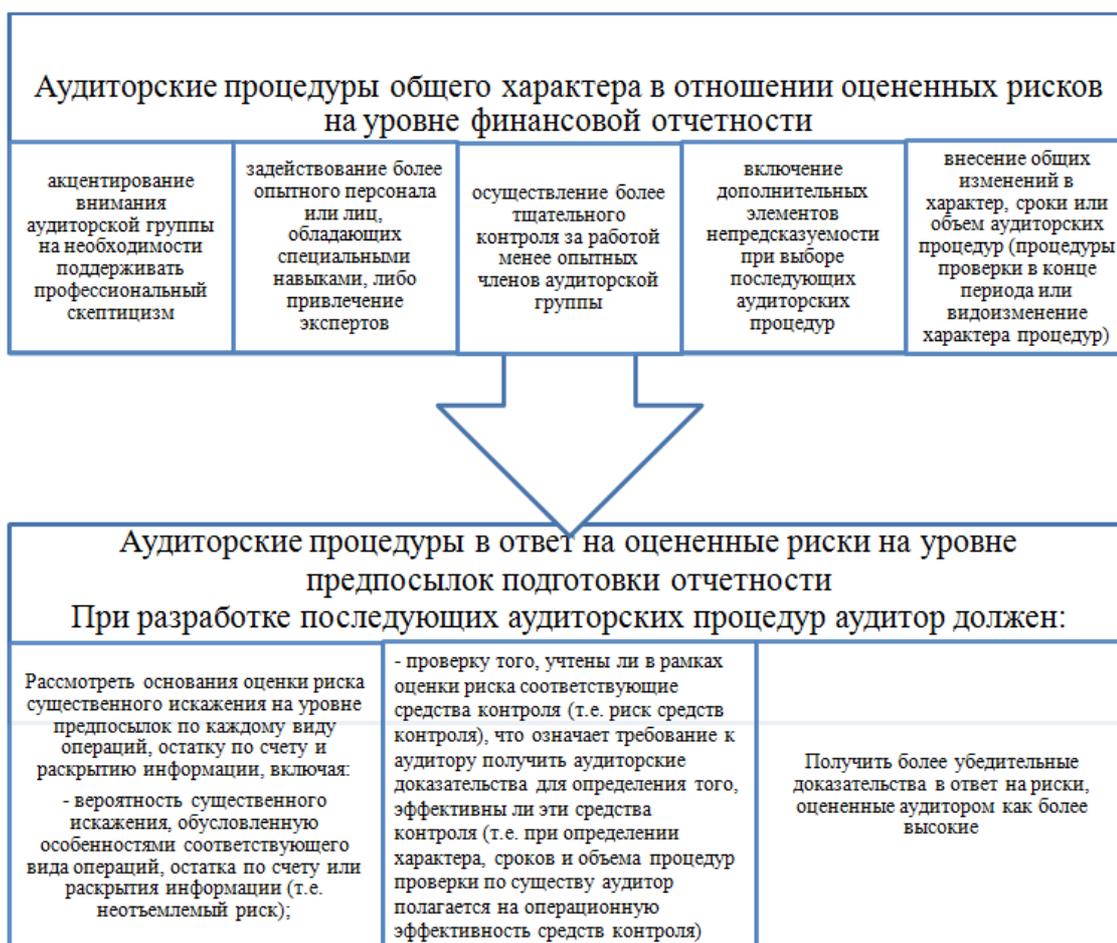
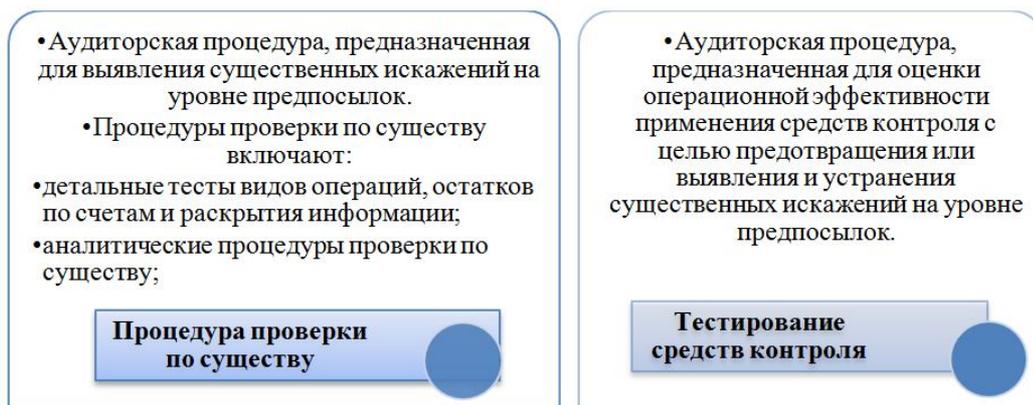
В) статистического анализа и профессионального суждения.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
При интерпретации положений МСА 320 полезно изучать его совместно с МСА 200			
Принцип существенности применяется аудитором только при планировании аудита			
Существенность, определенная на этапе планирования аудита, обязательно задает величину, меньше которой неисправленные искажения в отдельности или в совокупности всегда будут оцениваться как несущественные.			
Существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом			
Цель оценки существенности в аудите заключается в последующем выполнении аудиторских процедур, оценки рисков, определения характера, объема и временных рамок процедур по существу			

Расчет величины аудиторского риска производится на основании произведения риска существенного искажения и оцененного риска необнаружения			
При проведении аудита организаций государственного сектора надлежащим контрольным показателем не могут выступать совокупные или чистые расходы (расходы за вычетом выручки или платежи за вычетом поступлений) по реализации государственных программ.			
При планировании аудита исключительно с целью обнаружения отдельных существенных искажений, упускается из виду тот факт, что существенное искажение финансовой отчетности может представлять собой совокупность искажений, каждое из которых не является существенным само по себе и не оставляет запаса на возможные необнаруженные искажения			
Определение существенности для выполнения аудиторских процедур является простым механическим подсчетом, и не предполагает применение профессионального суждения			

2.4. МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»





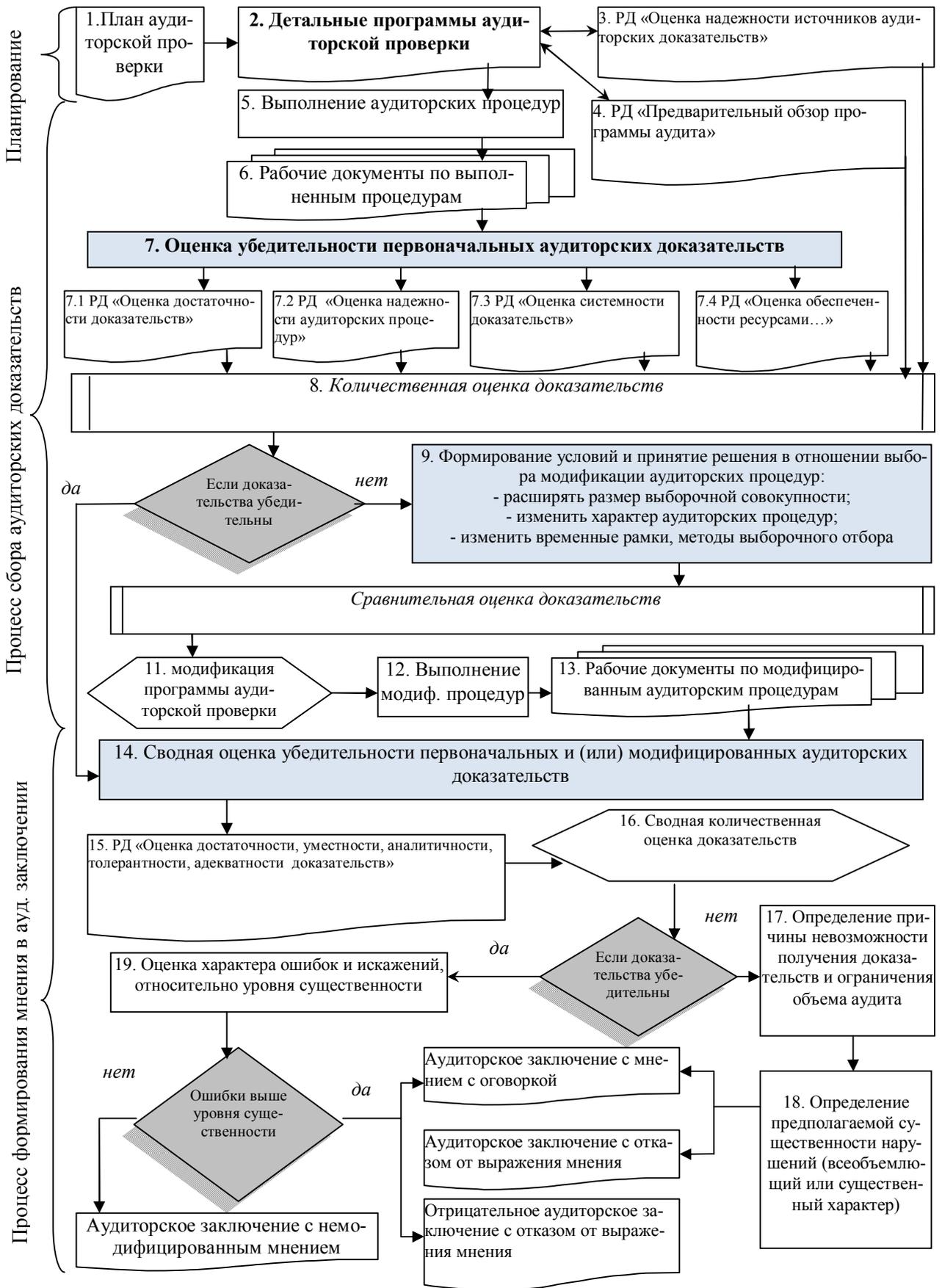
Сравнительная характеристика процедур по существу и тестов средств контроля

Признак	Тесты средств внутреннего контроля	Процедуры проверки по существу
Условие проведение	Оценка им рисков существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидание того, что средства контроля эффективны (т. е. аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу); или одни лишь процедуры проверки по существу не в состоянии обеспечить получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок. Если организация в своей деятельности использует информационные технологии и никакие документы по операциям не оформляются и не хранятся, то аудитор может провести тестирование СВК.	Независимо от оцененных рисков существенного искажения аудитор должен разработать и провести процедуры проверки по существу в отношении каждого существенно-го вида операций, остатка по счету и раскрытия информации. Это требование отражает тот факт, что: оценка аудитором рисков существенного искажения основана на профессиональном суждении и, таким образом, не может выявить все риски существенного искажения; существуют неотъемлемые ограничения системы внутреннего контроля, включая возможность ее обхода руководством.

Характер	<p>При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> - выполнить прочие аудиторские процедуры в сочетании с опросом для того, чтобы получить аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности средств контроля, включая выяснение: каким образом применялись средства контроля в соответствующие моменты аудируемого периода; насколько последовательно они применялись; кем и посредством чего они применялись; - определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (косвенных средств контроля) и, если это так, надо ли получить аудиторские доказательства, подтверждающие операционную эффективность этих косвенных средств контроля. 	<p>В зависимости от обстоятельств, аудитор может определить, что: выполнения лишь аналитических процедур проверки по существу будет достаточно для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Например, когда оценка риска аудитором подтверждается аудиторским доказательством, полученным в результате тестирования средств контроля; надлежащий характер будет носить только применение детальных тестов; наиболее подходящим ответом на оцененные риски будет сочетание аналитических процедур проверки по существу с детальными тестами.</p> <p>При разработке детальных тестов важное значение имеет характер риска и предпосылки. Процедуры внешнего подтверждения могут предоставить уместные аудиторские доказательства в ответ на оцененные риски существенного искажения в ряде случаев, включая подтверждение: остатков по банковским счетам и прочей информации, связанной с взаимоотношениями с банками; остатков по счетам дебиторской задолженности и сроков ее погашения; запасов, хранящихся на таможенных складах третьих лиц, предоставленных для переработки или реализации; наличия правоустанавливающих документов о праве собственности на имущество, находящихся на ответственном хранении или в качестве залогового обеспечения у юристов или финансистов; инвестиций, находящихся на ответственном хранении у третьих лиц, или купленных у биржевых брокеров, но не доставленных на отчетную дату; сумм к оплате работодателям, включая соответствующие условия погашения и ограничительные условия; остатков по счетам кредиторской задолженности и сроков ее погашения. Факторы, которые могут помочь аудитору при определении того, следует ли выполнять процедуры внешнего подтверждения в качестве аудиторских процедур проверки по существу: осведомленность подтверждающей стороны о предмете задания; способность или желание подтверждающей стороны дать ответ; объективность – если подтверждающая сторона является связанной стороной организации, ее ответы на запросы о подтверждении могут быть менее надежны.</p>
Объем	<p>Аудитор должен получить более убедительные доказательства, чем в большей степени он полагается на операционную эффективность средств контроля.</p> <p>При определении объема тестирования средств контроля он может рассмотреть факторы: частота применения средства контроля в течение периода; длительность промежутка времени в ходе аудита, в течение которого аудитор полагается на операционную эффективность данного средства контроля; ожидаемая частота некорректного функционирования средства контроля; уместность и надежность доказательств, которые необходимо получить в отношении операционной эффективности данного средства контроля на уровне предпосылок; объем аудиторских доказательств, полученных в отношении той же предпосылки путем тестирования других средств контроля. ИТ-тестирование может включать определение того, что никакие изменения не вносятся в программу без применения по отношению к ним надлежащих средств контроля за изменениями программы; для обработки операций используется авторизованная версия программы; иные соответствующие общие средства контроля являются эффективными.</p>	<p>Детальные тесты, связанные с предпосылкой полноты, могут предполагать выборку элементов, которые должны быть включены в соответствующую сумму, представляемую в финансовой отчетности, и исследование того, были ли они включены. Поскольку при оценке риска существенного искажения принимается во внимание система внутреннего контроля, может возникнуть необходимость увеличить объем процедур проверки по существу в тех случаях, когда получены неудовлетворительные результаты тестов средств контроля</p>

Сроки	<p>Если аудитор получает аудиторские доказательства в рамках промежуточного периода, он должен: получить аудиторские доказательства значительных изменений в данных средствах контроля, произошедших после окончания этого промежуточного периода; определить, какие дополнительные аудиторские доказательства следует получить в отношении оставшегося периода.</p> <p>Факторы: значительность оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок; конкретные средства контроля, которые тестировались в течение промежуточного периода, и значительные изменения в них, имевшие место после тестирования, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале; меру, в которой были получены доказательства в отношении операционной эффективности этих средств контроля; продолжительность оставшегося периода; степень, до которой аудитор намерен сократить объем последующих процедур проверки по существу на основании надежности средств контроля; контрольную среду.</p>	<p>Если процедуры проверки по существу проводятся на промежуточную дату, аудитор должен охватить оставшийся период, выполнив: либо процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля в отношении наступающего периода; либо только последующие процедуры проверки по существу, если аудитор определит, что их достаточно, что обеспечивает разумные основания для распространения аудиторских выводов с промежуточной даты до конца периода.</p> <p>В некоторых обстоятельствах аудитор может определить, что более эффективным будет провести процедуры проверки по существу на промежуточную дату, а также выполнить сравнение и выверку данных об остатках по состоянию на конец периода с сопоставимыми данными по состоянию на промежуточную дату с целью: выявить суммы, которые представляются необычными; исследовать все такие суммы; провести аналитические процедуры проверки по существу или детальные тесты с целью проверки промежуточного периода.</p> <p>На решение о необходимости выполнения процедур проверки по существу на промежуточную дату могут оказать влияние следующие факторы: контрольная среда и прочие соответствующие средства контроля; доступность в более поздние сроки информации, необходимой для выполнения аудиторских процедур; назначение процедуры проверки по существу; оцененный риск существенного искажения; характер вида операций или остатка по счету и соответствующих предпосылок; способность аудитора провести надлежащие процедуры проверки по существу или процедуры проверки по существу в сочетании с тестами средств контроля, охватывающие оставшийся период, с целью снизить риск невыявления искажений, которые могут существовать на конец периода.</p>
Доказательства предшествующего периода	<p>При оценке, допустимо ли использовать доказательства, полученные в предшествующих периодах, необходимо рассмотреть: операционную эффективность прочих элементов системы внутреннего контроля, риски, возникающие вследствие характерных особенностей рассматриваемого средства контроля, включая вопрос о том, является ли данное средство контроля ручным или автоматизированным, операционную эффективность общих средств контроля информационных технологий, рассматриваемого средства контроля и его применения организацией, включая характер и объем отклонений при применении данного средства контроля, отмеченных в ходе предыдущего аудита, вопрос о том, не создает ли дополнительных рисков отсутствие изменений в определенном средстве контроля на фоне происходящих изменений в обстоятельствах, риски существенного искажения и степень доверия к рассматриваемому средству контроля.</p> <p>Если произошли изменения и собранные ранее доказательства не актуальны, то аудитор должен протестировать средства контроля в ходе текущего задания. Повторные тесты средств контроля должны проводить не реже одного раза в три года. При выявлении несовершенства контрольной среды, средств IT-контроля, недостаточного мониторинга средств контроля, значительной доли ручных операций, кадровых изменениях период повторного тестирования сокращается.</p>	<p>В большинстве случаев аудиторские доказательства в результате процедур проверки по существу в ходе предшествующего аудита не предоставляют достаточных аудиторских доказательств в отчетном периоде.</p>

<p>Ответные действия на выявленные недостатки</p>	<p>Определить дает ли проведенное тестирование средств контроля надлежащие основания полагаться на данные средства контроля; есть ли необходимость в проведении дополнительного тестирования средств контроля; в ответ на возможные риски существенного искажения должны ли быть проведены процедуры проверки по существу.</p>	<p>Когда аудитор приходит к заключению, что запланированный характер, сроки выполнения и объем процедур проверки по существу, охватывающих оставшийся период, должны быть пересмотрены с учетом неожиданных искажений, выявленных на промежуточную дату, такой пересмотр может включать расширение процедур, выполненных на промежуточную дату, или их повторное проведение на конец периода</p>
---	--	--



Суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, зависит от следующих факторов:

→ значимость возможного искажения в предпосылке и вероятность того, что его влияние, отдельно или в совокупности с другими потенциальными искажениями, существенно повлияет на финансовую отчетность;

→ операционная эффективность ответных действий и средств контроля руководства по противодействию рискам;

→ полученный в ходе предшествующих аудиторских заданий опыт в отношении подобных возможных искажений;

→ результаты выполненных аудиторских процедур, включая информацию о том, выявили ли такие аудиторские процедуры конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;

→ источник и надежность имеющейся информации;

→ убедительность аудиторских доказательств;

→ изучение аудируемой организации и ее окружения, включая средства внутреннего контроля организации.

Документация

→ аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур

→ связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок;

→ соответствующие результаты этих аудиторских процедур, включая выводы, если они не очевидны.

→ Если аудитор планирует использовать полученные в ходе предшествующих аудиторских заданий аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, он должен включить в аудиторскую документацию свои выводы относительно того, что он полагается на средства контроля, которые тестировались в ходе предшествующего аудита.

→ доказательства того, что финансовая отчетность сверена с положенными в ее основу данными бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 330 «Аудиторские риск в ответ на оцененный риски»?
2. Дайте определение термину «тестирование средств контроля».
3. Назовите действия аудитора при разработке аудиторских процедур, направленных на снижение риска существенного искажения на уровне предпосылок.

4. Какие действия должен осуществить аудитор при разработке и проведении тестирования средств контроля?

5. В чем заключается процедура проверки по существу?

6. Приведите примеры процедур общего характера в ответ на высокий уровень риска существенных искажений в отношении финансовой отчетности.

7. На чем основывается мнение аудитора при определении сроков проведения тестов средств контроля или процедур по существу?

8. От каких факторов зависит объем аудита в случае разработки процедур, направленных на снижение рисков в отношении предпосылок подготовки отчетности?

9. Каким образом аудитор определяет объем процедур по существу? Укажите ссылки на конкретные положения МСА.

10. От каких факторов зависят суждения аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством?

11. В чем заключается оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств?

12. Какую информацию должен отразить аудитор в аудиторской документации при применении МСА 330?

Тестовые задания:

1. Какой стандарт устанавливает обязанности аудитора своевременно реагировать и управлять рисками существенного искажения и необнаружения непосредственно в ходе самой проверки?

А) МСА 330;

Б) МСА 315;

В) МСА 320.

2. Выберите процедуры, позволяющие обнаружить ошибки, оказывающие существенное влияние на финансовую отчетность:

А) оценка характера, сроков и объема процедур и тестов средств контроля;

Б) детальные тесты по операциям, остаткам по счетам и раскрытия информации в финансовой отчетности;

В) анализ бизнес-рисков и инспектирование.

3. Какие действия предпринимает аудитор при тестировании средств внутреннего контроля и оценки рисков?

А) процедуры выявления изменений, произошедших в средствах контроля;

Б) установление зависимости средств контроля от косвенных средств, получение подтверждения операционной эффективности внутренних методов контроля;

В) оценка влияния искажений, которые не были исправлены, на данные бухгалтерской отчетности, выводы и формулирование мнения в заключении;

4. Какие процедуры по существу включаются для проверки формирования и подготовки бухгалтерской отчетности?

А) анализ положений учетной политики;

Б) выявление нетипичных операций в ходе реализации аналитических процедур;

В) сверка финансовой отчетности с данными регистров и первичной документации.

5. «Момент проведения аудиторской процедуры, а также период или дата, к которым применимы соответствующие аудиторские доказательства» - это сроки:

А) осуществления аудиторских процедур;

Б) оценки рисков необнаружения ошибок и недобросовестных действий;

В) проведения проверки по существу.

6. Определите процедуры, проводимые аудитором только по окончании периода или в момент его завершения.

А) сверка налоговой отчетности с данными учетных регистров;

Б) анализ корректировок, выполненных в процессе составления финансовой отчетности;

В) исследование и подробный анализ значимых и крупных сделок.

7. Объем выполнения процедур по существу может быть выражен как:

- А) в виде объем выборки;
- Б) представлен размером генеральной совокупности;
- В) как комплекс проверяемых документов.

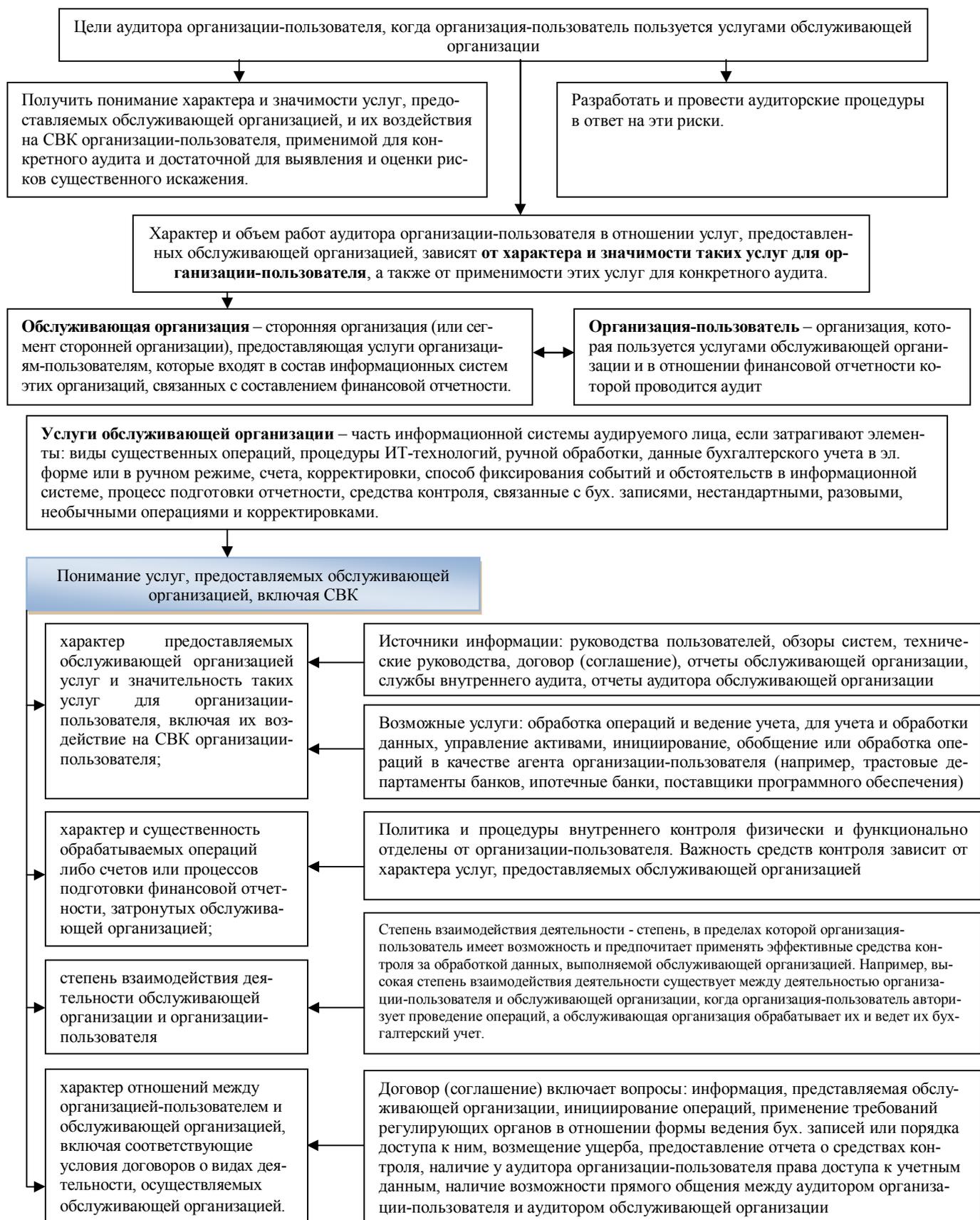
8. Суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, зависит от:

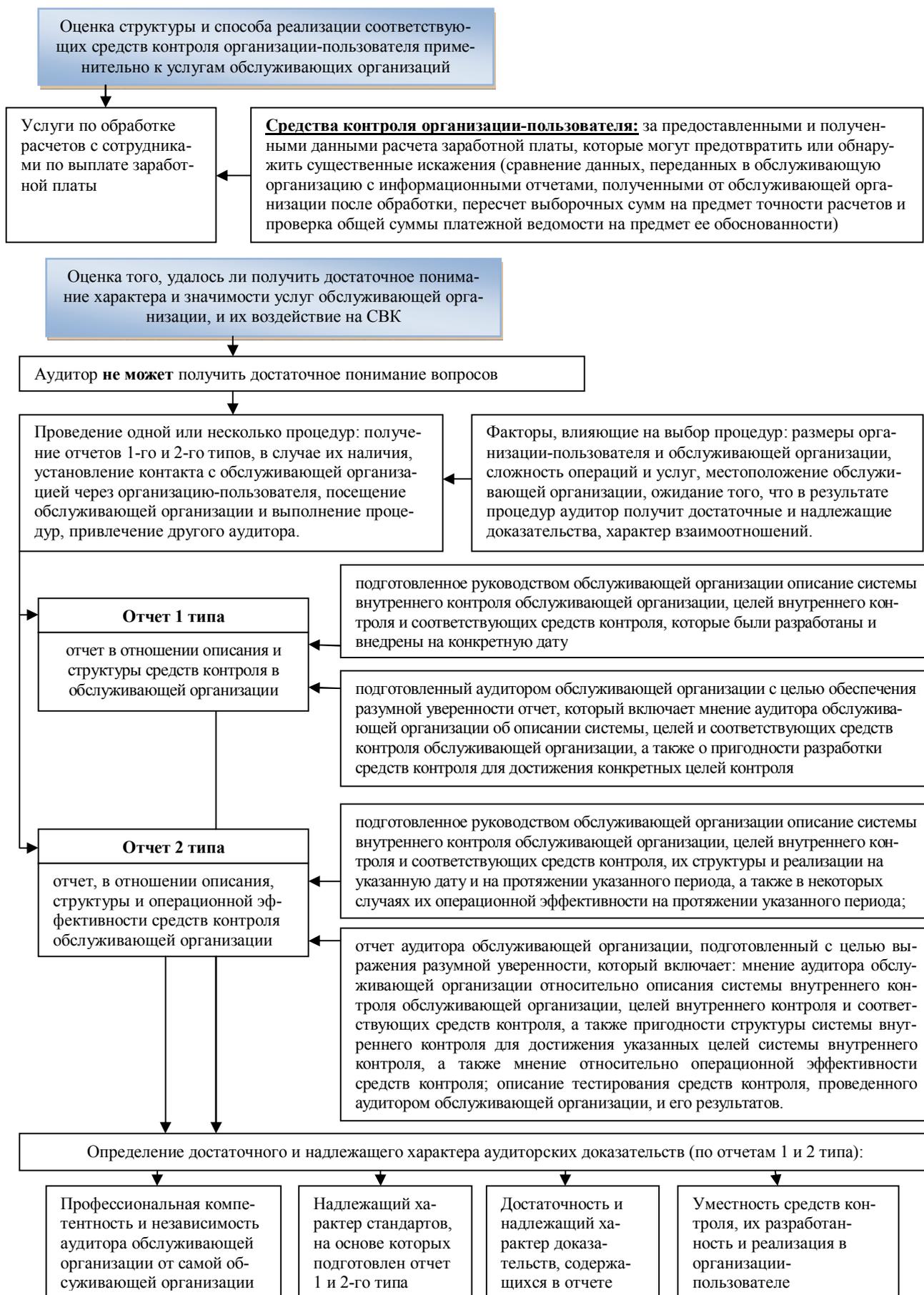
- А) операционной эффективности ответных действий и средств контроля руководства по противодействию рискам;
- Б) профессионального суждения;
- В) отраслевой структуры организации.

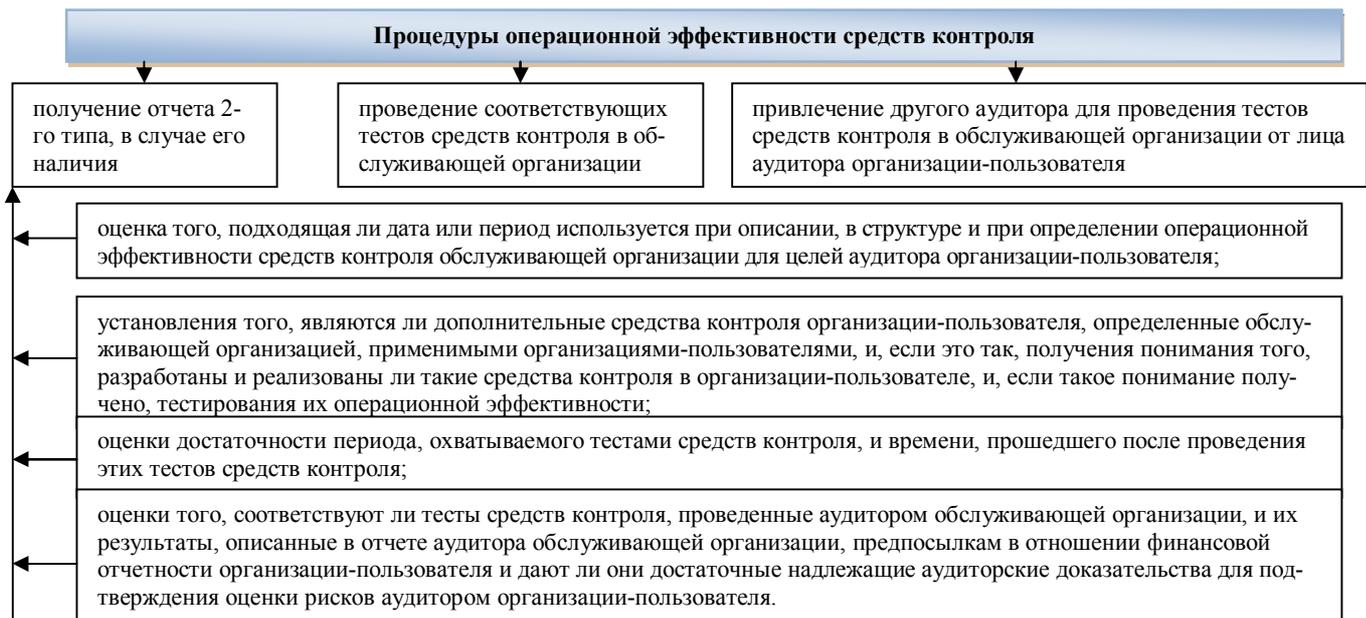
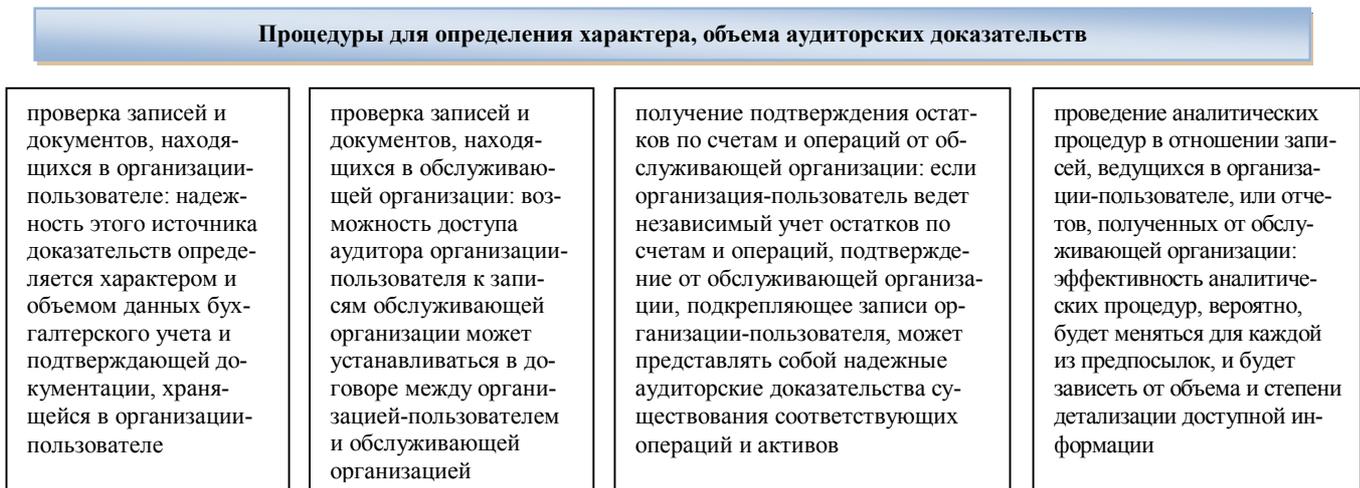
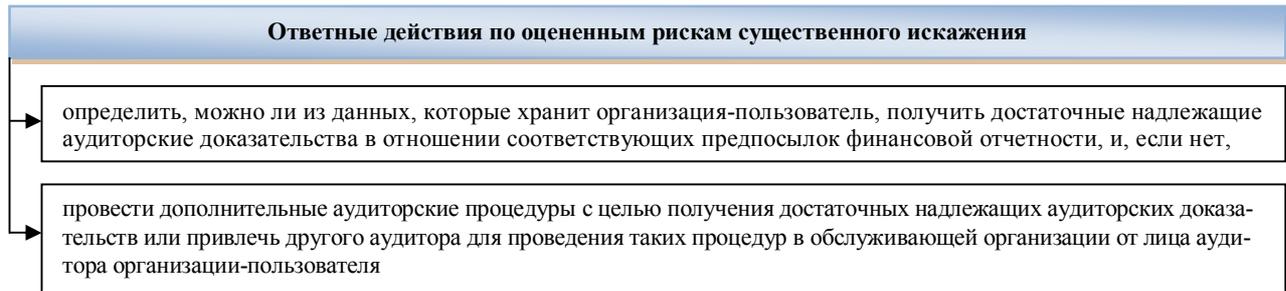
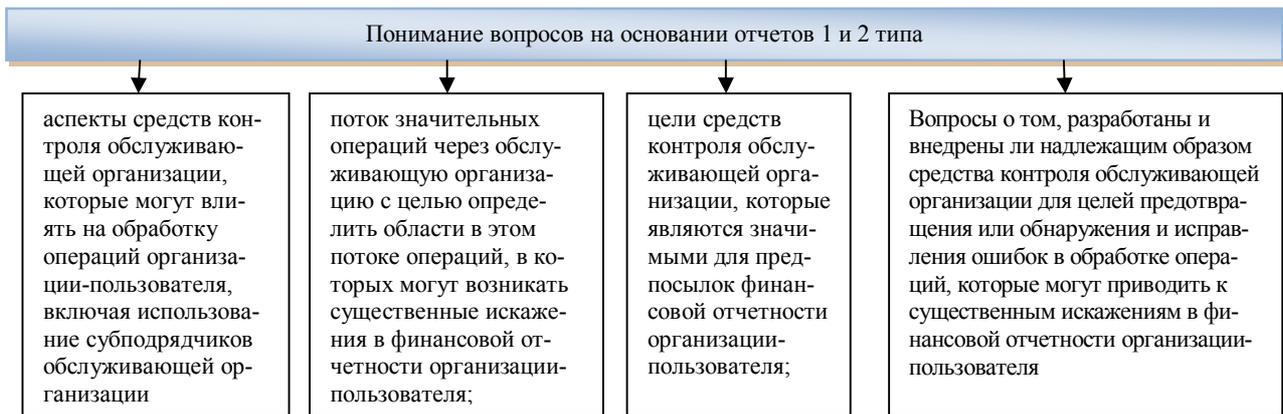
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
При разработке и проведении тестирования средств контроля аудитор должен получить тем менее убедительные аудиторские доказательства, чем в большей степени он полагается на операционную эффективность средств контроля			
При намерении использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе предыдущего аудита, аудитор должен оценить их актуальность и выявить, не происходили ли значимые изменения			
Тесты средств контроля аудитор оценивает по отношению к средствам, определенные как надлежащие и направленные на предотвращение выявления искажения			
Аудитор всегда может провести инвентаризацию и ему всегда доступны средства контроля на любой момент времени			
Аналитические процедуры применяются в качестве процедур проверки по существу и к прогнозируемым тенденциям, меньшим по объему совокупностям			
Объем аудиторских процедур, записей учета, корректировок финансовой информации на счетах не зависит от сложности технологии и обработки учетной информации, рисков существенного искажения			
Риск искажения финансовой отчетности возрастает при выполнении процедур по существу на промежуточную дату без дополнений на более позднюю дату			
Если аудитор делает вывод о пересмотре планируемого характера, сроков, объема процедур по существу с учетом выявленных неожиданных искажений на промежуточную дату, то должны быть расширены процедуры или проведены повторно ближе к концу периода			
Форма и объем документирования аудита определяется на основе суждения аудитора и не зависит от характера, масштабов деятельности аудируемой организации, СВК, степени доступности к информации, а также от методов и технологий проверок			

2.5. МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»







Информирование о недостатках СВК

Аудитор организации-пользователя должен своевременно сообщать в письменной форме о значительных недостатках, выявленных в ходе аудита, как руководству, так и лицам, отвечающим за корпоративное управление. Вопросы:

любой мониторинг средств контроля, которые могут использоваться организацией-пользователем, в том числе выявленных по результатам отчета 1-го типа или 2-го типа

случаи, когда в отчете 1-го или 2-го типа упоминаются дополнительные средства контроля организации-пользователя и эти средства контроля не используются в организации-пользователе;

средства контроля, которые могут быть необходимы в обслуживаемой организации, но которые, по-видимому, не были использованы или не были отдельно описаны в отчете 2-го типа.

Недобросовестные действия, несоблюдение законов и нормативных актов и неисправленные искажения в связи с деятельностью обслуживаемой организации

Процедуры:

- запрос у руководства организации-пользователя, сообщала ли обслуживаемая организация организации-пользователю или известно ли организации-пользователю из других источников о каких бы то ни было фактах недобросовестных действий, несоблюдения законодательных и нормативных актов или неустранения искажений, влияющих на финансовую отчетность организации-пользователя;
- оценка факторов, влияющих на характер, сроки выполнения и объем планируемых аудитором организации-пользователя дальнейших аудиторских процедур, включая их влияние на выводы аудитора организации-пользователя и аудиторское заключение аудитора организации-пользователя.

Представление заключения аудитором организации-пользователя

Модификация мнения, если аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении предоставляемых обслуживаемой организацией услуг, применимые для конкретного аудита финансовой отчетности организации-пользователя

аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточное понимание услуг, предоставляемых обслуживаемой организацией, и не имеет основания для выявления и оценки рисков существенного искажения;

оценка рисков аудитором организации-пользователя включает ожидание того, что средства контроля обслуживаемой организации работают эффективно, и аудитор организации-пользователя не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении операционной эффективности этих средств контроля;

достаточные надлежащие аудиторские доказательства можно получить только на основе данных, которые хранятся в обслуживаемой организации, а аудитор организации-пользователя не имеет непосредственного доступа к этим данным.

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

Если ссылка на работу аудитора обслуживаемой организации необходима для **понимания модификации мнения аудитора** организации-пользователя, аудиторское заключение аудитора организации-пользователя должно содержать указание на то, что эта ссылка не ограничивает ответственность аудитора организации-пользователя за его аудиторское мнение. В таких обстоятельствах аудитору организации-пользователя может потребоваться предварительно получить согласие аудитора обслуживаемой организации на такую ссылку.

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживаемой организации»?

2. В чем состоят цели аудитора при проведении аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации?

3. Дайте определение понятию «отчет в отношении описания и структуры средств контроля в обслуживающей организации».

4. Какую информацию должен получить аудитор для понимания услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля?

5. Что должен сделать аудитор организации-пользователя в ответ на оцененные риски в соответствии с МСА 330?

6. Что может служить источниками информации для получения понимания услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, включая систему внутреннего контроля?

7. Положения по каким вопросам может предусматривать договор или соглашение об уровне обслуживания между организацией-пользователем и обслуживающей организацией?

8. От каких факторов зависит решение аудитора организации-пользователя о том, какую из процедур провести, как в отдельности, так и в сочетании с другими процедурами, чтобы получить информацию, необходимую для обеспечения основы выявления и оценки рисков существенного искажения в отношении использования организацией-пользователем услуг обслуживающей организации?

9. Для чего аудитор организации-пользователя использует отчеты 1-го и 2-го типов?

10. Когда в контексте обслуживающей организации применяется требование МСА 330 о том, что аудитор организации-пользователя должен разработать и провести тесты средств контроля для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля в определенных обстоятельствах?

11. В чем заключается необходимость использования отчета 2-го типа в качестве аудиторских доказательств операционной эффективности средств контроля в обслуживающей организации ?

12. Как происходит информирование о недостатках в системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации?

13. Каков порядок представления заключения аудитором организации-пользователя?

Тестовые задания:

1. Обязанности аудитора по сбору достаточных надлежащих аудиторских доказательств в случаях, когда организация-пользователь пользуется услугами одной или более обслуживающих организаций устанавливает:

- А) МСА 330;
- Б) МСА 315;
- В) МСА 402.

2. Организация, которая пользуется услугами обслуживающей организации и в отношении финансовой отчетности которой проводится аудит - это:

- А) организация-пользователь;
- Б) субподрядчик обслуживающей организации;
- В) аудиторская организация.

3. При получении понимания системы внутреннего контроля, применимой к конкретному аудиту, в соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор организации-пользователя должен оценить:

А) аудиторские доказательства значительных изменений в данных средствах контроля, произошедших после окончания промежуточного периода;

Б) определить, зависят ли тестируемые средства контроля от других средств контроля (косвенных средств контроля) и, если это так, надо ли получить аудиторские доказательства, подтверждающие операционную эффективность этих косвенных средств контроля;

В) структуру и способ реализации соответствующих средств контроля организации-пользователя, которые относятся к услугам, предоставляемым обслуживающей организацией, включая те, которые применяются к операциям, обрабатываемым обслуживающей организацией.

4. Отчет 1-го или 2-го типа, наряду с информацией об организации-пользователе, может помочь аудитору организации-пользователя получить понимание:

А) вопроса о том, разработаны и внедрены ли надлежащим образом средства контроля обслуживающей организации для целей предотвращения или обнаружения и исправления ошибок в обработке операций, которые могут приводить к существенным искажениям в финансовой отчетности организации-пользователя;

Б) тех аспектов средств контроля обслуживающей организации, которые не могут влиять на обработку операций организации-пользователя;;

В) цели средств контроля обслуживающей организации, которые не являются значимыми для предпосылок финансовой отчетности организации-пользователя.

5. Если описание средств контроля обслуживающей организации подготовлено на дату или за период, которые предшествуют началу аудируемого периода, аудитор организации-пользователя для актуализации информации в отчете 1-го или 2-го типа может провести:

А) сверка налоговой отчетности с данными бухгалтерского учета;

Б) исследование корректировок, сделанных в ходе подготовки финансовой отчетности;

В) обзор текущей документации обслуживающей организации и корреспонденции от нее.

6. Значимые факторы при определении того, какие дополнительные аудиторские доказательства необходимо получить о средствах контроля обслуживающей организации, которые действовали за пределами периода времени, охваченного отчетом аудитора обслуживающей организации, могут включать:

А) конкретные средства контроля, которые тестировались в течение промежуточного периода, и значительные изменения в них, имевшие место после тестирования, включая изменения в информационной системе, процессах и персонале;

Б) степень, до которой аудитор организации-пользователя намерен увеличить объем дальнейших процедур проверки по существу, полагаясь на средства контроля;

В) незначительность оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок.

7. Вопросы, которые аудитор организации-пользователя может выявить в ходе проводимого аудита и сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, организации-пользователя, включают:

А) средства контроля, которые могут быть необходимы в обслуживаемой организации, и которые были использованы и отдельно описаны в отчете 2-го типа;

Б) любой мониторинг средств контроля, которые может не использоваться организацией-пользователем, в том числе выявленных по результатам отчета 1-го типа или 2-го типа;

В) случаи, когда в отчете 1-го или 2-го типа упоминаются дополнительные средства контроля организации-пользователя и эти средства контроля не используются в организации-пользователе.

8. Аудитор организации-пользователя должен модифицировать мнение в аудиторском заключении аудитора организации-пользователя в соответствии с МСА 705, если:

А) аудитор организации-пользователя не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении предоставляемых обслуживаемой организацией услуг, применимые для конкретного аудита финансовой отчетности организации-пользователя;

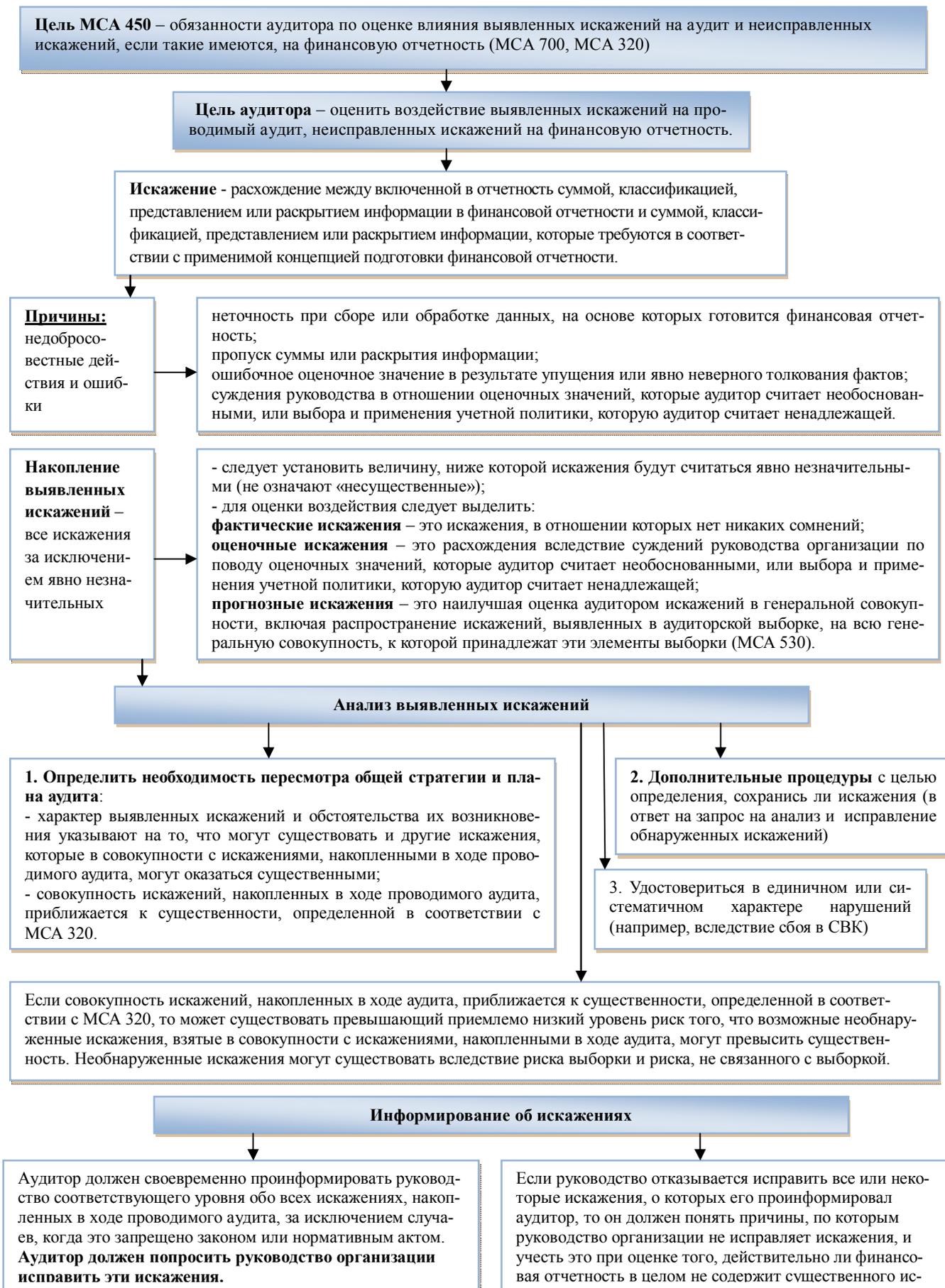
Б) требований действующих законов или нормативных актов;

В) установления дополнительных средств контроля.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Характер и объем работ, которые должны быть выполнены аудитором организации-пользователя в отношении услуг, предоставленных обслуживающей организацией, зависят от характера и значимости таких услуг для организации-пользователя, а также от применимости этих услуг для конкретного аудита			
Основные средства контроля организации-пользователя - средства контроля, которые как полагает обслуживающая организация, будут внедрены организациями-пользователями при разработке ее услуг и которые, при необходимости достижения целей средств контроля, определены в описании ее системы			
Аудитор организации-пользователя должен определить, удалось ли получить достаточное понимание характера и значимости услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их воздействия на систему внутреннего контроля организации-пользователя, связанную с проводимым аудитом, для того, чтобы обеспечить основу для выявления и оценки аудиторских рисков			
Если ссылка на работу аудитора обслуживающей организации необходима для понимания модификации мнения аудитора организации-пользователя, аудиторское заключение аудитора организации-пользователя должно содержать указание на то, что эта ссылка не ограничивает ответственность аудитора организации-пользователя за его аудиторское мнение			
Знания, полученные аудитором организации-пользователя из опыта его работы с обслуживающей организацией, например, из опыта выполнения других аудиторских заданий, не могут быть полезны для получения понимания характера услуг, предоставляемых обслуживающей организацией			
Степень взаимодействия деятельности означает степень, в пределах которой организация-пользователь имеет возможность и предпочитает применять эффективные средства контроля за обработкой данных, выполняемой обслуживающей организацией			
Организация-пользователь может применить средства контроля за услугами обслуживающей организации, которые может протестировать аудитор организации-пользователя, что может позволить ему прийти к заключению, что средства контроля организации-пользователя работают эффективно в отношении некоторых или всех соответствующих предпосылок, независимо от средств контроля, применяемых в обслуживающей организации			
Обслуживающая организация может привлечь аудитора обслуживающей организации для подготовки отчета, содержащего описание и структуру ее средств контроля (отчет 1-го типа) или описание и структуру ее средств контроля, наряду с их операционной эффективностью (отчет 2-го типа)			
Если организация-пользователь не ведет независимый учет, то подтверждающая информация, полученная от обслуживающей организации, является лишь изложением того, что отражено в записях, которые ведет обслуживающая организация			

2.6. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»



Оценка воздействия неисправленных искажений

1. Переоценка существенность, чтобы подтвердить, сохраняет ли свою актуальность в контексте фактических финансовых результатов организации

2. Определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями:

- размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений;
- воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом

3. Компенсация и взаимозачет: Если отдельное искажение оценивается как существенное, вероятность того, что оно может компенсироваться другими искажениями, невелика. Например, если выручка существенно завышена, то финансовая отчетность в целом будет существенно искажена, даже если влияние этого искажения на прибыль полностью компенсируется эквивалентным завышением расходов. Взаимозачет искажений может носить надлежащий характер в рамках одного остатка по счету или вида операций, однако необходимо проанализировать риск возможного существования необнаруженных искажений еще до принятия решения о целесообразности провести взаимозачет даже несущественных искажений.

4. Существенные искажения в классификации: предполагает оценку качественных показателей, таких как влияние искажения в классификации на долговые или другие договорные обязательства, воздействие на отдельные статьи или промежуточные итоги либо на ключевые коэффициенты. Могут сложиться обстоятельства, при которых аудитор придет к выводу, что искажение в классификации несущественно для финансовой отчетности в целом, даже если оно может превысить уровень или уровни существенности, применяемые при оценке других искажений. Например, неверная классификация между статьями отчета о финансовом положении может считаться несущественной для финансовой отчетности в целом, если ее величина невелика по сравнению с размером соответствующих статей отчета о финансовом положении, и при этом неверная классификация не затрагивает отчет о прибылях и убытках или какие бы то ни было ключевые коэффициенты.

Обстоятельства, воздействующие на оценку существенности искажений

воздействует на соблюдение нормативных актов;

затрагивает долговые ограничения или другие установленные договором требования;

маскирует изменение в прибыли или иные тенденции, особенно в отношении общеэкономических и отраслевых условий;

затрагивает сегментную информацию, представленную в финансовой отчетности (например, значимость вопроса для сегмента или другой части бизнеса организации, которые играют значимую роль в деятельности или прибыльности организации);

является значительным с точки зрения понимания аудитором ранее предоставленной пользователям информации, например, в отношении прогноза прибыли;

является пропуском информации, представление которой специально не требуется соответствующей применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но которая, по мнению аудитора, является важной для понимания пользователями финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации;

имеет отношение к неверному выбору или применению учетной политики, что оказывает несущественное влияние на финансовую отчетность за текущий период, но, вероятно, окажет существенное влияние на финансовую отчетность за будущие периоды;

затрагивает коэффициенты, применяемые для оценки финансового положения, результатов деятельности или денежных потоков организации;

приводит к повышению вознаграждения руководству организации, например, обеспечивая удовлетворение условий для получения премии или иного поощрения;

относится к вопросам, затрагивающим конкретных лиц (например, связаны ли сторонние участники сделки с членами руководства организации);

затрагивает прочую информацию, которая будет представлена в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность и которая, как этого можно обоснованно предположить, может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление

Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности.

При наличии большого количества отдельных несущественных неисправленных искажений аудитор может предоставить информацию о количестве и суммарном денежном выражении неисправленных искажений, а не о подробностях каждого отдельного неисправленного искажения.

Аудитор может обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление, причины или последствия неисправления искажений с учетом их размера и характера, оцениваемых с учетом соответствующих обстоятельств, а также их возможное воздействие на будущую финансовую отчетность.

Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом. В это письменное заявление должен быть включен краткий перечень таких неисправленных искажений

Документация

Должна содержать:

величину, ниже которой искажения будут оцениваться как явно малозначительные; все искажения, накопленные в ходе проводимого аудита, с указанием сведений о том, были ли они исправлены; свой вывод о том, являются ли неисправленные искажения в отдельности или в совокупности существенными, и основания для такого вывода.

Может содержать:

анализ совокупного воздействия неисправленных искажений; оценку того, был ли превышен уровень или уровни существенности в отношении определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, если такие имеются; оценку воздействия неисправленных искажений на ключевые коэффициенты или тенденции и на соблюдение требований законодательства, регулирующих органов и договорных обязательств (например, долговых ограничений).

Контрольные вопросы:

1. В чем состоят цели аудитора при применении МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»?
2. Дайте определение понятию «искажение».
3. В результате чего могут возникнуть искажения?
4. В чем заключается разница между фактическими искажениями, оценочными искажениями и прогнозными искажениями?
5. В каких случаях аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита при анализе выявленных искажений в ходе проведения аудита?

6. Какую роль играет информирование руководства об искажениях и их исправление?

7. Что должно содержаться в письменном заявлении руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, запрашиваемом аудитором?

8. Какие вопросы должен рассмотреть аудитор при вынесении суждения о том, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями?

9. Приведите примеры обстоятельств, которые могут воздействовать на оценку воздействия неисправленных искажений.

10. Какую информацию должен включить аудитор в аудиторскую документацию при применении МСА 450?

Тестовые задания:

1. Какой стандарт аудита устанавливает обязанности по оценке влияния искажений, выявленных в процессе проверки и неисправленных руководством аудируемой организации?

А) МСА 450;

Б) МСА 315;

В) МСА 700.

2. Выявленные аудитором в ходе аудита искажения, которые не были исправлены - это:

А) недобросовестные действия;

Б) неисправленные искажения;

В) ошибки.

3. Искажения могут возникнуть в результате:

А) пропуска суммы или раскрытия информации;

Б) несоответствия учетной политике требованиям законодательства

В) некомпетентности бухгалтера.

4. Расхождения вследствие суждений руководства организации по поводу оценочных значений, если аудитор их признает как необоснованные, или применение ненадлежащей учетной политики признается...

- А) прогнозным искажением;
- Б) фактическим искажением;
- В) оценочным искажением.

5. Исправление руководством организации всех искажений, включая те, о которых сообщил аудитор:

А) снижает аудиторский риск;

Б) снижает риски существенного искажения будущей финансовой отчетности вследствие накопительного эффекта несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам;

В) позволяет руководству адекватно оценивать текущее состояние организации.

6. Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если:

А) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными;

Б) совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, не приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320 ;

В) выявлена значительность оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок.

7. Если руководство отказывается исправить все или некоторые искажения, о которых его проинформировал аудитор, то он должен:

А) проинформировать правоохранительные органы;

Б) понять причины, по которым руководство организации не исправляет искажения, и учесть это при оценке того, действительно ли финансовая отчетность в целом не содержит существенного искажения;

В) проинформировать лиц, осуществляющих корпоративное управление.

8. Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

А) величину, выше которой искажения будут оцениваться как явно мало-значительные;

Б) все искажения, накопленные в ходе проводимого аудита, с указанием сведений о том, были ли они исправлены;

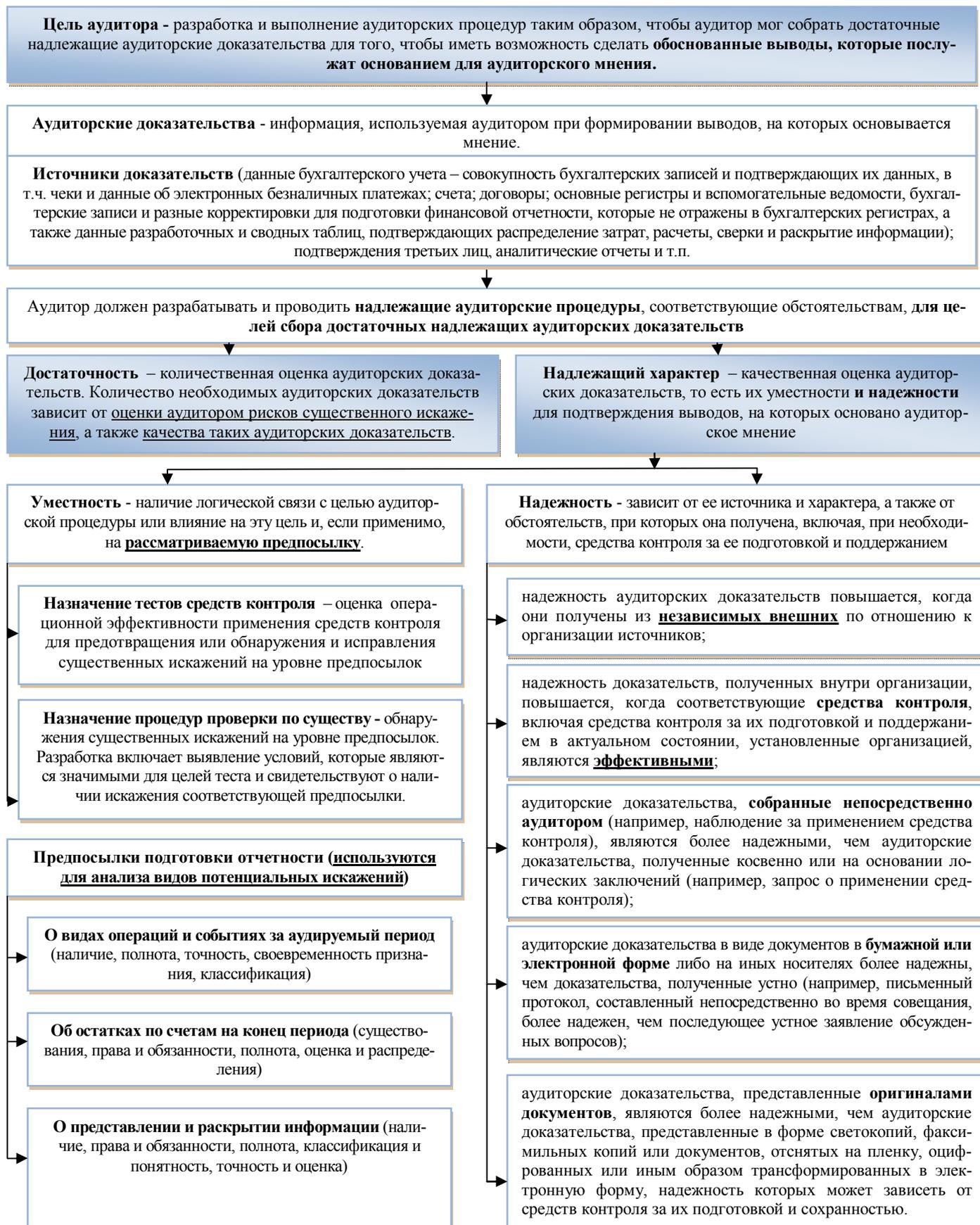
В) информацию о средствах контроля.

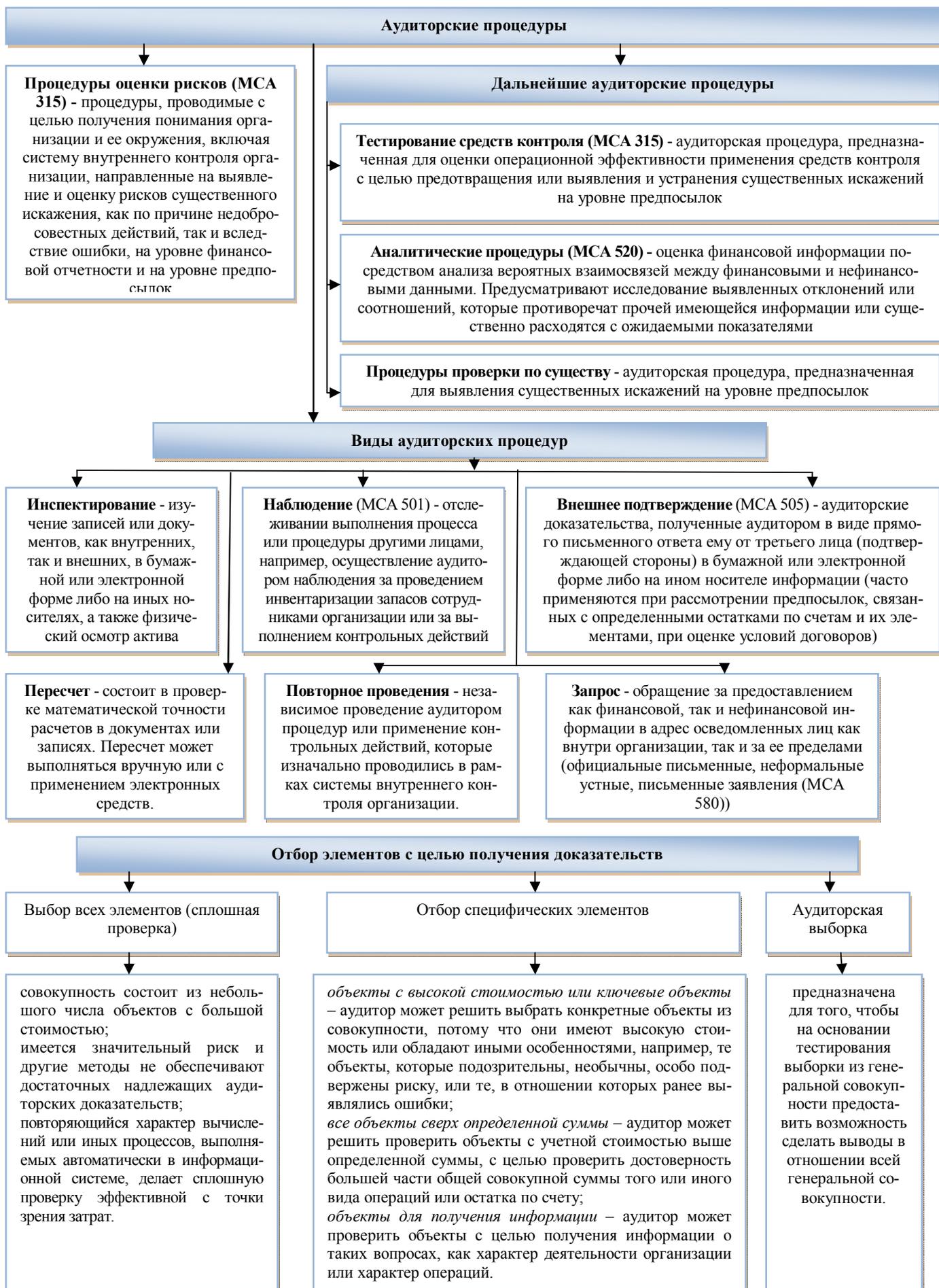
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Искажения могут быть следствием недобросовестных действий или ошибок			
Искажения, выявленные в ходе аудита, за исключением тех, которые являются явно незначительными, должны быть накоплены аудитором			
Аудитор не должен просить руководство организации исправить искажения			
Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями			
Аудитор не должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это установлено законом или нормативным актом			
Аудитор должен запросить письменное заявление руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, считают ли они воздействие неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности несущественным для финансовой отчетности в целом			
Аудитор может установить величину, выше которой искажения считаются явно незначительными и должны накапливаться, потому что аудитор полагает, что аккумуляция таких значительных сумм явно не окажет существенного воздействия на финансовую отчетность			
Накопленный эффект несущественных неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность текущего периода			
При наличии большого количества отдельных несущественных неисправленных искажений аудитор может предоставить информацию о количестве и суммарном денежном выражении неисправленных искажений, а не о подробностях каждого отдельного неисправленного искажения			

3. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ПРОЦЕДУРЫ ИХ ПОЛУЧЕНИЯ

3.1. МСА 500 «Аудиторские доказательства»





Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 500 «Аудиторские доказательства»?
2. Дайте определение понятию «аудиторские доказательства».
3. Что подразумевается под надлежащим характером и достаточностью аудиторских доказательств?
4. Что случит источниками аудиторских доказательств?
5. Путем проведения каких аудиторских процедур собираются аудиторские доказательства?
6. В чем заключается инспектирование и наблюдение для сбора аудиторских доказательств?
7. В чем заключается процедура запроса для СОБРа аудиторских доказательств?
8. Что означает уместность и надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств?
9. Каковы общие правила относительно надежности аудиторских доказательств?
10. Какие методы может использовать аудитор при выборе объектов тестирования с целью получения аудиторских доказательств?
11. В каких случаях может быть целесообразна сплошная проверка?
12. В чем заключается метод выбора конкретного объекта?
13. Для чего предназначена аудиторская выборка?
14. Какие действия должен предпринять аудитор при несоответствии в аудиторских доказательствах или сомнении в их надежности?

Тестовые задания:

1. Укажите МСА, в котором определены состав доказательств и обязанности аудитора по планированию и осуществлению процедур для сбора доказательств, на которых будет основано мнение аудитора.

- А) МСА 450;
- Б) МСА 500;

В) МСА 700.

2. Что понимается под надлежащим характером аудиторских доказательств?

А) качество доказательств, включая уместность и надежность;

Б) количественный признак аудиторских доказательств;

В) количественный и качественный признак аудиторских доказательств.

3. В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА 315 и 330 какие процедуры служат базой для обоснования мнения аудитора в отношении достоверности финансовой отчетности?

А) способы оценки рисков;

Б) детальные процедуры;

В) процедуры оценки рисков и по существу.

4. Аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации - это:

А) запрос;

Б) внешнее подтверждение;

В) инспектирование.

5. Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта руководства можно получить из:

А) изучения квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;

Б) обсуждения с другими лицами, которые слышали о работе данного эксперта;

В) отзывов руководства организации.

6. Что означает «объекты для получения информации»?

А) что аудитор может решить проверить объекты с учетной стоимостью выше определенной суммы, с целью проверить достоверность большей части общей совокупной суммы того или иного вида операций или остатка по счету;

Б) что аудитор может проверить объекты с целью получения информации о таких вопросах, как характер деятельности организации или характер операций;

В) что аудитор может решить выбрать конкретные объекты из совокупности, потому что они имеют высокую стоимость или обладают иными особенностями.

7. Для целей оценки надлежащего характера результатов работы эксперта руководства в качестве аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки можно рассмотреть:

А) если работа эксперта предполагает использование незначительных допущений и методов – уместность и обоснованность этих допущений и методов;

Б) уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами, а также их надлежащее отражение в финансовой отчетности;

В) если работа эксперта предполагает незначительное использование исходных данных – их уместность, полнота и точность

8. Наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку означает:

А) уместность;

Б) надежность;

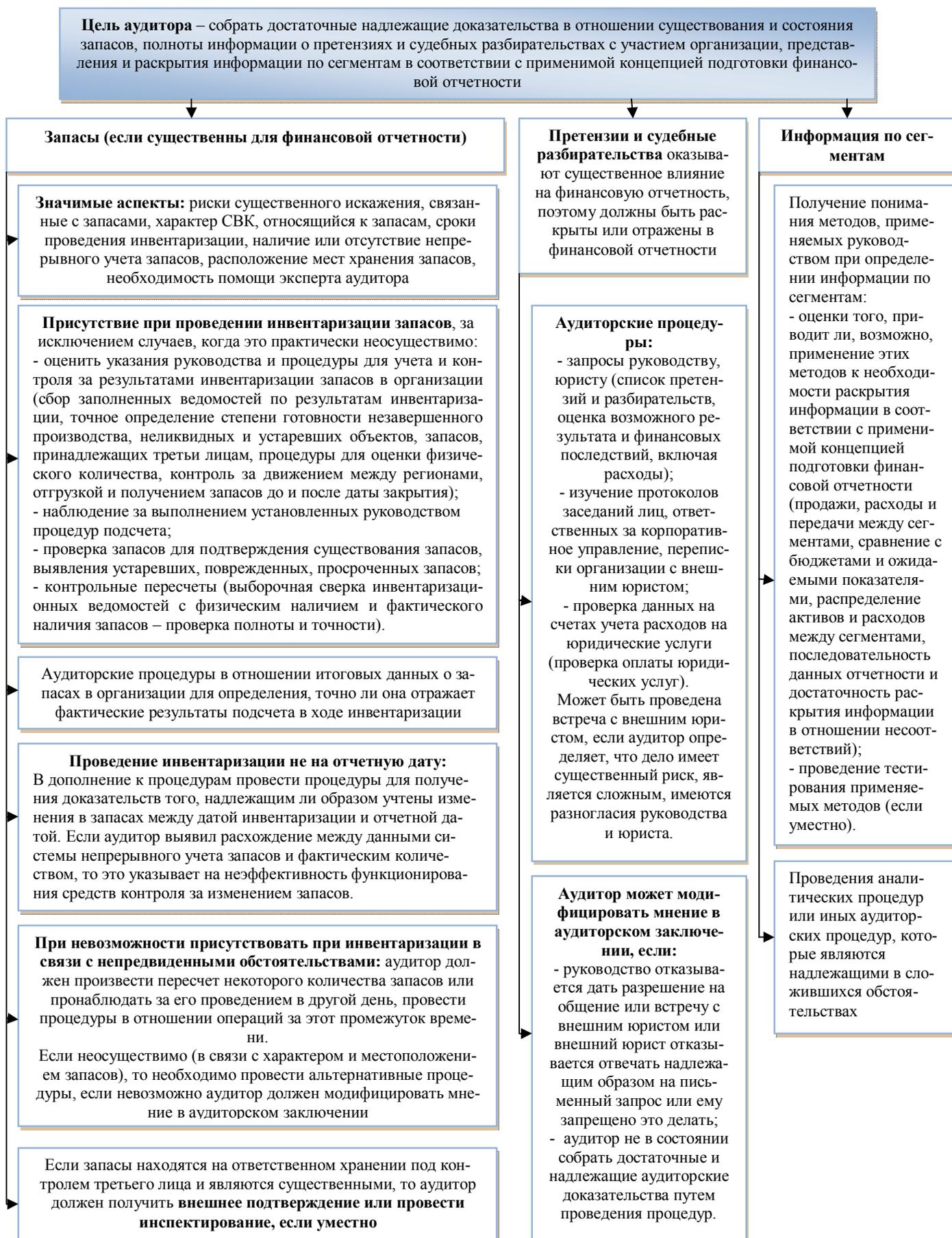
В) достаточность.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Цель аудитора заключается в планировании и осуществлении процедур для сбора и анализа доказательств достаточного и надлежащего характера, которые служат обоснованием мнения аудитора в заключении			
Аудитор должен обладать знаниями и опытом в специальной области, которая отличается от учета, а результаты его работы не используются для подготовки финансовой отчетности			
Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств			
Качество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также количества таких аудиторских доказательств			

Информация из независимых от организации источников, которую аудитор может использовать в качестве аудиторских доказательств, может включать подтверждения третьих лиц, отчеты аналитиков и сопоставимые данные о конкурентах (данные по ключевым показателям)			
В результате аналитических процедур оценивается финансовая информация и выявляются взаимосвязи с нефинансовой			
Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит от направления тестирования			
Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании тестирования выборки из генеральной совокупности предоставить возможность сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности			
При тестировании средств контроля сплошная проверка маловероятна, она чаще применяется при проведении детальных тестов			

3.2. МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»



Контрольные вопросы:

1. Обоснуйте цель и задачи МСА 501. Для каких направлений аудиторской работы предназначен стандарт?
2. Какие процедуры аудитор применяет для получения доказательств относительно состояния запасов, если они являются существенными?
3. Какие факты могут вызвать модификацию мнения в аудиторском заключении?
4. Назовите процедуры для сбора доказательств при проверке представления и раскрытия сегментной информации?
5. Какие процедуры включает присутствие при проведении инвентаризации запасов?
6. Что подразумевает процедура выполнения контрольных пересчетов запасов?
7. Каким образом аудитор оценивает учет и контроль результатов инвентаризации запасов?
8. Приведите примеры прочих аудиторских процедур для получения аудиторских доказательств при проверке запасов?
9. Для чего необходимо общение с внешним юристом организации?
10. Какие аудиторские процедуры применяются для получения аудиторских доказательств при проверке претензий и судебных разбирательств?

Тестовые задания:

1. Выберите МСА, описывающий порядок получения доказательств в отношении проверки запасов, претензий, судебных разбирательств, сегментной информации.
 - А) МСА 450;
 - Б) МСА 500;
 - В) МСА 501
2. Определите, какие действия должен предпринять аудитор в случае отсутствия возможности присутствия при инвентаризации.
 - А) осуществить контрольные пересчеты;

Б) пересчитать определенное количество запасов и (или) выполнить процедуру наблюдения, провести операции на промежуточную дату по отношению к дате составления отчетности;

В) проверить запасы.

3. Каким образом аудитор собирает доказательства при проверке наличия и состояния запасов в случае их существенности для финансовой отчетности?

А) пересчитать количество запасов, провести процедуру наблюдения;

Б) проверить итоговые данные о запасах для оценки точности отражения результатов подсчета в процессе инвентаризации;

В) запросить внешние подтверждения о количестве и состоянии запасов, находящихся на ответственном хранении.

4. Выберите значимые аспекты планирования участия аудитора в ходе инвентаризации:

А) наличие или отсутствие в организации непрерывного учета запасов;

Б) дата последней инвентаризации запасов;

В) аудиторские риски, связанные с запасами.

5. Выборочная сверка инвентаризационных ведомостей с физическим наличием запасов и выборочная сверка физического наличия запасов с инвентаризационными ведомостями проводится при:

А) проверки запасов;

Б) выполнении контрольных пересчетов;

В) проведения инвентаризации запасов по состоянию на дату, отличную от отчетной даты.

6. Какие факторы являются важными при оценке изменений величины запасов между датой инвентаризации и итоговыми данными, отраженными в финансовой отчетности?

А) степень надежности записей, отраженных в системе непрерывного учета запасов;

Б) обнаруженные корректировки, являющиеся ненадлежащими;

В) факторы, влияющие на расхождения между информацией, полученных по результатам инвентаризации и системой непрерывного учета.

7. Какие доказательства получает аудитор при общении с внешним юристом?

А) обоснованность выполненной руководством оценки финансовых последствий, в том числе судебные издержки;

Б) осведомленность о возможных существенных претензиях и судебных разбирательствах;

В) верно А и Б.

8. Какие вопросы применяются для понимания методов, используемых в целях сегментирования финансовой информации, оценки обеспечения раскрытия информации в отчетности?

А) положение организации в отрасли;

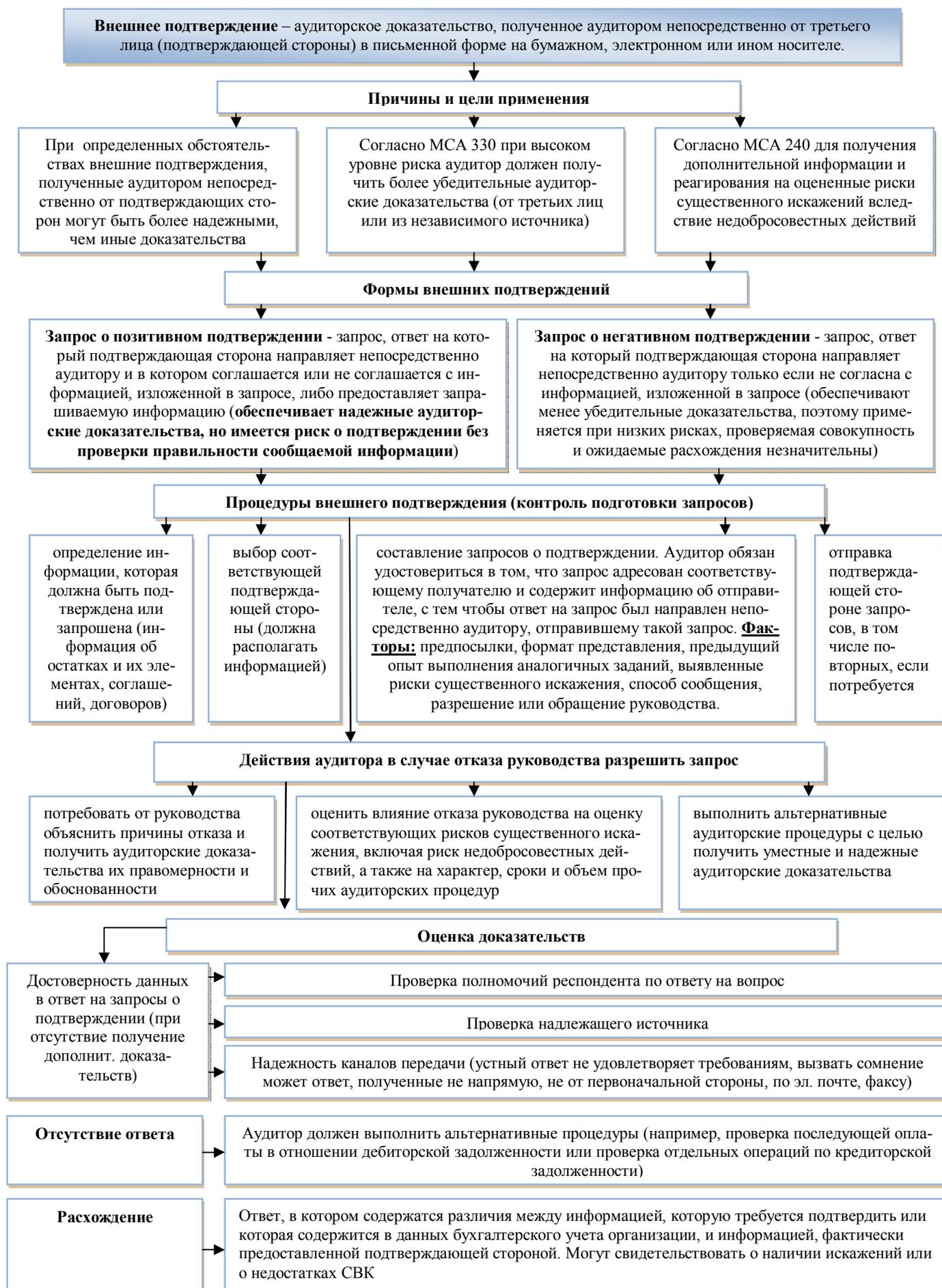
Б) сравнение с бюджетами и другими ожидаемыми показателями, например, с операционной прибылью, выраженной в процентах от объема продаж;

В) наличие выручки в сегментах.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Основная задача аудитора – сбор доказательств подтверждения наличия и состояния запасов, проверки полноты информации о претензиях, раскрытия сегментной информации			
В случае невозможности присутствия при проведении инвентаризации аудитор необходимо выполнить детальные процедуры проверки наличия и состояния запасов			
Обязанностью аудитора является направление запроса руководству, органам корпоративного управления о предоставлении заявлении в отношении известных судебных разбирательств, претензий, которые могут оказать существенное влияние на составление финансовой отчетности			
Для сбора доказательств в отношении применения процедур подсчета аудитор наблюдает за выполнением процедур подсчета их во время инвентаризации			
Оценка существования запасов, выявление устаревших и поврежденных запасов выполняется в ходе присутствия при инвентаризации			
Руководство ограничено в фактическом подсчете запасов, когда существует и эффективно применяется система непрерывного учета			
При проверке расходов на юридические услуги аудитор считает необходимым проверить счета на оплату			
Аудитор может направить письменный запрос внешнему юристу и попытаться установить взаимодействие для аудита судебных разбирательств			
Аудитор обязан проводить проверку сегментной отчетности, считая ее единым документом			

3.3. МСА 505 «Внешние подтверждения»



Контрольные вопросы:

1. В чем состоит значимость внешних подтверждений в качестве аудиторских доказательств?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 505?
3. Дайте определение понятию «внешнее подтверждение».
4. Что обязан сделать аудитор, если руководство отказывается разрешить аудитору направить запрос о подтверждении информации?
5. При выполнении каких условий аудитор может использовать запросы о негативном подтверждении в качестве единственной аудиторской процедуры проверки по существу?
6. Перечислите факторы, которые необходимо учитывать при составлении запросов о подтверждении информации?
7. Какие факторы могут вызвать сомнение в достоверности данных, приведенных в ответе на запрос о подтверждении информации? Дайте характеристику данным факторам.
8. Приведите примеры альтернативных аудиторских процедур В случае отсутствия ответа на запрос о подтверждении информации?
9. Какова цель исследования расхождений, отмеченных в ответах на запросы о подтверждении информации и о чем они могут свидетельствовать?
10. По каким категориям аудитор может классифицировать результаты отдельных запросов о внешнем подтверждении при их оценке?

Тестовые задания:

1. Укажите МСА, определяющий в процессе сбора доказательств порядок применения подтверждений со стороны третьего по отношению к проверяемому субъекту лица:
 - А) МСА 505;
 - Б) МСА 500;
 - В) МСА 501.
2. «Запрос, ответ на который подтверждающая сторона направляет непосредственно аудитору и в котором соглашается или не соглашается с информа-

цией, изложенной в запросе, либо предоставляет запрашиваемую информацию»

- это:

А) запрос о позитивном подтверждении;

Б) запрос о негативном подтверждении;

В) внешнее подтверждение.

3. Расхождение - это:

А) отсутствие ответа или полного ответа от подтверждающей стороны на запрос о позитивном подтверждении либо возврат запроса о подтверждении как не доставленного подтверждающей стороне;

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

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

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

А) получение подтверждающей стороной запросов;

Б) составление ответов на запросы о подтверждении;

В) определение информации, которая должна быть подтверждена или запрошена.

5. Если аудитор установит, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, он обязан:

А) оценить их влияние на оценку соответствующих рисков существенного искажения, включая риск недобросовестных действий, а также на характер, сроки и объем прочих аудиторских процедур;

Б) получить дополнительные аудиторские доказательства;

В) сообщить об этом лицам, осуществляющим корпоративное управление.

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

А) направить дополнительный запрос;

Б) остановить проверку;

В) сообщить об этом лицам, осуществляющим корпоративное управление.

7. Если для координирования и подготовки ответов на запросы о подтверждении информации подтверждающая сторона привлекает какое-либо третье лицо, аудитор может выполнить процедуры, направленные на реагирование на риск того, что:

А) ответ может быть получен не из надлежащего источника;;

Б) надежность каналов передачи не нарушена;

В) респондент имеет полномочия отвечать на запрос.

8. Если аудитор придет к выводу, что ответ на запрос о подтверждении информации содержит недостоверные данные, то:

А) сообщить об этом лицам, осуществляющим корпоративное управление;

Б) внести изменения в аудиторские процедуры;

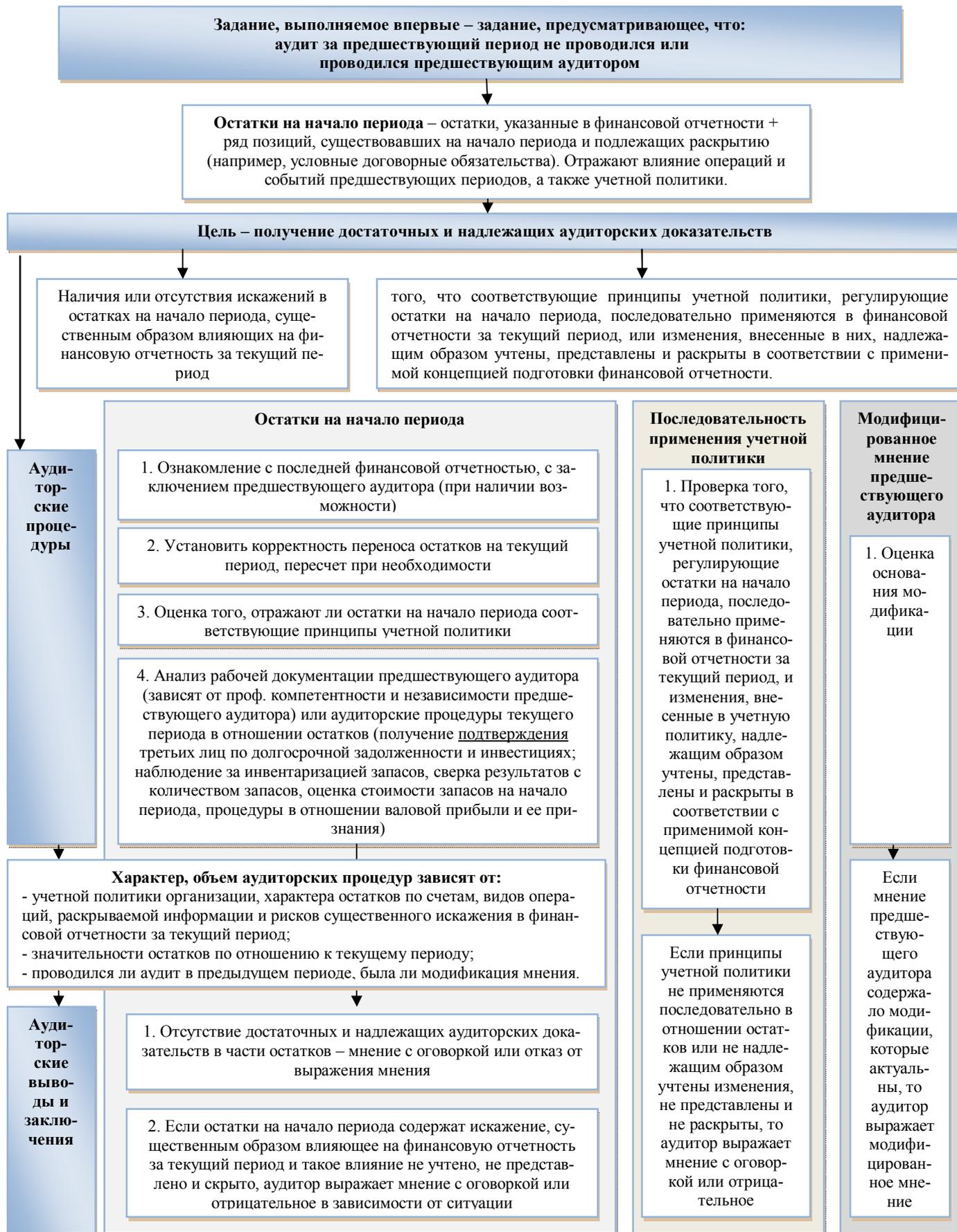
В) ему может потребоваться пересмотреть оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и внести соответствующие изменения в запланированные аудиторские процедуры с учетом требований МСА 315.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Отсутствие ответа - отсутствие ответа или полного ответа от подтверждающей стороны на запрос о позитивном подтверждении либо возврат запроса о подтверждении как не доставленного подтверждающей стороне			
Если аудитор придет к выводу, что отказ руководства разрешить ему направить запрос о подтверждении информации является необоснованным, или аудитору не удастся получить уместные и надежные аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур, он обязан сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление			

Форма и содержание запроса о подтверждении информации не оказывает влияние на долю полученных подтверждений, а также на надежность и характер полученных аудиторских доказательств			
Аудитор обязан установить, обеспечивают ли результаты процедур внешнего подтверждения уместные и надежные аудиторские доказательства, или же необходимо получить дополнительные аудиторские доказательства			
Считается, что ответ на запрос о позитивном подтверждении, как правило, не обеспечивает надежные аудиторские доказательства			
Устный ответ на запрос о подтверждении информации сам по себе удовлетворяет определению внешнего подтверждения			
Расхождения могут способствовать оценке качества ответов, полученных от аналогичных подтверждающих сторон или в отношении аналогичных счетов			
Отсутствие ответа на запрос о негативном подтверждении является явным подтверждением того, что соответствующая подтверждающая сторона получила запрос о подтверждении информации или что точность информации, содержащейся в таком запросе, была проверена			
Аудитор обязан получить аудиторские доказательства правомерности и обоснованности причин отказа, поскольку существует риск того, что руководство может предпринимать попытки закрыть аудитору доступ к аудиторским доказательствам, которые могут помочь последнему выявить недобросовестные действия или ошибки			

3.4. МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»



Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора в части анализа остатков на начало периода при проведении аудиторских заданий, выполняемых впервые?
2. Дайте определение понятию «аудиторское задание, выполняемое впервые».
3. Путем проведения каких действий аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия (либо отсутствия) искажений остатков на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период?
4. От чего зависят характер и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остатков на начало периода?
5. Каковы особенности анализа остатков на начало периода при проведении аудиторских заданий организаций государственного сектора?
6. Какие существуют виды модифицированного аудиторского мнения при невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода?

Тестовые задания:

1. Укажите МСА, определяющий процедуры проверки начальных остатков при реализации заданий впервые.
 - А) МСА 505;
 - Б) МСА 510;
 - В) МСА 501.
2. Какие доказательства аудитор получает в ходе анализа на начало отчетного периода?
 - А) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом не влияющих на финансовую отчетность за текущий период;

Б) наличия либо отсутствия искажений в остатках на начало периода, существенным образом влияющих на финансовую отчетность за текущий период;

В) того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, непоследовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, или изменения, внесенные в них, ненадлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

3. Остатки на начало периода формируются на основе:

А) остатков на конец предшествующего периода и отражают влияние операций и событий предшествующих периодов, а также учетной политики, которая применялась в предшествующем периоде;

Б) остатков на конец предшествующего периода;

В) учетной политики.

4. Если аудитор получил аудиторские доказательства того, что остатки на начало периода содержат искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, аудитор должен:

А) оценить риск существенного искажения;

Б) провести дополнительные и надлежащие в конкретных обстоятельствах аудиторские процедуры для определения влияния искажений на финансовую отчетность за текущий период;

В) отправить запрос руководству о пояснении данных искажений.

5. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, и подготовленное им мнение было модифицированным, аудитор должен:

А) оценить влияние вопроса, явившегося основанием для подготовки такого мнения, при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности за текущий период, согласно МСА 315;

Б) получить дополнительные аудиторские доказательства;

В) сообщить об этом лицам, осуществляющим корпоративное управление.

6. Каким способом аудитор получает доказательства при проверке начальных остатков, если в предыдущем периоде проверка проводилась другим аудитором?

- А) направления запроса;
- Б) изучения рабочей документации предшествующего аудитора;
- В) личного взаимодействия с предшествующим аудитором.

7. В случае запасов проводимые в текущем периоде аудиторские процедуры проверки конечных остатков дают:

- А) достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- Б) незначительные аудиторские доказательства относительно запасов, имевшихся в наличии на начало периода;
- В) значительные аудиторские доказательства относительно запасов, имевшихся в наличии на начало периода.

8. Если мнение предшествующего аудитора относительно финансовой отчетности за предыдущий период содержало модификации, которые сохраняют свою актуальность и существенность для финансовой отчетности за текущий период, то аудитор:

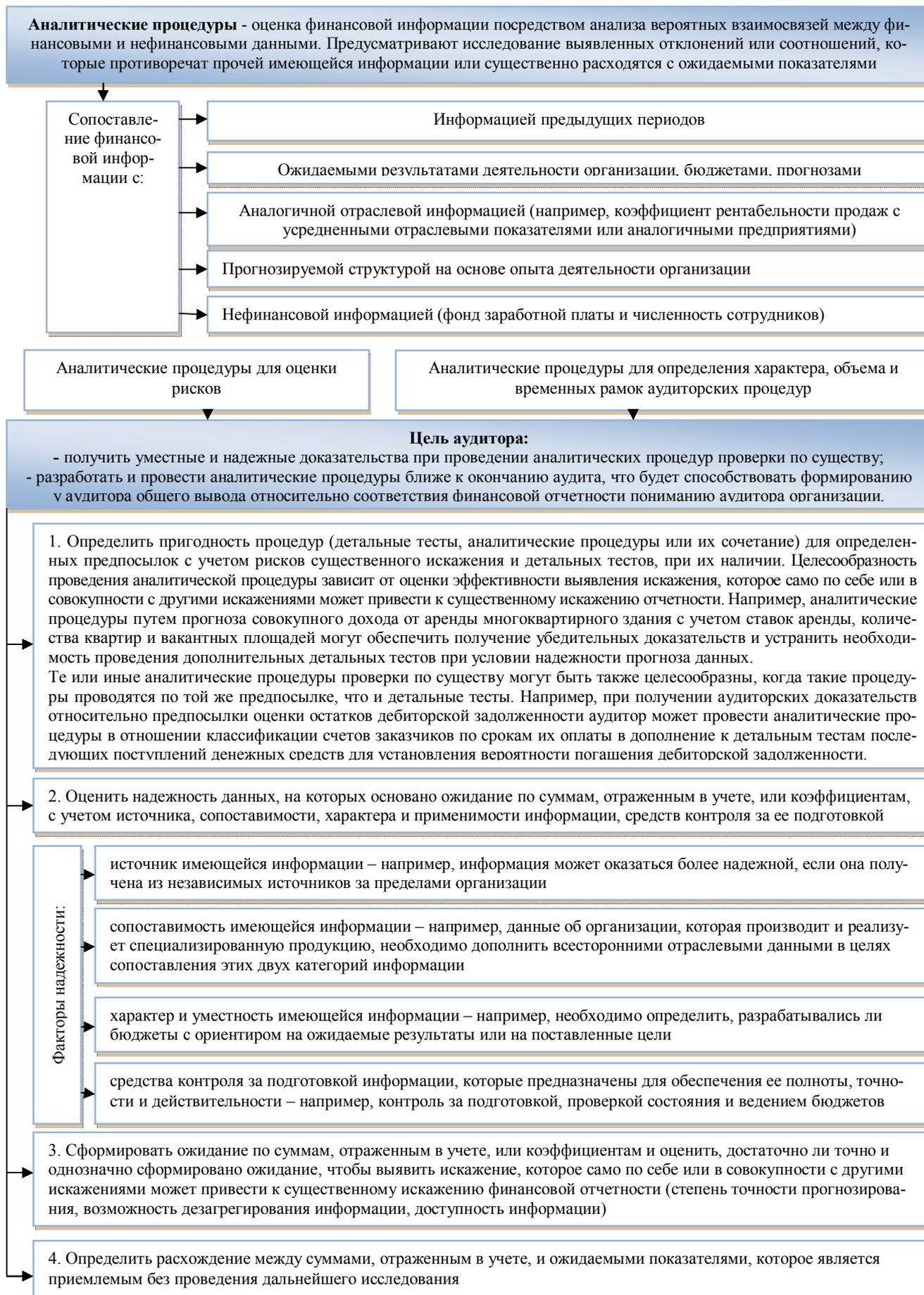
- А) также должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период в соответствии с МСА 705 и МСА 710;
- Б) принять модифицированное мнение предшествующего аудитора;
- В) сообщить об этом лицам, осуществляющим корпоративное управление.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Предшествующий аудитор — аудитор другой аудиторской организации, который проводил аудит финансовой отчетности организации за предыдущий период и был заменен действующим аудитором			
Если аудитор заключит, что финансовая отчетность за текущий период содержит искажения, способные существенным образом повлиять на финансовую отчетность за текущий период, он не обязан доводить эту информацию до сведения руководства орга-			

низации соответствующего уровня и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с МСА 450			
Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие принципы учетной политики, регулирующие остатки на начало периода, последовательно применяются в финансовой отчетности за текущий период, и изменения, внесенные в учетную политику, надлежащим образом учтены, представлены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности			
Если аудитор приходит к выводу, что остатки на начало периода содержат искажение, существенным образом влияющее на финансовую отчетность за текущий период, и влияние такого искажения надлежащим образом не учтено, не представлено или не раскрыто, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от конкретной ситуации в соответствии с МСА 705			
Для оборотных активов и краткосрочных обязательств аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода могут быть частично получены в рамках аудиторских процедур, проводимых за предшествующий период			
При изучении бухгалтерских записей и прочей информации, относящейся к остаткам на начало периода, могут быть получены некоторые аудиторские доказательства в отношении внеоборотных активов и долгосрочных обязательств, включая основные средства, инвестиции и долгосрочную задолженность			
В некоторых случаях мнение предшествующего аудитора, которое было модифицированным, может быть неприменимо и несущественно для мнения о финансовой отчетности за текущий период			

3.5. МСА 520 «Аналитические процедуры»



8. От чего зависит приемлемое расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями?

9. Для чего проводятся аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода?

10. В чем особенность применения аналитических процедур в организациях государственного сектора?

Тестовые задания:

1. Какой МСА устанавливает обязанности аудитора в отношении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу, а также регламентирует обязанность аудитора по проведению аналитических процедур ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно финансовой отчетности?

А) МСА 505;

Б) МСА 510;

В) МСА 520.

2. Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

А) с ожидаемыми результатами деятельности организации;

Б) требованиями законодательства;

В) со сравнительной информацией за предыдущие периоды по предприятию другой отрасли;

3. Аналитические процедуры предусматривают изучение следующих соотношений:

А) между финансовой информацией и соответствующей статистической информацией;

Б) между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации;

В) между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут не соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации.

4. Решение о выборе конкретных аудиторских процедур, в том числе о целесообразности проведения аналитических процедур проверки по существу, должно быть основано на:

А) суждении аудитора о предполагаемой результативности и эффективности доступных аудиторских процедур, направленных на снижение аудиторского риска на уровне предпосылок до приемлемо низкого уровня;

Б) требованиях законодательства;

В) заключении предшествующего аудитора.

5. Решение о целесообразности тех или иных аналитических процедур проверки по существу обусловлено:

А) характером предпосылки;

Б) характером предпосылки и оценкой аудитором риска существенного искажения;

В) оценкой аудитором риска существенного искажения.

6. Решение аудитора в отношении приемлемого отклонения от ожидаемых показателей без проведения дополнительного исследования зависит от:

А) уровня существенности;

Б) соответствия требуемому уровню уверенности с учетом возможности того, что искажение само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности;

В) существенности и соответствия требуемому уровню уверенности с учетом возможности того, что искажение само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

7. При решении вопроса о надежности данных для целей разработки аналитических процедур проверки по существу необходимо учитывать следующие факторы:

- А) требования законодательства;
- Б) характер и уместность имеющейся информации;
- В) уровень существенности.

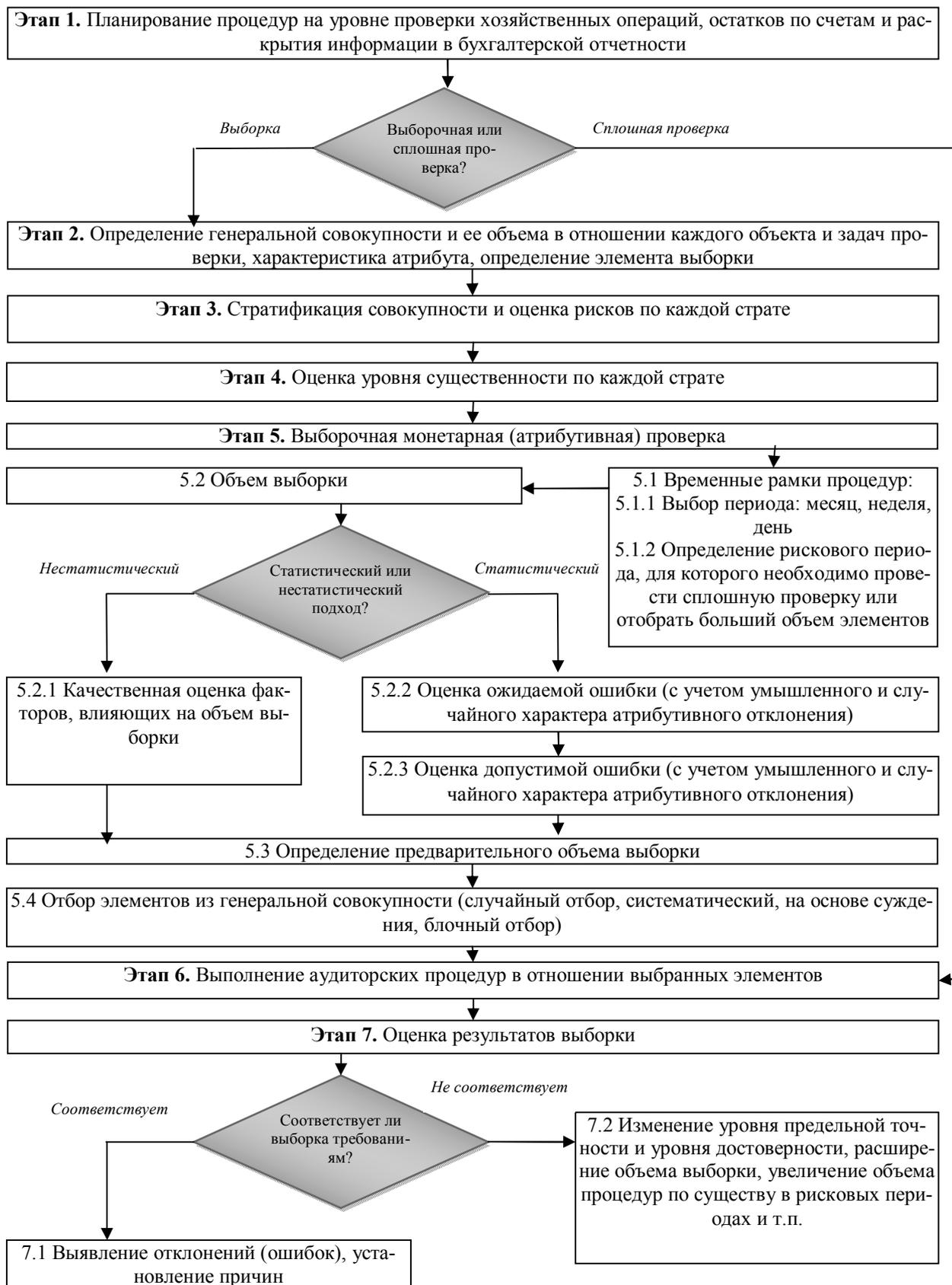
8. Если в результате проведения аналитических процедур на основании настоящего МСА выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:

- А) оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора;
- Б) выражение модифицированного мнения о финансовой отчетности;
- В) направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями			
Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора			
Для проведения аналитических процедур не могут использоваться различные методы – только простое сопоставление			
Аудитор может направить в адрес руководства запрос относительно доступности и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур проверки по существу, и результатов проведения организацией таких аналитических процедур			
Аналитические процедуры проверки по существу не проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию			
Аудиторские доказательства, имеющие отношение к ответам руководства, могут быть получены путем оценки таких ответов с учетом понимания аудитором деятельности организации и ее окружения и других аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита			
Аудитор может рассмотреть возможность тестирования операционной эффективности средств контроля, если такие имеются, за подготовкой информации организации, используемой аудитором при проведении аналитических процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски			
Применимость планируемых аналитических процедур основана на том ожидании, что взаимосвязь между данными отсутствует и будет отсутствовать при отсутствии условий, свидетельствующих об обратном			
Аналитические процедуры могут быть проведены в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации			

3.6. МСА 530 «Аудиторская выборка»



Карта идентификации рисков, связанных с обработкой данных в информационной системе

Факторы риска	Счет	
	N_{risk}	M_{risk} , тыс. руб.
искажения, допущенные в предыдущие периоды		
введение в учетную политику новых учетных принципов, инструкций		
незавершенные судебные дела и обремененные условиями обязательства (гарантии по продажам, обязательства в отношении восстановления окружающей среды)		
нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности		
неопределенность в силу противоречивости нормативных требований		
установка новых информационных систем, связанных с подготовкой отчетности		
корректировочные записи в информационной системе		
операции, которые проведены в бухгалтерском учете в соответствии со специальными указаниями руководства (реструктуризация долга, активы, подлежащие продаже, и классификация ликвидных ценных бумаг)		
бухгалтерские проводки, предполагающие сложные многоступенчатые расчеты		
события или хозяйственные операции сопряжены с существенной неопределенностью стоимостных параметров (оценочные показатели)		
наличие исправлений, зачисток, красных сторно в учетных документах		
факты недостач или пересортицы, выявленные при проведении инвентаризации		
нетиповые бухгалтерские проводки		
бухгалтерские записи, осуществляемые вручную		
бухгалтерские записи в конце отчетного периода		
Итого по рисковым операциям		
Итого по группе операций		
Обозначение:		
 существенные операции, влияющие на бухгалтерскую отчетность;		
 угрозы возникновения недобросовестных действий.		

Карта идентификации рисков, связанных с неприменением и неадекватным функционированием средств контроля

Факторы риска	Группа 1.	
	N_{risk}	M_{risk} , тыс. руб.
средства контроля применялись частично и (или) несвоевременно		
операции, совершаемые лицами, которые ранее допускали ошибки		
средства контроля применяются редко		
выявлены и не исправлены ошибки по результатам предыдущих аудиторских проверок (налоговых и других контролирурующих органов)		
периоды технических сбоев		
нет разграничения обязанностей учета и контроля		
операции и активы в территориально отдаленных подразделениях		
отсутствие мер по обеспечению физической сохранности денежных средств, финансовых вложений, запасов и основных средств		
средства контроля не применялись (инвентаризации, ревизии, сверки)		
операции и расходы, осуществляемые лицами из состава высшего руководства (командировочные расходы, возмещения)		
найм на работу сотрудников, которые будут иметь доступ к активам		
несвоевременное и (или) надлежащее документирование хозяйственных операций (например, кредитование в случае возврата товаров)		
Итого по рисковым операциям		
Итого по группе операций		
Обозначение:		
 существенные операции, влияющие на бухгалтерскую отчетность;		
 угрозы возникновения недобросовестных действий.		

Контрольные вопросы:

1. В чем состоит цель аудитора при использовании аудиторской выборки?
2. Дайте определение понятию «аудиторская выборка».
3. Дайте определение понятию «риск выборки».
4. Какие характеристики присущи статистической выборке?
5. Какие характеристики присущи нестатистической выборке?
6. Что может служить элементами выборки?
7. В чем заключается сущность допустимого искажения?
8. В чем заключается процедура подхода к выборке?
9. Каким образом определяется объем выборки и осуществляется отбор элементов для тестирования?
10. В чем заключается суть экстраполяции искажений?
11. Как происходит оценка результатов аудиторской выборки?
12. В чем сущность и преимущества стратификации?
13. В чем заключается сущность выборки, взвешенной по стоимости?
14. Приведите примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля.
15. Приведите примеры факторов, влияющих на объем выборки для детального тестирования по существу.
16. Какие существуют методы отбора элементов выборки? Дайте им характеристику.

Тестовые задания:

Дайте определение термину «стратификация»:

А) метод формирования выборки на основе применения случайного отбора элементов выборки; применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки;

Б) процесс разделения генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки, обладающих сходными характеристиками;

В) применение аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов совокупности таким образом, чтобы все элементы выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов о совокупности в целом.

2. К какому ошибочному выводу может привести аудитор риск выборки?

А) выводу об адекватности функционирования средств контроля;

Б) выводу об эффективности средств контроля, наличия ошибки, в то время как она отсутствует;

В) выводу об отсутствии существенного искажения, когда оно фактически присутствует;

3. Объем выборки можно определить при помощи:

А) статистической формулы или на основании профессионального суждения;

Б) применения методов сравнительного анализа;

В) применения методов трендового анализа.

4. Установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает эту установленную аудитором норму - это:

А) допустимое искажение;

Б) допустимая норма отклонения;

В) аномалия.

5. Целью выборки является:

А) дать аудитору достаточные основания для подготовки выводов о генеральной совокупности, из которой отбираются элементы выборки;

Б) оценить аудиторские доказательства, касающиеся отдельных характеристик отобранных элементов;

В) определить допустимое искажение с целью снизить риск того, что искажения, не являющиеся существенными в отдельности, в совокупности могут привести к существенному искажению финансовой отчетности.

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

А) сообщить данную информацию лицам, осуществляющим корпоративное управление;

Б) потребовать от руководства тщательно исследовать выявленные искажения и возможность существования других искажений, а также внести все требуемые корректировки;

В) пересмотреть программу проверки с целью наилучшим образом обеспечить получение необходимого уровня уверенности..

7. Цель стратификации:

А) снизить вариативность элементов в каждом подмножестве и тем самым уменьшить объем выборки без увеличения риска выборки;

Б) обеспечение полноты информации, которая служит основной для формирования выборки и выводов аудитора;

В) деление совокупности на более мелкие подмножества, которые образуют группу элементов выборки со схожими признаками.

8. Систематический отбор подразумевает:

А) отбор, при котором выборочные элементы выбираются на основе расчета интервала выборки;

Б) отбор из генеральной совокупности блока (блоков) смежных элементов;

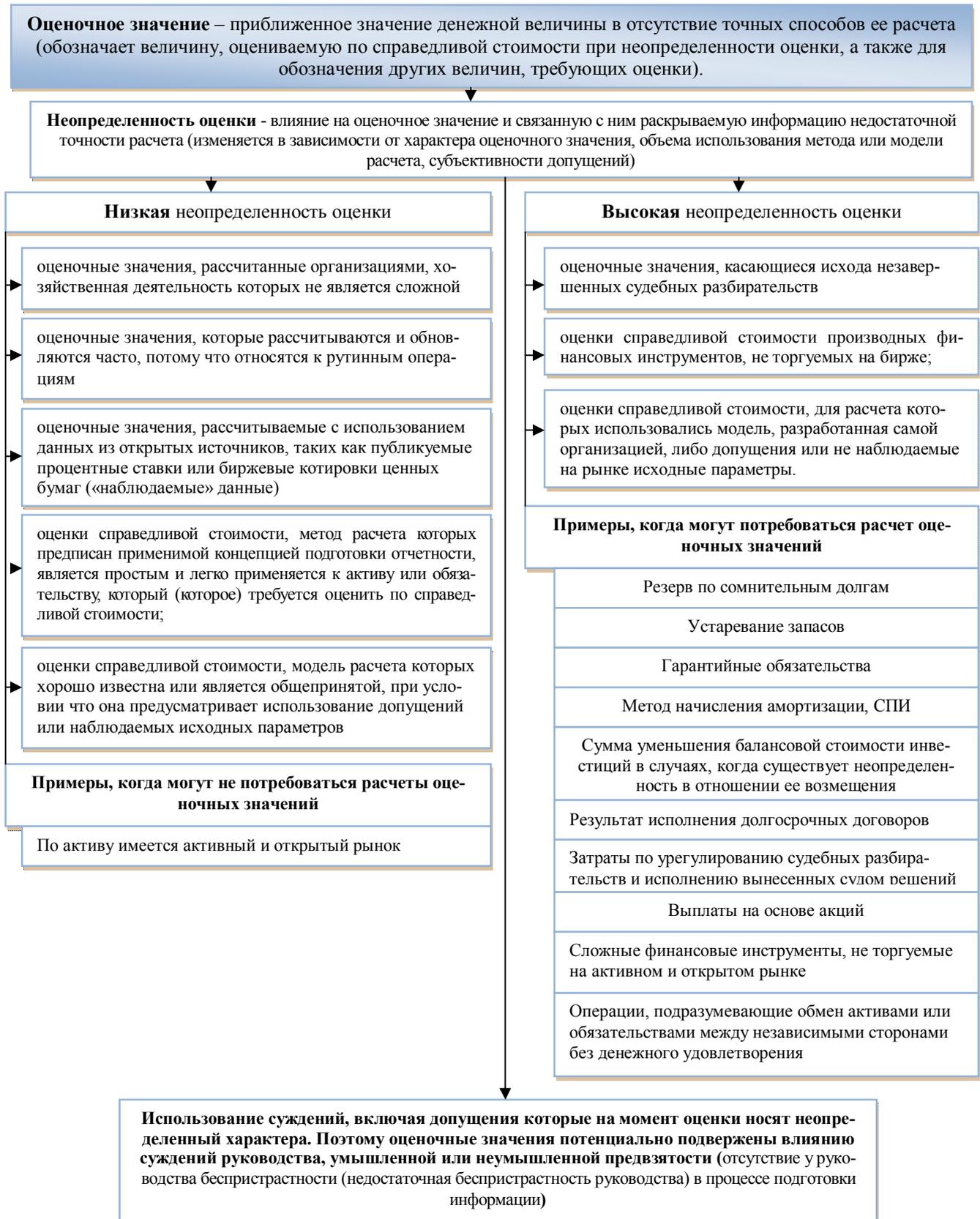
В) отбор, при котором аудитор формирует выборку без применения какого-либо структурированного подхода.

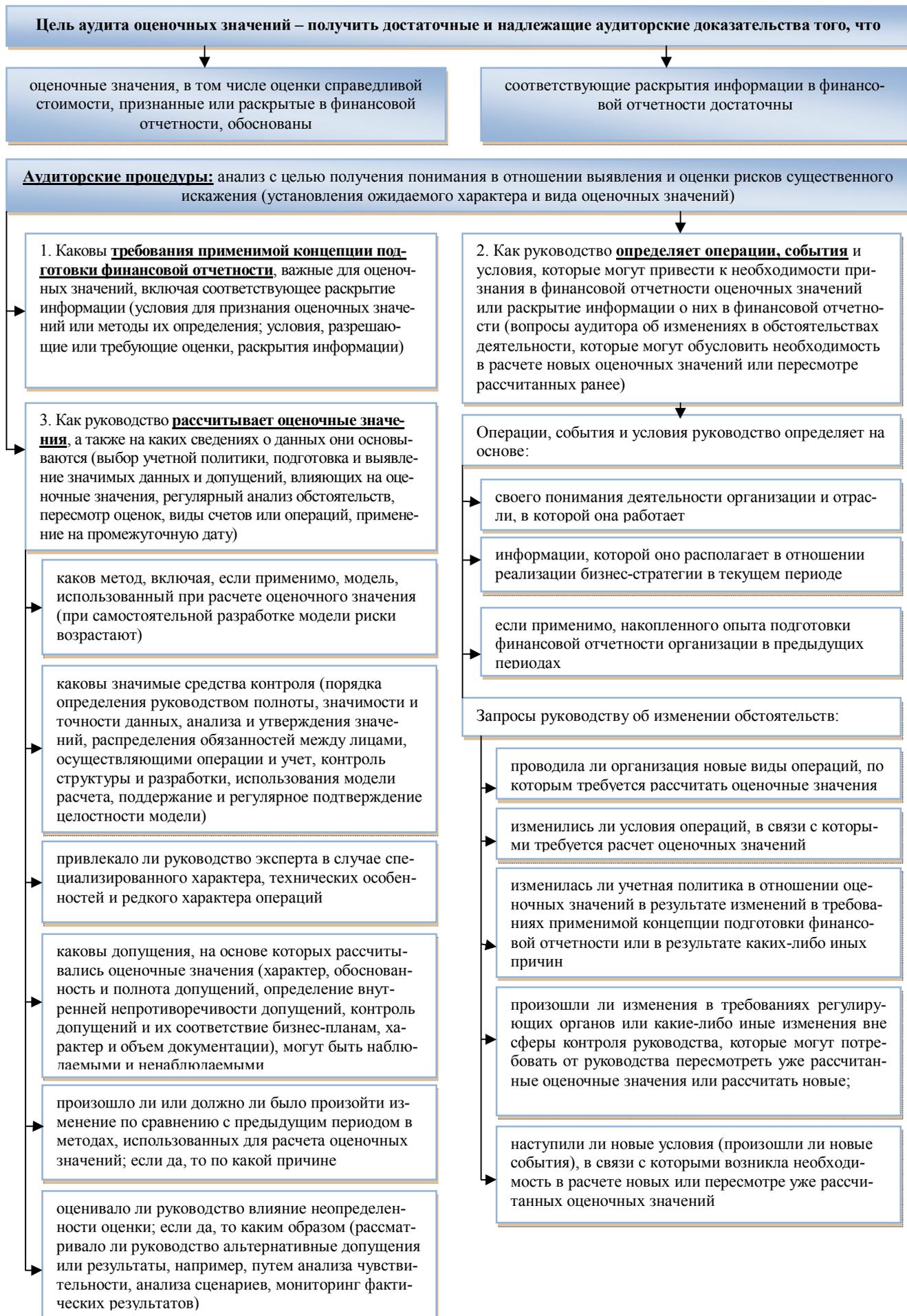
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Генеральная совокупность – полный набор данных, из которых производится выборка и о которых аудитор намерен сделать выводы			

Аудитор обязан определить объем выборки, который будет достаточным для повышения риска выборки до приемлемо высокого уровня			
Если аудиторская процедура не может быть применена к отобранному элементу, аудитор обязан применить ее к элементу, заменяющему первоначально отобранный			
При проведении детального тестирования аудитор может не экстраполировать искажения, обнаруженные в выборке, на всю генеральную совокупность			
Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки			
При выполнении тестирования средств контроля неожиданно высокая норма отклонения в выборке может привести к повышению оцененного риска существенного искажения, за исключением случаев, когда получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку			
Чем больше аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля, тем более высоким будет оцененный аудитором риск существенного искажения и тем меньше должен быть объем выборки			
Чем больше аудитор полагается на иные процедуры проверки по существу (детальное тестирование или аналитические процедуры проверки по существу) в отношении конкретной генеральной совокупности с целью снизить до приемлемого уровня риск необнаружения, тем меньшую степень уверенности аудитору потребуется получить от выборки и тем меньше может быть ее объем			
Чем выше уровень необходимой аудитору уверенности в том, что результаты выборки подтверждают фактическое наличие отклонения в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем выборки			

3.7. МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»





Анализ оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде (одновременно с МСА 240). Аудитор может получить:

информацию о результативности процесса расчета руководством оценок в предыдущем периоде, на основе которой аудитор может судить о вероятной результативности аналогичного процесса в текущем периоде

аудиторские доказательства, относящиеся к переоценке оценочных значений предыдущего периода в текущем периоде

аудиторские доказательства по таким вопросам, как неопределенность оценки, которые может потребоваться раскрыть в финансовой отчетности

Установление степени неопределенности:

Факторы, влияющие на степень неопределенности

возможность получения надежных данных из внешних источников;

чувствительность оценочного значения к изменениям в допущениях

объем, в каком оценочное значение основывается на наблюдаемых или ненаблюдаемых исходных параметрах.

отраженная величина оценочного значения (то есть точечная оценка руководства) и величина, которая должна была быть отражена, по мнению аудитора;

фактическая или ожидаемая величина оценочного

наличие признанных методов оценки, которые могут снижать неопределенность оценки (хотя субъективный характер допущений, использованных в качестве исходных параметров, все же может привести к неопределенности оценки)

продолжительность периода прогнозирования и возможность использования данных о событиях предыдущего периода для прогнозирования событий будущего периода

привлечение руководством эксперта для расчета оценочного значения

результаты анализа оценочных значений предыдущего периода

степень зависимости оценочного значения от суждения

Определение возникновения значительных рисков

оценочные значения, которые во многом зависят от суждений, например, суждений об исходе незавершенных судебных разбирательств или суждений о суммах и сроках будущих денежных потоков, связанных с неопределенными событиями, которые произойдут через много лет;

оценочные значения, рассчитанные без использования признанных методов расчета;

оценочные значения, в отношении которых результаты анализа аудитором аналогичных оценочных значений, отраженных в финансовой отчетности предыдущего периода, свидетельствуют о значительной разнице между первоначальным оценочным значением и его фактическим результатом;

оценки справедливой стоимости, для расчета которых используется модель, разработанная самой организацией, или по которым отсутствуют наблюдаемые исходные параметры.

Если аудитор установит, что оценочное значение создает угрозу возникновения значительного риска, он обязан получить понимание о действующих в организации средствах контроля, в том числе о проводимых контрольных действиях

Неопределенность оценочного значения может поставить под сомнение способность организации продолжать осуществлять свою деятельность в соответствии с допущением о ее непрерывности

Ответные меры на оцененные риски существенного искажения

установить, обеспечивают ли события, произошедшие до даты аудиторского заключения, аудиторские доказательства в отношении оценочных значений (если ожидается, что события произойдут, обеспечат доказательства, которые подтвердят или опровергнут оценочные значения). События, опровергающие оценочные значения могут указывать на неэффективность процесса расчета или на наличие предвзятости руководства при их расчете

проверить, как руководство рассчитало оценочные значения и данные, на которых они основываются (тестирование точности, полноты и значимости данных, изучение источника, значимости, достоверности внешних данных, пересчет оценочного значения, изучение процесса проверки и утверждения оценок руководством). Тестирование может применяться при эффективности расчета в предыдущих периодах или стандартной обработки данных

является ли использованный **метод оценки** уместным в сложившихся обстоятельствах (обоснование выбора метода, изучение метода в полном объеме и соблюдение критериев, предусмотренных концепцией подготовки отчетности, уместность и обоснованности метода с точки зрения характера актива и обязательства, уместность и обоснованность выбора с точки зрения вида деятельности, отрасли и окружения организации)

Тестирование модели (при оценке по справедливой стоимости): оценка пригодности модели, теоретической обоснованности и математической целостности, полноты исходных параметров, соответствие рыночной практике, проверка существования надлежащих правил и процедур контроля измерений, корректировка результатов, документация по модели, в т.ч. описание областей ее применения и ограничений

являются ли использованные руководством **допущения** уместными с точки зрения целей оценки, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности: обоснованность отдельных допущений, взаимосвязанность и внутренняя непротиворечивость допущений, должным ли образом допущения руководства отражают наблюдения допущения участников рынка. Оценка согласования допущений с общеэкономической ситуацией, обстоятельствами деятельности организации, планами, с допущениями предыдущих периодов, практический опыт или условия работы организации в предыдущих периодах.

Процедуры: изучение процесса и результатов заявленных руководством намерений в прошлых периодах, анализ планов, событий, произошедших в период после даты финансовой отчетности и до даты заключения, запрос о разъяснении причин, по которым был выбран план действий, оценка способности реализовать конкретный план действий

Дополнительные процедуры для оценки справедливой стоимости: учет исходных параметров конкретного рынка, непротиворечивость допущений наблюдаемым рыночным условиям и характеристикам актива или обязательства, обоснованность источников допущений, используемых участниками рынка, изучение руководством информации о сопоставимости сделок, активов и обязательств, определение характеристик участников рынка, выбор наилучшей информации, которая имелась в распоряжении, учет и анализ сопоставимых сделок.

одновременно с выполнением соответствующих процедур проверки по существу протестировать операционную эффективность средств контроля за выполненным руководством расчетом оценочных значений (оценка рисков существенного искажения отражает ожидание эффективного функционирования средств контроля, процедуры проверки по существу сами по себе не обеспечивают доказательств)

рассчитать точечную оценку или оценку диапазона для использования в ходе анализа точечной оценки руководства (расчет отличный от стандартной обработки, расчеты в предыдущих периодах или средства контроля не эффективны). Способы оценки: применение модели, широко используемой в секторе (отрасли), доработка анализа альтернативных допущений, привлечения эксперта или применения других условий или событий

если аудитор использует допущения или методы, которые отличаются от использованных руководством, он обязан изучить и понять использованные руководством допущения или методы в той мере, в какой этого будет достаточно, чтобы подтвердить, что в аудиторской точечной оценке или аудиторской оценке диапазона отражены значимые переменные, и оценить все существенные отличия по сравнению с точечной оценкой руководства

если аудитор придет к выводу о целесообразности использования диапазона оценок, он, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, обязан сузить диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона можно было считать обоснованными (обычно считается достаточным сузить до порога существенности или меньшего значения).

Сужение диапазона оценок до уровня, на котором все результаты диапазона считаются обоснованными, возможно за счет исключения из диапазона оценок результатов, находящихся в его крайних точках, которые, по мнению аудитора, являются маловероятными; продолжения сужения диапазона оценок на основе имеющихся аудиторских доказательств до уровня, на котором, по мнению аудитора, все результаты диапазона можно считать обоснованными.

Дополнительные процедуры проверки по существу для снижения значительных рисков

Оценить, рассматривало ли руководство альтернативные допущения или результаты; по какой причине оно отвергло их; какие еще меры руководство принимало для снижения степени неопределенности при расчете оценочных значений (анализ чувствительности, подготовка сценариев)

Оценить, являются ли обоснованными использованные руководством значительные допущения

в случаях, когда это имеет значение для оценки обоснованности значительных допущений, использованных руководством, или для соблюдения требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности, оценить намерения руководства и его способность реализовать конкретные планы действий

При аудите оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, дополнительные процедуры проверки по существу направлены на анализ следующих факторов: как руководство оценило влияние неопределенности на оценочное значение и ее возможное влияние на правомерность признания оценочного значения в финансовой отчетности; достаточность раскрытия информации, связанной с оценочными значениями.

Если аудитор считает, что руководство принимает недостаточные меры для снижения влияния неопределенности на оценочные значения, с которыми связаны значительные риски, он обязан, если сочтет необходимым, рассчитать диапазон оценок с целью оценить обоснованность оценочного значения

Определение обоснованности оценочных значений и выявление искажений

Причины искажений, как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибки

несомненных (фактических) искажений

расхождений, вызванных суждениями руководства касательно оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными, либо выбора или применения принципов учетной политики, которые аудитор считает неуместными (искажения, связанные с суждениями);

наилучшей оценки аудитором искажений в генеральных совокупностях, включая экстраполяцию искажений, выявленных в аудиторских выборках, на все генеральные совокупности, из которых такие выборки формировались (экстраполированные искажения).

Раскрытие информации, связанной с оценочными значениями

информация об использованных допущениях;

информация об использованном методе оценки, в том числе о любой применимой модели;

обоснование выбора метода оценки;

влияние любых изменений на метод оценки по сравнению с предыдущим периодом;

источники и последствия неопределенности оценки.

Признаки возможной предвзятости руководства

изменения оценочного значения или метода его расчета на основании субъективного мнения руководства об изменении обстоятельств;

использование организацией собственных допущений при оценке справедливой стоимости, хотя такие допущения противоречат наблюдаемым допущениям участников рынка;

выбор или формирование значительных допущений, результатом использования которых становится выгодная для руководства точечная оценка;

выбор точечной оценки, которая может указывать на оптимистический или пессимистический сценарий.

Письменные заявления (от руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, в которых они выражали бы свое мнение об обоснованности значительных допущений, использованных при расчете оценочных значений)

- об уместности и обоснованности процессов оценки, в том числе соответствующих допущений и моделей, использованных руководством при определении оценочных значений, в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также о последовательном выполнении таких процессов;
- о должном отражении в допущениях намерений и способности руководства реализовать конкретный план действий от лица организации, если это важно для расчета оценочных значений и раскрытия информации;
- о полноте раскрываемой информации, связанной с оценочными значениями, и о ее уместности в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- об отсутствии событий после отчетной даты, требующих корректировки оценочных значений и раскрытия информации, включенных в финансовую отчетность;
- об обоснованности вывода руководства о невыполнении критериев признания или раскрытия информации, предусмотренных применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- об обоснованности решения руководства проигнорировать условие об использовании справедливой стоимости, установленное применимой концепцией подготовки финансовой отчетности организации, в отношении тех оценочных значений, расчет которых или раскрытие информации о которых проводились с использованием величины, отличной от справедливой стоимости.

Контрольные вопросы:

1. Определите цель МСА 540 и его роль в системе аудиторских стандартов? Каково применение в российских реалиях?
2. Охарактеризуйте понятие и отличительные признаки оценочного значения.
3. Укажите действия аудитора при получении понимания рисков появления ошибок и недобросовестных действий в отношении оценочных значений. Назовите средства внутреннего контроля.
4. Определите действия, выполняемые аудитором в ответ на оценку рисков искажения оценочных значений? Какой стандарт выделяет такие действия?
5. Назовите дополнительные процедуры, применяемые для проверки на наличие существенных искажений оценочных значений в зонах значительных рисков.
6. В чем заключается сущность процедуры получения понимания о требованиях применимой концепции подготовки финансовой отчетности?
7. Определите вопросы, изучаемые для понимания допущений на основе которых рассчитаны оценочные значения.

8. С какой целью проводится анализ оценочных значений, рассчитанных в предыдущем периоде?

9. Какими факторами может быть обусловлена степень неопределенности, присущая тому или иному оценочному значению?

10. Какие оценочные значения могут иметь повышенную степень неопределенности?

11. Приведите примеру случаев эффективного применения точечной оценки или диапазона оценок.

12. Укажите заявления относительно оценочных значений, признаваемых и раскрываемых в финансовой отчетности и на которые влияет характер, существенность и уровень неопределенности.

14. Что обязан отразить аудитор в аудиторской документации при проведении аудита оценочных значений?

Тестовые задания:

1. «Величина или диапазон величин, которые рассчитаны на основе аудиторских доказательств для использования в ходе анализа точечной оценки руководства» – это:

А) оценочное значение;

Б) фактический результат оценочного значения;

В) аудиторская точечная оценка или диапазон оценок.

2. Основываясь на оцененные риски искажения, аудитор должен определить:

А) соблюдение надлежащим образом требований концепции отчетности;

Б) неприменимость и неуместность методов расчета оценок, непоследовательность оценочных процедур, отсутствие обоснования в конкретных обстоятельствах;

В) случаи раскрытия оценочных значений в учетной политике.

3. Какие аудиторские доказательства аудитор должен получить при проверке достоверности оценочных значений?

А) существенность оценочных значений для финансовой отчетности;

Б) мнение руководства при признании раскрытия оценочных значений в отчетности;

В) база, положенная в основу расчета оценочных значений и ее соответствие применяемым концептуальным требованиям.

4. Укажите оценочные значения, которые имеют более низкую степень неопределенности по сравнению с другими:

А) оценки справедливой стоимости, если модель расчета известна и не предусматривает применение допущений или наблюдаемых исходных параметров;

Б) значения, оцененные организациями, хозяйственная деятельность которых выступает сложной;

В) оценочные значения, рассчитываемые с использованием данных из открытых источников, таких как публикуемые процентные ставки или биржевые котировки ценных бумаг.

5. На основе какой информации руководство аудируемой организации устанавливает операции и события по которым необходимы оценочные значения?

А) на основании реализуемой бизнес-стратегии и краткосрочных планов;

Б) оценки собранных доказательств в отношении проверки отдельных элементов отчетности;

В) накопленного опыта в предыдущих периодах.

6. Тестирование модели, положенной в основу оценочных значений, предполагает:

А) оценка пригодности модели до ее применения, регулярности проверок на подтверждение адекватности и продолжение использования;

Б) проверка наличия правил и процедур внутреннего контроля;

В) проверка проведения обследований на периодической основе, настроек, тестирования модели на пригодность, оценка субъективности применяемых параметров.

7. Выберите случаи, когда необходимо оценивать систему внутреннего контроля:

А) в ходе процедур проверки по существу на уровне предпосылок не получены достаточные надлежащие доказательства;

Б) оценка аудитором рисков в отношении проверяемых предпосылок свидетельствует об эффективном функционировании средств контроля;

В) оценка рисков показывает неэффективное функционирование контрольных процедур.

8. Какие способы применимы для точечной оценки или диапазона оценок?

А) с использованием статистических методов;

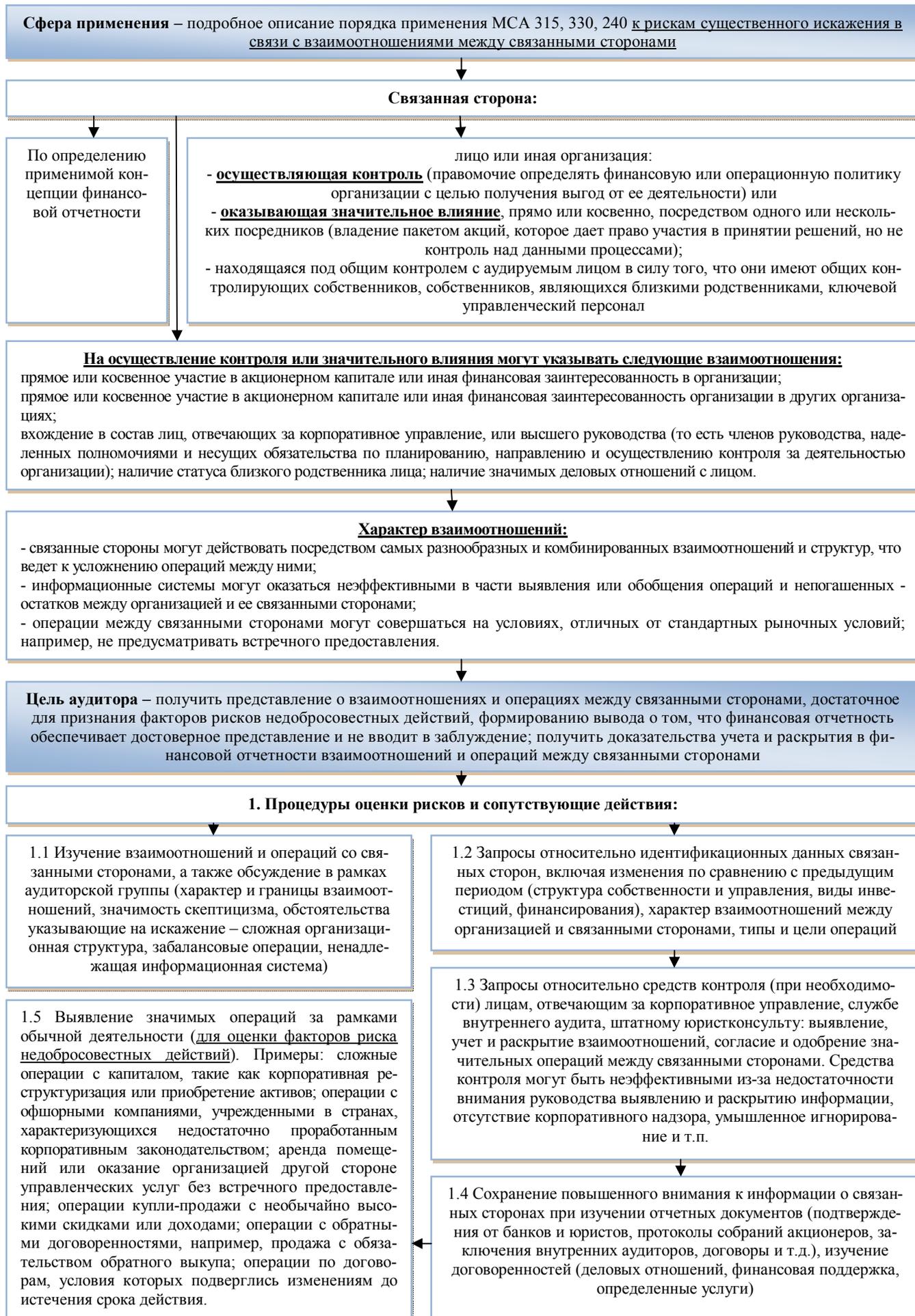
Б) с использованием методов ретроспективного анализа;

В) при помощи дальнейшей доработки проведенного руководством анализа альтернативных допущений или результатов.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Результат оценочного значения представляет денежную или физическую величину, которая может быть рассчитана по результатам базовых сделок, событий и операций			
В обязанности аудитора не входит анализ фактического результата оценок, представленных и раскрытых в финансовой отчетности за предыдущий период или переоценок			
В случае необходимости аудитор может рассчитать диапазон оценок, если руководство принимает недостаточно мер по снижению влияния неопределенности			
Аудитор должен провести процедуры проверки достаточности раскрытия информации в отчетности в отношении неопределенности оценок, если оценочные значения сопровождаются высокими рисками			
Аудитор должен провести анализ суждений и решений, сформированных и принятых при определении оценочных значений, чтобы выявить признаки возможной объективности руководства			
Аудитор не должен получать письменные заявления от администрации и собственников аудируемого лица в случае возникновения сомнения обоснования выбранных допущений			
Степень неопределенности оценки варьируется в зависимости от характера оценочного значения, объема использования общепринятого метода или модели для его расчета и субъективности использованных для этого допущений			
Аудитор должен оценить достаточность понимания характера деятельности для идентификации и оценки рисков искажения оценок			
Стандарт не требует документального подтверждения признаков предвзятости руководства в отношении оценочных значений			

3.8. МСА 550 «Связанные стороны»



2. Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности

Факторы недобросовестных действий: доминирование в руководстве одного лица или небольшой группы лиц в отсутствие компенсирующих средств контроля. На оказание связанной стороной влияния указывают обстоятельства: связанная сторона наложила вето на значимые коммерческие решения, принятые руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление; значительные операции переданы связанной стороне для окончательного одобрения; между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, возникли незначительные споры; операции с участием связанной стороны или близкого родственника связанной стороны редко подвергаются независимой проверке и одобрению.

Могут существовать риски в результате: необычайно высокой текучестью кадров среди представителей высшего руководства или проф. консультантов (может указывать на неэтичное или мошенническое ведение бизнеса в интересах связанной стороны); привлечения деловых посредников для совершения значительных операций, не обусловленное четким коммерческим обоснованием; подтверждения чрезмерного или максимального участия связанной стороны в выборе принципов учетной политики или формировании значимых прогнозных показателей.

3. Ответные меры на риски

подтверждение или обсуждение особых аспектов операций с посредниками, такими как банковские учреждения, юридические фирмы, гаранты или агенты, если это применимо и не запрещено законом, нормативно-правовыми требованиями или правилами профессиональной этики;

подтверждение целей, особых условий или сумм операций между связанными сторонами (данная аудиторская процедура может быть менее эффективной, если аудитор считает, что организация может оказывать воздействие на связанные стороны при взаимодействии с аудитором);

если применимо, изучение финансовой отчетности или иной соответствующей финансовой информации связанных сторон, при ее наличии, на предмет подтверждения учета операций в бухгалтерских записях связанных сторон.

Если выявлен значительный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий

направление запросов и обсуждение данного вопроса с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

направление запросов в адрес связанной стороны;

анализ значительных договоров со связанной стороной;

соответствующее предварительное исследование, например, в сети Интернет или через специальные внешние базы данных деловой информации;

изучение представленных работниками отчетов по информированию, если они имеются.

Действия аудитора при выявлении сторон и значительных операций, которые не были ранее выявлены или раскрыты аудитором

незамедлительно провести соответствующую информацию до сведения других членов аудиторской группы

(направить в адрес руководства запрос на раскрытие всех операций, уточнить причины невыявления или нераскрытия

провести процедуры проверки по существу в отношении вновь выявленных связанных сторон или значительных операций с ними (запросы, анализ записей, проверка условий операций)

повторно оценить риск существования других связанных сторон или значительных операций с ними, которые не были ранее выявлены или раскрыты аудитором, и по мере необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры;

Выявление значительных операций за рамками обычной деятельности

изучить соответствующие договоры и соглашения, при их наличии, и оценить: указывает ли эконом. обоснованность операций или ее отсутствие на то, что они могли быть совершены в целях недобросовестного составления финансовой отчетности или сокрытия присвоения активов (чрезмерная сложность, нетипичные цены, ставки, гарантии, отсутствие очевидного коммерческого обоснования, обрабатывается нестандартным способом), соотносятся ли условия таких операций с объяснениями руководства; надлежащим ли образом такие операции отражены в учете и раскрыты в отчетности

получить аудиторские доказательства получения надлежащего согласия и одобрения операций

Оценка учета и раскрытия выявленных взаимоотношений между связанными сторонами

Оценка раскрываемой информации, обобщение и представление

При формировании мнения необходимо оценить влияние взаимоотношений в части препятствия к обеспечению достоверного представления, ввода в заблуждение

Письменные заявления и информирование помогает сформировать с лицами, отвечающими за корпоративное управление фактов нераскрытия информации о связанных сторонах, выявления значительных операций, разногласия с руководством, несоблюдения действующего законодательства и т.п.

Контрольные вопросы:

1. Каков характер взаимоотношений между связанными сторонами?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 550 «Связанные стороны?»
3. Дайте определение понятию «связанная сторона».
4. К чему сводится изучение взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами?
5. Раскройте требование МСА 550 в отношении тщательности проверки операций со связанными сторонами в аудите.
6. Если ранее не были выявлены операции со связанными сторонами, то какие действия должен предпринять аудитор?
7. Если сделки и операции выходят за пределы основной деятельности, то какие действия должен запланировать и выполнить аудитор?
8. Какие вопросы могут обсуждаться в рамках аудиторской группы при изучении взаимоотношений и операций организации со связанными сторонами?
9. Какие элементы контрольной среды должен проанализировать аудитор для того, чтобы оценить контроль за операциями и взаимоотношениями между связанными сторонами?
10. Какие документы или отчеты могут содержать информацию об операциях между связанными сторонами?
11. Приведите примеры значимых операций за рамками обычной деятельности?
12. Какие обстоятельства указывают на оказание связанной стороной решающего влияния для совершения недобросовестных действий?
13. В чем заключаются ответные действия аудитора по оценке риска существенного искажения по сделкам между взаимосвязанными лицами?
14. каким образом аудитор оценивает ведение учета и раскрытия операций между связанными сторонами?

Тестовые задания:

1. «Операция, совершаемая на определенных условиях между покупателем и продавцом, имеющими намерение совершить такую операцию, которые не связаны между собой и действуют независимо друг от друга в своих собственных интересах» – это:

- А) нетипичная хозяйственная операция;
- Б) операция между сторонами любой сделки;
- В) операция между связанными сторонами.

2. Обязанностью аудитора является направление запроса:

- А) руководству для понимания результатов предыдущих проверок;
- Б) руководству для оценки характера взаимоотношений между аудируемой организацией и связанными сторонами;
- В) собственнику для понимания методов учета и раскрытия операций между связанными сторонами.

3. Какие документы должен рассмотреть аудитор, чтобы выявить признаки наличия сделок со связанными сторонами, которые не были раскрыты по требованию аудитора руководством аудируемой организации?

- А) учетная политика для целей бухгалтерского учета;
- Б) подтверждения от банков и юристов, полученные в рамках проводимых процедур;
- В) отчет и письменная информация предшествующего аудитора.

4. Аудитор удостоверился, что концепция подготовки отчетности подробно описывает требования к сделкам со связанными сторонами. Требуется получение письменных заявлений в отношении:

- А) препятствий к обеспечению достоверности отчетности;
- Б) надлежащее отражение в учете и раскрытие операций согласно концепции;
- В) раскрытие идентификационных сведений о связанных сторонах, взаимоотношениях с ними.

5. Выберите договоренности, наличие которых может свидетельствовать о ранее не установленных операциях со связанными сторонами:

А) соглашения об услугах определенным сторонам на условиях, отличных от стандартных условий ведения обычной деятельности организации;

Б) пролонгация хозяйственных договоров;

В) совершение операций на оговоренных заранее условиях.

6. Какие вопросы должен изучить аудитор в процессе проверки обоснованности существенных операций со связанными сторонами, выходящими за рамки текущей деятельности?

А) условия: цены, не характерные для отрасли, нестандартные условия, процентные ставки, обеспечения;

Б) действительно ли операция является чрезмерно простой;

В) действительно ли операция характеризуется наличием очевидного логического коммерческого обоснования совершения.

7. Раскрываемая информация об операциях между связанными сторонами может оказаться недоступной для понимания, если:

А) ключевые условия или иные важные элементы операций, необходимые для их понимания, раскрыты надлежащим образом;

Б) экономическая обоснованность и влияние операций на финансовую отчетность определены;

В) экономическая обоснованность и влияние операций на финансовую отчетность неопределены или искажены.

8. Выберите примеры значимых вопросов о связанных сторонах:

А) соблюдение нормативно-правовых актов, которые определяют запрет или ограничение на отражение операций между связанными сторонами;

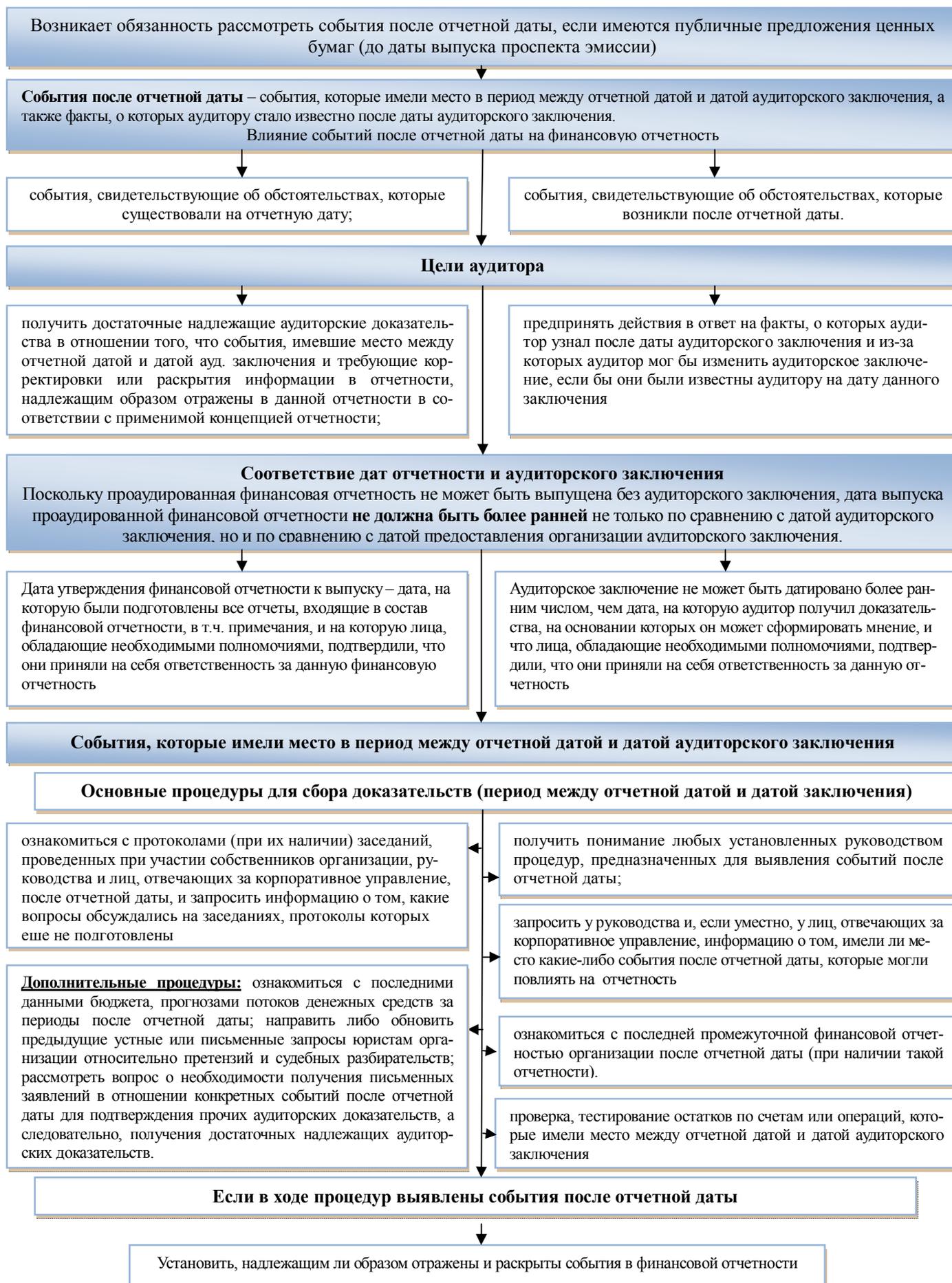
Б) выявление значительных операций между связанными сторонами, которые не были согласованы и одобрены надлежащим образом и могут указывать на возможность совершения мошенничества;

В) простота определения стороны, которая контролирует деятельность организации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Обязанность аудитора выступает повышенное внимание к проверке отчетов и документов на предмет наличия договоров между связанными сторонами, которые по какой-то причине не известны руководству и не выявлены			
Если аудитор обнаружил факты недобросовестных действий при проверке операций между аффилированными лицами, то он не должен пересматривать риск согласно МСА 240 и проводить дополнительные процедуры			
В случае выявления аудитором соглашений между связанными сторонами, о которых ранее не было известно руководству, аудитор должен получить подтверждение путем выполнения детальных процедур			
В случае наличия предпосылки руководства о совершении операций между связанными сторонами на условиях, идентичных условиям реализации между несвязанными сторонами, аудитор должен выполнить процедуры в отношении проверки предпосылки			
Аудитор обязан включать в аудиторскую документацию наименования выявленных связанных сторон и сведения о характере взаимоотношений между ними			
Операции между связанными сторонами могут привести к искажению финансовой отчетности в случае неадекватного отражения взаимоотношений между такими лицами в финансовой отчетности			
Обход руководством средств контроля возможен в случае наличия благоприятных перспектив и совершения умышленных искажений отчетности			
Получение дополнительной информации о значимых операциях, выходящих за рамки обычной деятельности аудируемого лица не дают возможность аудитору оценить, имеются ли факторы риска недобросовестных действий, и, если применимая концепция подготовки отчетности основана на требованиях к связанным сторонам, выявить риски существенного искажения финансовой отчетности			
Связанная сторона может принимать участие в значимой операции, которая выходит за рамки обычной деятельности, с помощью косвенного влияния и через операции с посредниками			

3.9. МСА 560 «События после отчетной даты»



Запросы руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление

была ли осуществлена или запланирована продажа активов;

имело ли место увеличение капитала или выпуск долговых инструментов, например, выпуск новых акций или облигаций, а также было ли заключено или запланировано соглашение о слиянии или ликвидации;

были ли произведены или запланированы какие-либо необычные бухгалтерские корректировки;

имели ли место какие-либо события, влияющие на возмещаемость активов.

были ли приняты новые обязательства, привлечены заемные средства или заключены договоры поручительства;

были ли какие-либо активы конфискованы государством или уничтожены, например, в результате пожара или наводнения;

имели ли место какие-либо события (и есть ли вероятность возникновения в будущем таких событий), которые поставят под сомнение надлежащий характер учетной

Факты, о которых аудитору стало известно после даты аудиторского заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности (согласно МСА 210 руководство должно информировать аудитора)

обсудить этот вопрос с руководством и, если уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;

установить, требуется ли внести соответствующие изменения в финансовую отчетность, и, если требуется,

направить запрос о том, как руководство намерено учесть этот вопрос при составлении финансовой отчетности.

Если руководство вносит изменения:

выполнить в отношении внесенных изменений аудиторские процедуры, которые требуются при таких обстоятельствах;

продлить период, охватываемый аудиторскими процедурами до даты нового аудиторского заключения, предоставить новое аудиторское заключение о финансовой отчетности, в которую были внесены изменения. **Новое аудиторское заключение** не должно быть датировано более ранним числом, чем дата утверждения измененной финансовой отчетности к выпуску.

Действия аудитора при внесении изменений в отчетность

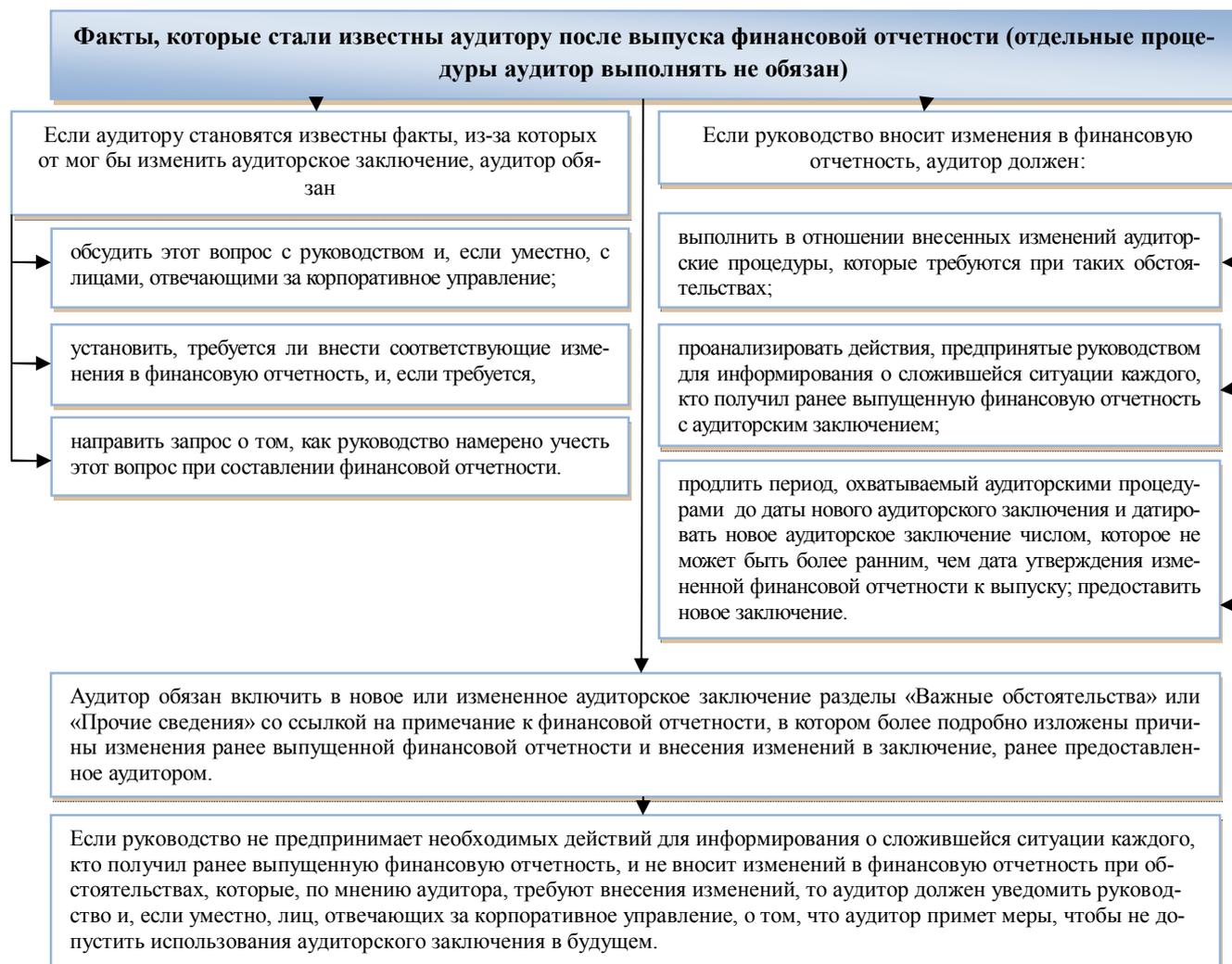
внести изменения в аудиторское заключение, указав в нем дополнительную дату, относящуюся только к внесенным в отчетность изменениям, и тем самым указывая, что аудитор ограничил процедуры в отношении событий после отчетной даты исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к отчетности; либо

предоставить новое аудиторское заключение или измененное аудиторское заключение, которое в разделе «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» содержит заявление о том, что аудиторские процедуры в отношении событий после отчетной даты ограничены исключительно процедурами в отношении изменений в финансовой отчетности, описанных в соответствующем примечании к финансовой отчетности.

Действия аудитора, если руководство не вносит изменения, когда требуются

если аудиторское заключение еще не было предоставлено организации, аудитор должен модифицировать мнение в соответствии с требованиями МСА 705 и затем предоставить аудиторское заключение;

если аудиторское заключение уже было предоставлено организации, аудитор должен уведомить руководство, а также лиц, отвечающих за корпоративное управление, о том, что они не должны выпускать финансовую отчетность, предназначенную для третьих лиц, до тех пор, пока в нее не будут внесены необходимые изменения (при выпуске без разрешения, необходимо прибегнуть к услугам юриста).



Контрольные вопросы:

1. Какие типы событий после отчетной даты существуют?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 560 «События после отчетной даты?»
3. Дайте определение понятию «события после отчетной даты».
4. Какие существуют обязательства аудитора, если ему становятся известными факты в отношении событий после даты заключения, влияющие на его мнение в заключении?
5. В случае внесения изменений руководством после даты подписания заключения и до выпуска отчетности
5. Какие действия должен выполнить аудитор, если после даты заключения, но до даты выпуска финансовой отчетности изменяются показатели финансовой отчетности?

6. Что обязан сделать аудитор если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, из-за которого он мог бы изменить аудиторское заключение, если бы этот факт был известен ему на дату данного заключения?

7. Перечислите вопросы, которые должны помочь аудитору в установлении наличия событий после отчетной даты, оказывающих существенное влияние на отчетность.

8. Что подразумевается под датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, датой аудиторского заключения, датой выпуска финансовой отчетности?

Тестовые задания:

1. Действия аудитор при оценке наличия событий после отчетной даты и их влияния на данных финансовой отчетности раскрывает МСА?

- А) МСА 560;
- Б) МСА 540;
- В) МСА 500.

2. «Дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью» - это:

- А) дата утверждения финансовой отчетности к выпуску;
- Б) дата аудиторского заключения;
- В) дата утверждения финансовой отчетности к выпуску.

3. Что должен сделать аудитор, если руководство не реагирует должным образом на информирование каждого, кто получил отчетность в ситуациях, требующих внесения изменения:

А) уведомить руководство и, если уместно, органов корпоративного управления о том, что аудитор примет меры по недопущению использования заключения;

- Б) продолжить подготовку аудиторского заключения;
- В) принять мнение предшествующего аудитора.

4. Процедуры, назначением которых является получение доказательств достаточного и надлежащего характера, свидетельствующих о выявлении событий, имевших место между датой отчетности и датой аудиторского заключения и требующих корректировок, включают:

А) изучение учетной политики организации.

Б) детальная проверка и тестирование остатков между окончанием отчетного периода и датой заключения;

В) изучение предшествующего мнения аудитора.

5. В чем заключаются обязательства руководства перед аудитором при применении МСА 560?

А) предоставление письменных заявлений;

Б) предоставление всей требуемой информации;

В) информирования о фактах, известных руководству между датой заключения и датой выпуска отчетности и оказавших влияние на показатели отчетности.

6. Какие действия аудитор обязан запланировать и провести, если после выпуска отчетности обнаружены факты, изменяющие мнение в аудиторском заключении?

А) определить необходимость внесения изменений в финансовую отчетность, а также запросить у руководства о намерениях учета данного обстоятельства при формировании отчетности;

Б) определить, нет ли необходимости изменять отчетность, запросить у руководства сведения о методах внесения корректировок;

В) данный вопрос не требует обсуждения с руководством.

7. Выберите разделы, включаемые аудитором в скорректированное аудиторское заключение в случае обнаружения события после отчетной даты после выпуска отчетности:

А) «Аналитическая часть» и ссылка на примечание к отчетности, в котором детально излагаются причины изменения ранее выпущенной финансовой отчетности и изменений в заключение, ранее предоставленное аудитором;

Б) «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» со ссылкой на примечание к отчетности, в котором детально излагаются причины изменения ранее выпущенной финансовой отчетности и внесения изменений в заключение, ранее предоставленное аудитором;

В) «Масштаб проверки» со ссылкой на примечание к отчетности.

8. Аудитор обнаружил событие, которое произошло после даты подписания заключения и до даты выпуска отчетности. Данное обстоятельство влияет на мнение в аудиторском заключении. Что должен сделать аудитор?

А) определить необходимость внесения изменений в финансовую отчетность, а также запросить у руководства о намерениях учета данного обстоятельства при формировании отчетности;

Б) данный вопрос предполагает обязанность обсудить с руководством и органами корпоративного управления;

В) данный вопрос не требует обсуждения с руководством.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Концепция подготовки отчетности содержит события, подтверждающие наличие обстоятельств как на отчетную дату, так и после ее			
Аудитор не несет ответственности за необнаруженные события после отчетной даты и до даты подписания аудиторского заключения, которые возможно потребуют корректировок и раскрытия			
Аудитор обязан провести процедуры также и после выпуска финансовой отчетности			
Аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем дата получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств			
Аудитор может не разрешить выпуск финансовой отчетности и обязан уведомить третьих лиц о своем запрете			
Порядок действий аудитора зависит от прав и обязательств в случае, когда руководство и собственники не предприняли меры по применению аудиторского заключения в отношении финансовой отчетности, которая не должна была быть выпущена			
Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску - дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью			
Аудитору необходимо собрать и проанализировать доказательства в части событий между отчетной датой и датой заключения, отражения событий после отчетной даты в приложении к финансовой отчетности, а также запланировать и проверки процедуры в ответ на ставшие известными факты после подписания заключения			

3.10. МСА 570 «Непрерывность деятельности»

В случаях, когда применяется МСА 701, вопросы, касающиеся непрерывности деятельности, могут быть определены в качестве ключевых вопросов аудита, и поясняет, что существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые **могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность**, по своей сути является **ключевым вопросом** аудита

На основе **принципа непрерывности** деятельности финансовая отчетность составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Факторы, оказывающие влияние на суждение в отношении будущих событий и условий:

Степень неопределенности значительно возрастает по мере удаленности во времени момента возникновения в будущем такого события или условия либо их результата;

воздействие размер организации и сложность выполняемых ею операций, характер и условия ведения бизнеса, а также степень влияния на нее внешних факторов;

информация, имеющаяся на момент вынесения суждения

Цели аудитора:

получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и сделать вывод в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в учете, при подготовке отчетности;

сделать на основании полученных аудиторских доказательств вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность;

сформировать аудиторское заключение

Установить, проводило ли руководство предварительную оценку способности продолжать непрерывно свою деятельность

Проводилась

обсудить эту оценку с руководством организации и установить, выявило ли руководство события или условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, обсудить с руководством ответные действия;

Не проводилась

обсудить с руководством основание для планируемого применения принципа непрерывности, используемого в учете, и выяснить у руководства, имеют ли место события и условия, которые в отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

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

При выявлении условий и событий, вызывающих сомнения в продолжении непрерывности деятельности («существенная неопределенность») следует провести дополнительные процедуры

Запрос руководству о проведении оценки непрерывности

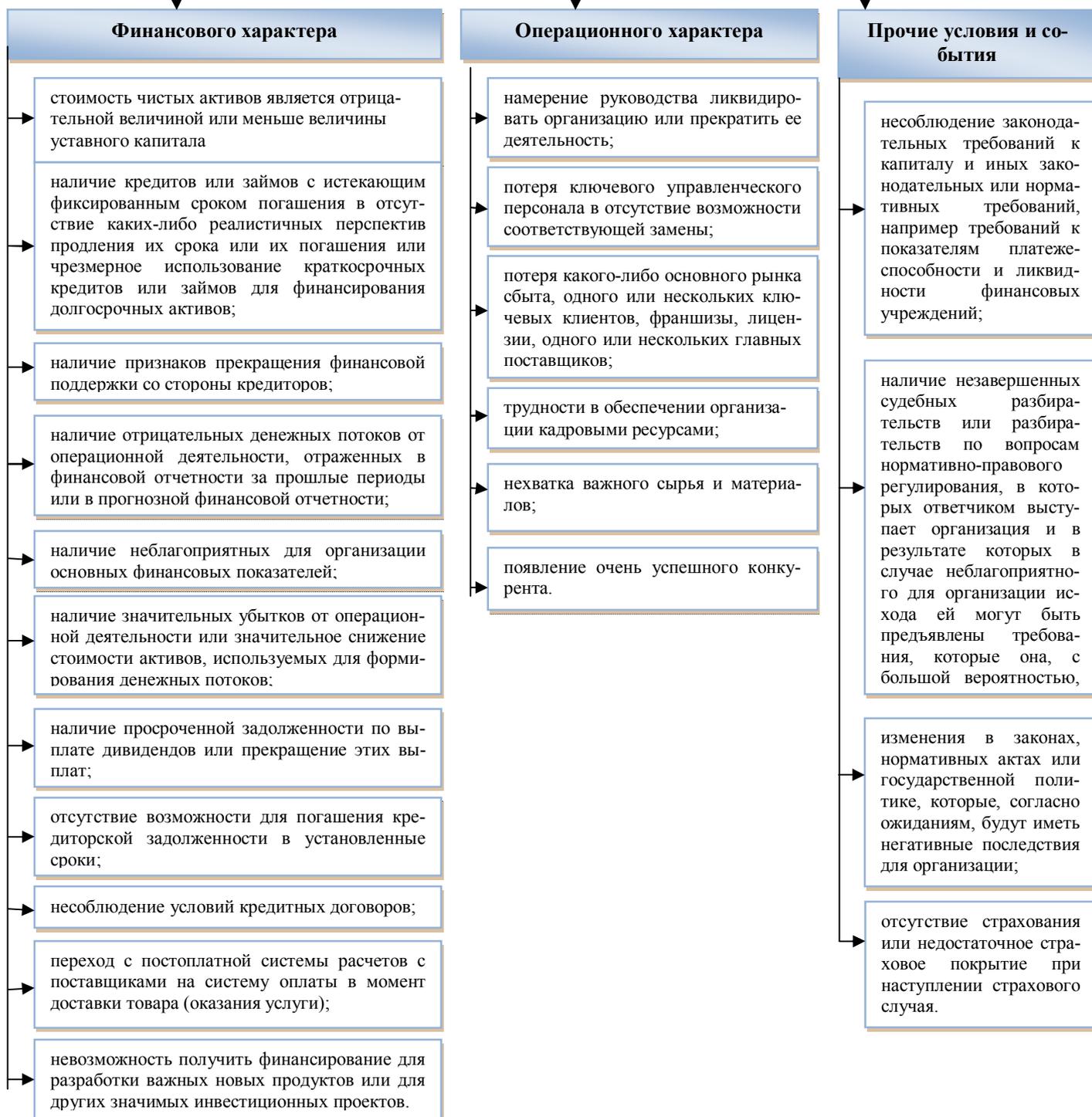
Рассмотрение планов относительно будущих событий, анализ вероятности реализации планов, возможности их выполнения (привлечения займов, реструктуризации долга, сокращение расходов, увеличение капитала)

Оценка надежности данных при подготовке прогноза денежных средств, выявление фактов, подтверждающих предпосылки, лежащие в основу прогноза

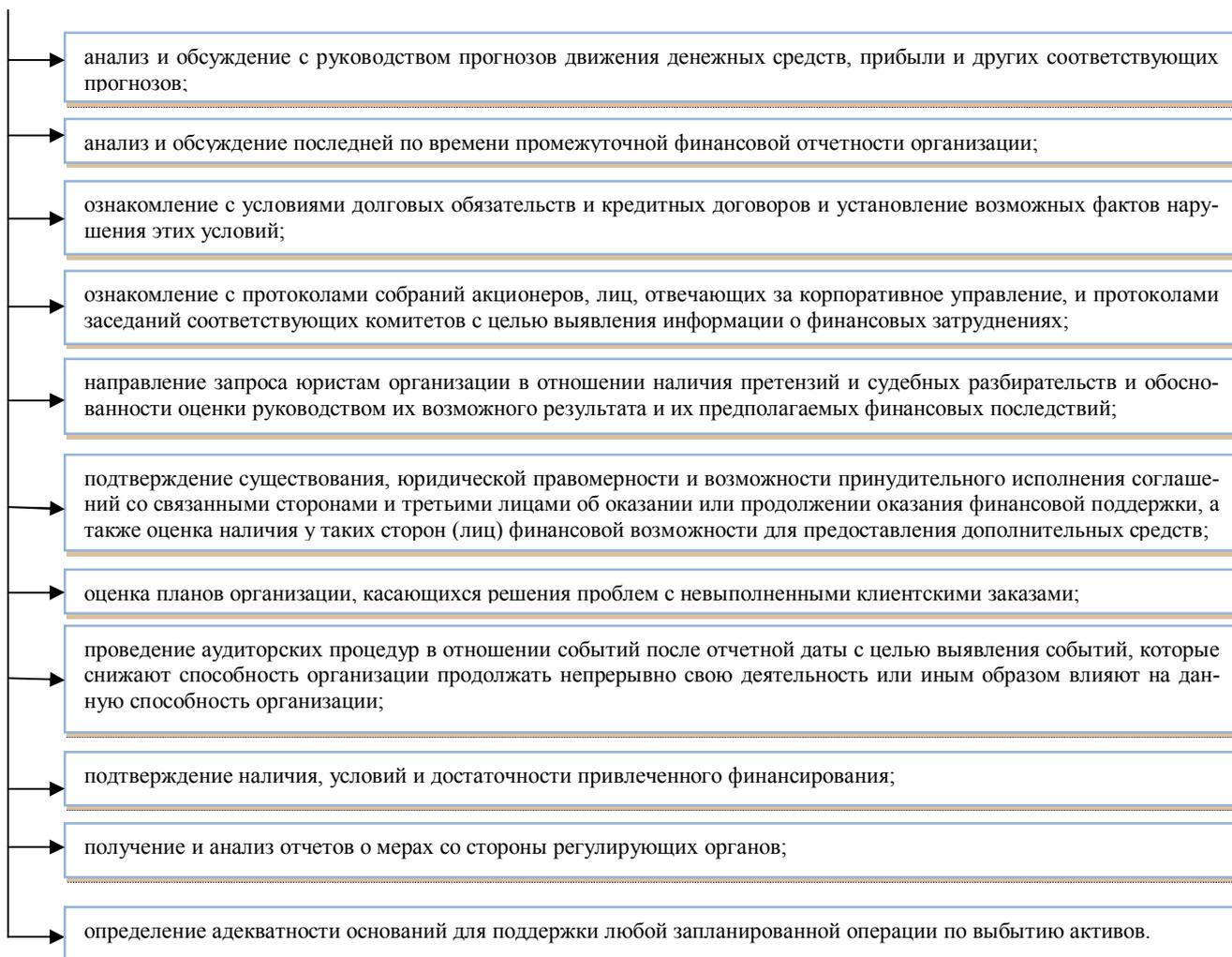
Наличие дополнительных фактов или информации, о которых стало известно после даты проведения оценки руководством

Запрос с целью получения письменных заявлений от руководства в отношении планируемых будущих действий и практической возможности выполнения этих планов

События или условия, которые могут вызывать значительные сомнения в непрерывности деятельности



Дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий



Если аудитор сделал вывод о том, что применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, в данных обстоятельствах правомерно, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор должен

адекватно ли раскрыта в финансовой отчетности информация об основных событиях или условиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, а также планы руководства в отношении таких условий или событий

четко ли раскрыт в финансовой отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и, следовательно, что организация может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

Последствия для аудиторского заключения

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в учете, неправомерно

Отрицательное мнение (или мнение с оговоркой)

Раскрытие адекватное, но необходимо обратить внимание пользователей на альтернативный вариант

Абзац «Важные обстоятельства»

Контрольные вопросы:

1. В чем заключается принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете?
2. В чем заключается ответственность аудитора за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность?
3. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 570 «Непрерывность деятельности»?
4. В чем заключается рассмотрение аудитором оценки, выполненной руководством в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность?
5. Что должны включать дополнительные аудиторские процедуры, проводимые при выявлении определенных событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность?
6. Приведите примеры дополнительных аудиторских процедур, проводимые при выявлении определенных событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.
7. Какие выводы должен сделать аудитор о способности организации продолжать непрерывно свою деятельность?
8. Приведите примеры событий или условий финансового характера, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.
9. Приведите примеры событий или условий, связанные с операционной деятельностью и которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность.
10. В чем заключается особенность рассмотрения оценки, выполненной руководством, о способности малых организаций продолжать непрерывно свою деятельность?

11. В чем заключается информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, при оценке аудитором способности организации непрерывно продолжать свою деятельность?

12. В чем заключается оценка адекватности раскрытой информации в случае, если выявлены определенные события или условия и имеется существенная неопределенность?

Тестовые задания:

1. Обязанности аудитора в ходе аудита финансовой отчетности, относящиеся к вопросу непрерывности деятельности, и соответствующие последствия для аудиторского заключения устанавливает:

А) МСА 560;

Б) МСА 540;

В) МСА 570.

2. Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен:

А) выразить немодифицированное мнение;

Б) выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»;

В) в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности».

3. Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен:

А) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705;

Б) выразить положительное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с МСА 705;

В) в аудиторском заключении в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)» констатировать отсутствие суще-

ственной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

4. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, должно включать в себя предоставление следующих сведений:

А) создают ли события или условия ситуацию существенной определенности.

Б) неадекватно ли раскрыта соответствующая информация в финансовой отчетности;

В) является ли применение руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, правомерным при подготовке финансовой отчетности.

5. В случае значительной задержки в утверждении финансовой отчетности после отчетной даты руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор должен:

А) направить запрос, чтобы получить объяснение причин такой задержки;

Б) уведомить об этом правоохранительные органы;

В) продолжить процедуру проверки.

6. Оценка запланированных будущих действий руководства может включать в себя:

А) изучение бизнес-планов организации;

Б) направление запроса руководству в отношении запланированных им будущих действий;

В) изучение плановых показателей организации.

7. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценка аудитором того, обеспечено ли в финансовой отчетности достоверное представление информации, включает в себя:

А) изучение заключения предшествующего аудитора;

Б) рассмотрение учетной политики организации;

В) изучение, каким образом отчетность представлена, в какой структуре и какое имеет содержание, содержит ли примечания, обеспечивает ли достоверное представление.

8. Примером события или условия финансового характера, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность:

А) наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;

Б) потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены;

В) изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Оценка руководством способности организации продолжать непрерывно свою деятельность предполагает вынесение суждения в конкретный момент в отношении неопределенных по своей сути будущих результатов каких-либо событий или условий			
На протяжении всего аудита аудитор должен с повышенным вниманием подходить к аудиторским доказательствам, указывающим на то, что имеют место события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность			
При рассмотрении выполненной руководством оценки в отношении способности организации продолжать непрерывно свою деятельность аудитор может охватить другой период, в отношении которого руководство не выполняло свою оценку в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности или в соответствии с законом или нормативным актом, если они предусматривают более длительный период			
Аудитор может не оценивать, получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении правомерности применения руководством принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, при подготовке финансовой отчетности, и сделать вывод относительно правомерности применения этого принципа			
На аудитора ложится обязанность оценки соблюдения концепции адекватного раскрытия в отчетности информации, если установлены события, вызывающие сомнения в соблюдении принципа непрерывности дея-			

тельности и у аудитора отсутствует существенная неопределенность			
Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить положительное мнение			
Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть усилены за счет действия других факторов			
Если аудитор регулируемой организации сочтет необходимым включить в аудиторское заключение ссылку на вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, он может быть обязан проинформировать об этом соответствующие регулирующие, правоохранные или надзорные органы			
Аудитор не обязан проводить какие-либо аудиторские процедуры, кроме направления запроса руководству, для выявления событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, после окончания периода, на который распространяется оценка, выполненная руководством, и который, должен составлять не менее 12 месяцев начиная с отчетной даты.			

3.11. МСА 580 «Письменные заявления»

Письменное заявление – письменное заявление руководства, предоставленное аудитору для подтверждения определенных фактов или для подкрепления других аудиторских доказательств. Являются источником аудиторских доказательств, но не оказывает влияние на характер и объем других аудиторских доказательств

Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или не предоставляет их, это может служить для аудитора предупреждением о возможном наличии одного или нескольких значимых вопросов. Кроме того, если будет запрошено предоставление письменного, а не устного заявления, во многих случаях руководство может отнестись к таким вопросам с большей ответственностью, в результате чего будут предоставлены заявления более высокого качества.

Цель аудитора:

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

подтвердить другие аудиторские доказательства, связанные с финансовой отчетностью или определенными предпосылками составления финансовой отчетности, посредством письменных заявлений, если аудитор счел такое подтверждение необходимым или если оно требуется в соответствии с другими МСА;

предпринять надлежащие действия в ответ на письменные заявления руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также если руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, не предоставят запрошенные аудитором письменные заявления.

Лица, у которых запрашивают письменные заявления

Лица, отвечающие за корпоративное управление

Прочие лица: актуарии, штатные специалисты-инженеры, внутренние юристы (для расчета резервов по судебным искам)

Руководители, ответственные за подготовку финансовой отчетности

Письменное заявление о выполнении обязательств по подготовке финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление

Письменное заявление о предоставлении аудитору всей необходимой информации и обеспечение доступа к ресурсам согласно аудиторского задания

Письменное заявление о том, что все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности

Дополнительные заявления: является ли выбор и применение учетной политики надлежащими, были ли признаны, оценены, представлены или раскрыты статьи, планы, намерения, влияющие на балансовую стоимость, классификацию активов и обязательств, право собственности на активы и контроль над ними, положения законов и нормативных актов и т.п.

Письменные заявления в отношении конкретных предпосылок: осуществление заявленных намерений организации в предыдущих периодах; причины, по которым организация выбрала тот или иной порядок действий; способность организации придерживаться определенного порядка действий; наличие или отсутствие любой другой информации, которая могла бы быть получена в ходе аудита и которая, возможно, не соответствует суждениям или намерениям руководства.

Дата письменных заявлений:

По возможности – максимально приближена к дате аудиторского заключения, но не может быть позже указанной даты, поскольку требуют внесения корректировок или раскрытия информации

Письменные заявления руководства должны охватывать все периоды, на которые имеются указания в аудиторском заключении, поскольку руководство должно еще раз подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются актуальными.

Форма письменных заявлений:

Включены в письмо-представление руководства, адресованное аудитору

Если у аудитора возникают сомнения относительно компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или относительно его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик, то аудитор обязан определить возможное влияние таких сомнений на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом

Если имеются несоответствия между письменными заявлениями и прочими аудиторскими доказательствами, аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры для устранения этого противоречия. Если разрешить противоречие не удастся, аудитор должен пересмотреть оценку компетентности, честности, этических ценностей и добросовестности руководства или его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик и определить возможное влияние данных факторов на достоверность заявлений (письменных или устных) и аудиторских доказательств в целом

При непредставлении запрошенных заявлений аудитор должен:

обсудить этот вопрос с руководством;

провести переоценку добросовестности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом;

принять надлежащие меры, в том числе определить возможное влияние на мнение, выраженное в аудиторском заключении

Отказ от выражения мнения

аудитор приходит к выводу о наличии достаточно серьезных сомнений в честности руководства, в связи с чем письменные заявления, не являются достоверными, или

руководство не предоставило письменных заявлений

Контрольные вопросы:

1. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 580 «Письменные заявления»?
2. Дайте определение понятию «письменное заявление».
3. Назовите дату письменных заявлений и период (периоды), который (которые) они охватывают.
4. В какой форме должны составляться письменные заявления?

5. Что обязан сделать аудитор, если возникают сомнения относительно достоверности письменных заявлений?

6. Что должен сделать аудитор в случае не предоставления руководством запрошенных письменных заявлений?

7. Какие выводы должен сделать аудитор о способности организации продолжать непрерывно свою деятельность?

8. У каких руководителей запрашиваются письменные заявления?

9. Какие прочие письменные заявления, помимо письменных заявлений, касающихся обязанностей руководства, аудитор может запросить и в чем они заключаются?

10. В чем заключается роль использования письменных заявлений в качестве аудиторских доказательств?

Тестовые задания:

1. Обязанности аудитора, касающиеся получения письменных заявлений от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе аудита финансовой отчетности устанавливает:

А) МСА 580;

Б) МСА 540;

В) МСА 570.

2. Аудитор должен запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что:

А) учетная политика соответствует требованиям законодательства;

Б) не все операции были отражены в учете и представлены в финансовой отчетности;

В) руководство предоставило аудитору всю необходимую информацию и доступ к ресурсам, как того требуют условия аудиторского задания.

3. В случае не предоставления руководством запрошенных письменных заявлений аудитор должен:

А) обсудить этот вопрос с правоохранительными органами;

Б) провести переоценку добросовестности руководства и оценить возможное влияние данных обстоятельств на достоверность заявлений (как устных, так и письменных) и аудиторских доказательств в целом;

В) в аудиторском заключении в разделе констатировать не предоставление руководством запрошенных письменных заявлений.

4. Какой период должны охватывать письменные заявления руководства:

А) все периоды, на которые имеются указания в аудиторском заключении, поскольку руководство должно еще раз подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются актуальными;

Б) только предыдущие периоды;

В) только текущие период.

5. В случае выявления несоответствий между одним или несколькими из письменных заявлений и аудиторскими доказательствами, полученными из другого источника, аудитор может:

А) прекратить проведение аудиторской проверки;

Б) проанализировать, остается ли актуальной оценка рисков, и, если нет, пересмотреть оценку рисков и определить характер, сроки выполнения и объем дальнейших аудиторских процедур, чтобы предпринять действия в ответ на оцененные риски;

В) уведомить об этом лиц, отвечающих за корпоративное управление.

6. Если руководство вносит изменения в запрошенные письменные заявления или не предоставляет их, это может служить:

А) предупреждением для аудитора о возможном наличии одного или нескольких значимых вопросов;

Б) основанием для пересмотра аудиторского заключения;

В) поводом для обращения в правоохранительные органы.

7. Дополнительные письменные заявления в отношении финансовой отчетности могут касаться вопросов:

А) были ли признаны, оценены, представлены или раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые не могут повлиять на финансовую отчетность, в том числе несоблюдение таких положений, если это необходимо в рамках соответствующей концепции;

Б) были ли не признаны, не оценены, не представлены или не раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности планы или намерения, которые могут повлиять на балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, если это необходимо в рамках соответствующей концепции;

В) являются ли выбор и применение учетной политики надлежащими.

8. При получении доказательств в отношении суждений или намерений либо при оценке данных суждений и намерений аудитор может рассмотреть один или несколько из приведенных ниже вопросов:

А) наличие или отсутствие любой другой информации, которая не могла бы быть получена в ходе аудита и которая, возможно, соответствует суждениям или намерениям руководства;

Б) причины, по которым организация выбрала тот или иной порядок действий;

В) осуществление заявленных намерений организации в текущем периоде.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Письменные заявления дают аудитору необходимые аудиторские доказательства, однако сами по себе они не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении тех вопросов, которые в них рассматриваются			
Аудитор должен направить руководству запрос, чтобы руководство предоставило письменное заявление, опровергающее, что оно выполнило свои обязанности по подготовке финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление, как того требуют условия аудиторского задания			
Письменные заявления руководства должны составляться в форме письма-представления руководства, которое адресовано аудитору			
С учетом того, что письменные заявления руководства являются не-			

обходимым аудиторским доказательством, аудиторское мнение не может быть выражено ранее даты письменного заявления руководства, а аудиторское заключение не может быть датировано более ранним числом, чем эта дата			
Аудитор и руководство не могут договариваться о формулировке письменного заявления, в котором уточняется информация в отношении письменных заявлений за предыдущие периоды и указано, имели ли место какие-либо изменения, касающиеся таких заявлений и, если да, какие именно.			
Официальное заявление о соблюдении законов или нормативных актов или об утверждении финансовой отчетности содержит достаточно информации, позволяющей аудитору удостовериться в том, что все необходимые заявления были сделаны сознательно			
Сомнения в отношении компетентности, честности, этических ценностей или добросовестности руководства либо в отношении его стремления к достижению или обеспечению достижения этих характеристик могут стать основанием для вывода аудитора о том, что степень риска искажений со стороны руководства в финансовой отчетности такова, что проведение аудита невозможно			
В некоторых случаях аудитору, возможно, надлежит получить письменное заявление руководства в отношении определенной предпосылки подготовки финансовой отчетности в период проведения аудита. В этом случае аудитору впоследствии может потребоваться запросить уточненную версию письменного заявления руководства			
Аудитор не может запросить у руководства письменное заявление, в котором будет указано, что аудитор был уведомлен обо всех недостатках системы внутреннего контроля, о которых известно руководству			

3.12. МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»

Компонент – организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в финансовую отчетность группы. **Аудитор компонента** – аудитор, который по поручению команды аудитора группы проводит работу в отношении финансовой информации компонента для целей аудита группы

Группа – все компоненты, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы. В группу всегда входит больше одного компонента. **Аудит группы** – аудит финансовой отчетности группы.

Значительный компонент – компонент, определенный командой аудитора группы, который: имеет индивидуальную финансовую значимость для группы или в силу своего особого характера или обстоятельств с большой вероятностью будет связан со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы. Идентификация компонента по всей вероятности, связанный со значительными рисками существенного искажения, финансовой отчетности группы в силу специфики и обстоятельств. Команда аудитора группы может использовать процент от выбранного контрольного показателя на основе профессионального суждения.

Процесс консолидации: признание, оценка, представление и раскрытие финансовой информации компонентов в финансовой отчетности группы посредством консолидации, пропорциональной консолидации либо использования метода долевого участия или первоначальной стоимости; представление в комбинированной отчетности сводной финансовой информации компонентов, не имеющих материнской организации, но находящихся под общим контролем.

Стандарт, как правило, используется в случаях:

различия в концепциях подготовки финансовой отчетности, применяемых при подготовке финансовой отчетности компонента и финансовой отчетности группы;

различия в аудиторских и иных стандартах, применяемых аудитором компонента и в ходе аудита финансовой отчетности группы;

своевременность завершения аудита финансовой отчетности компонента в соответствии с графиком подготовки отчетности группы.

Цель аудитора

определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности

действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы:

информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках их работы в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;

получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что отчетность группы подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Разграничение ответственности

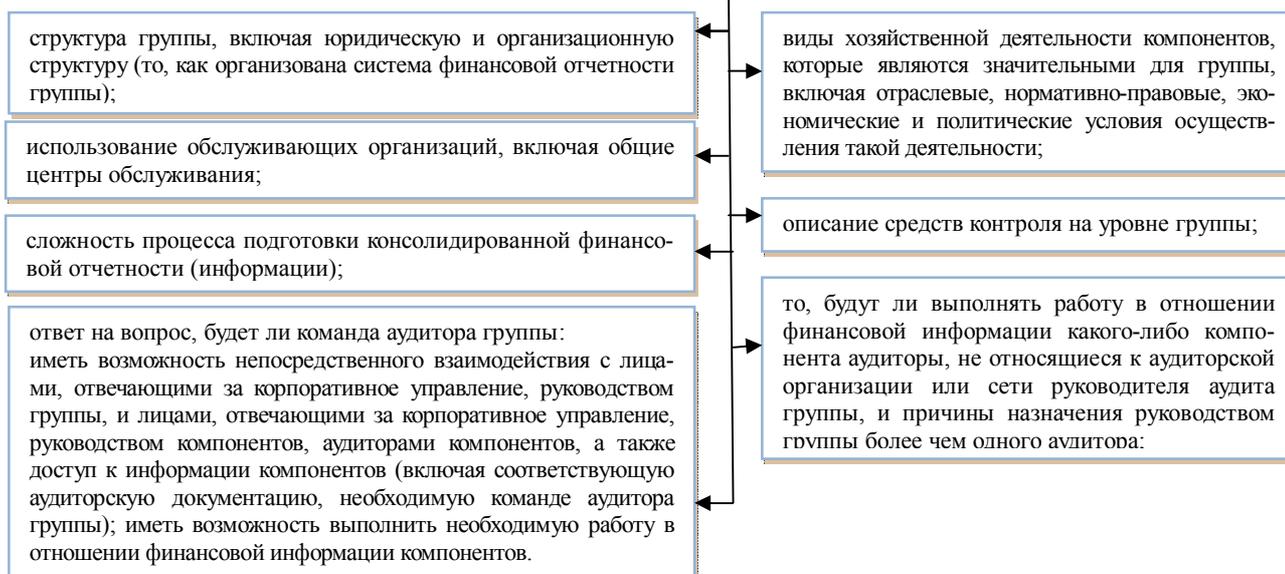
Руководитель аудита группы:

- общее управление, надзор и выполнение задания по аудиту группы;
- соответствие аудиторского заключения;

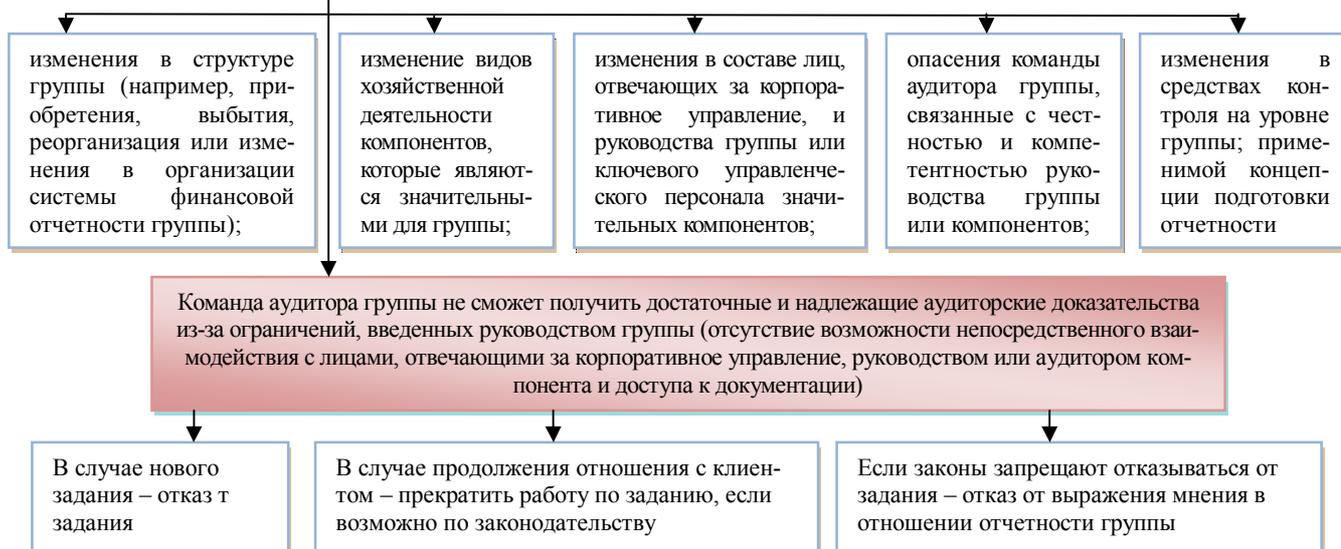
Аудиторы компонентов:

- выполненную работу в отношении финансовой информации компонентов, итоговые результаты, выводы или мнения;

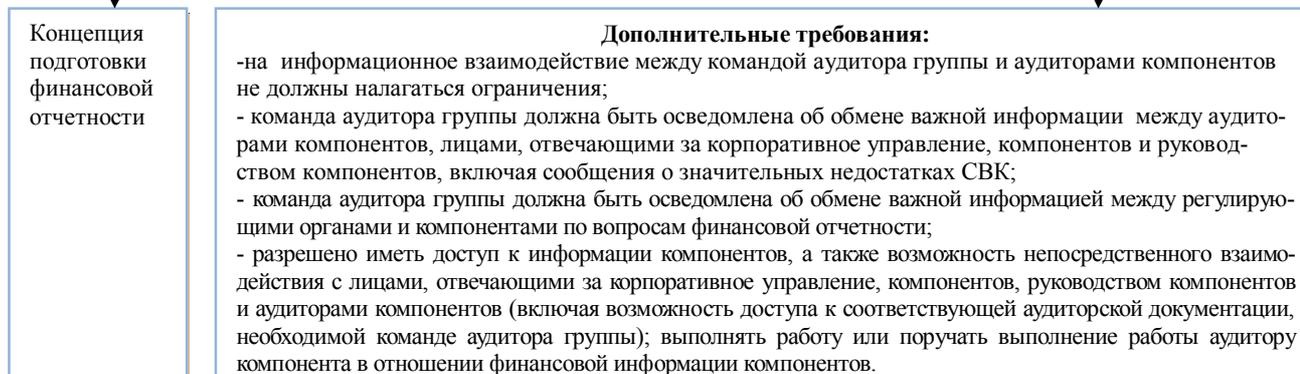
Получение понимания на этапе принятия или продолжения отношений с клиентом

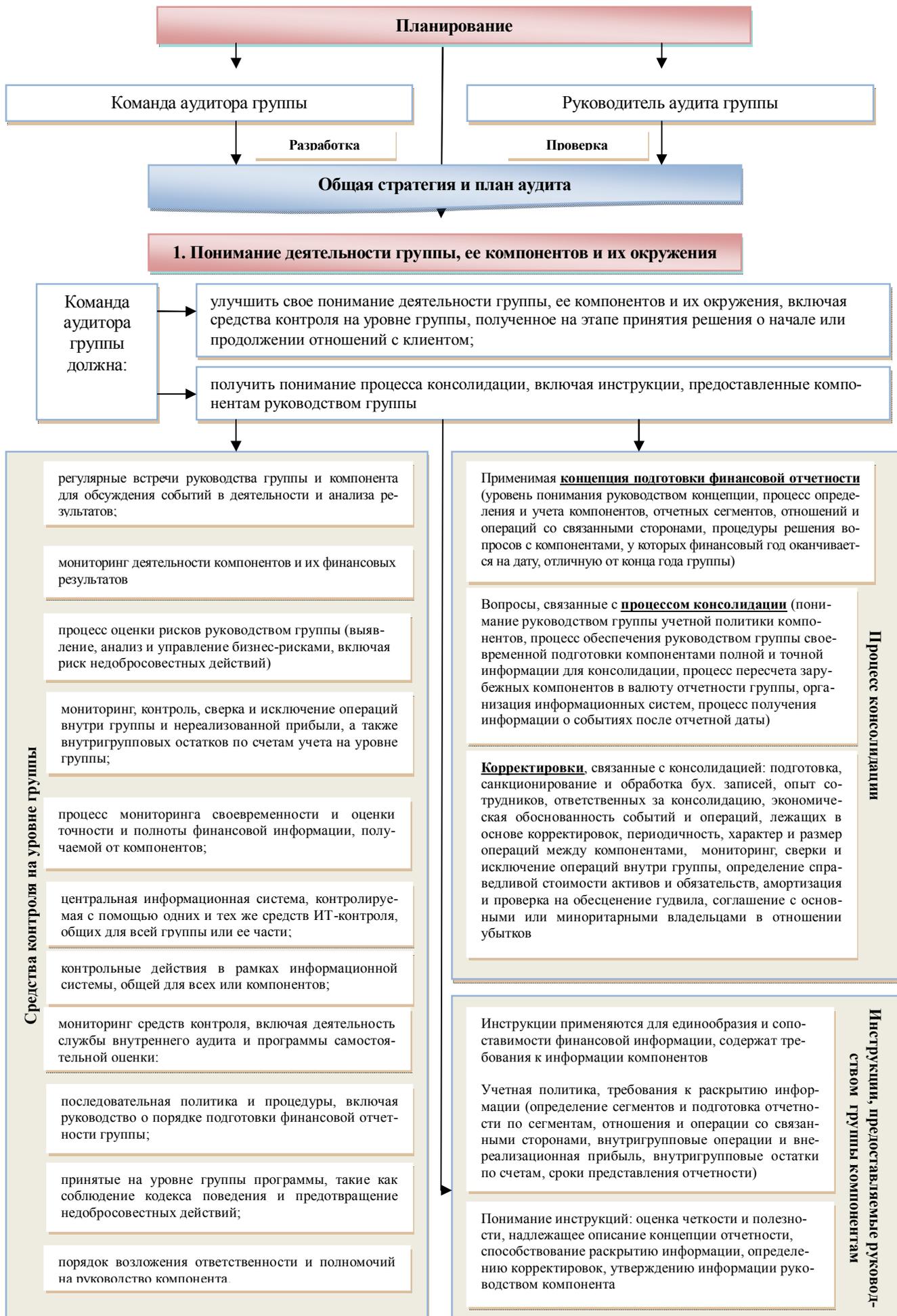


Значительные изменения, влияющие на возможность получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства

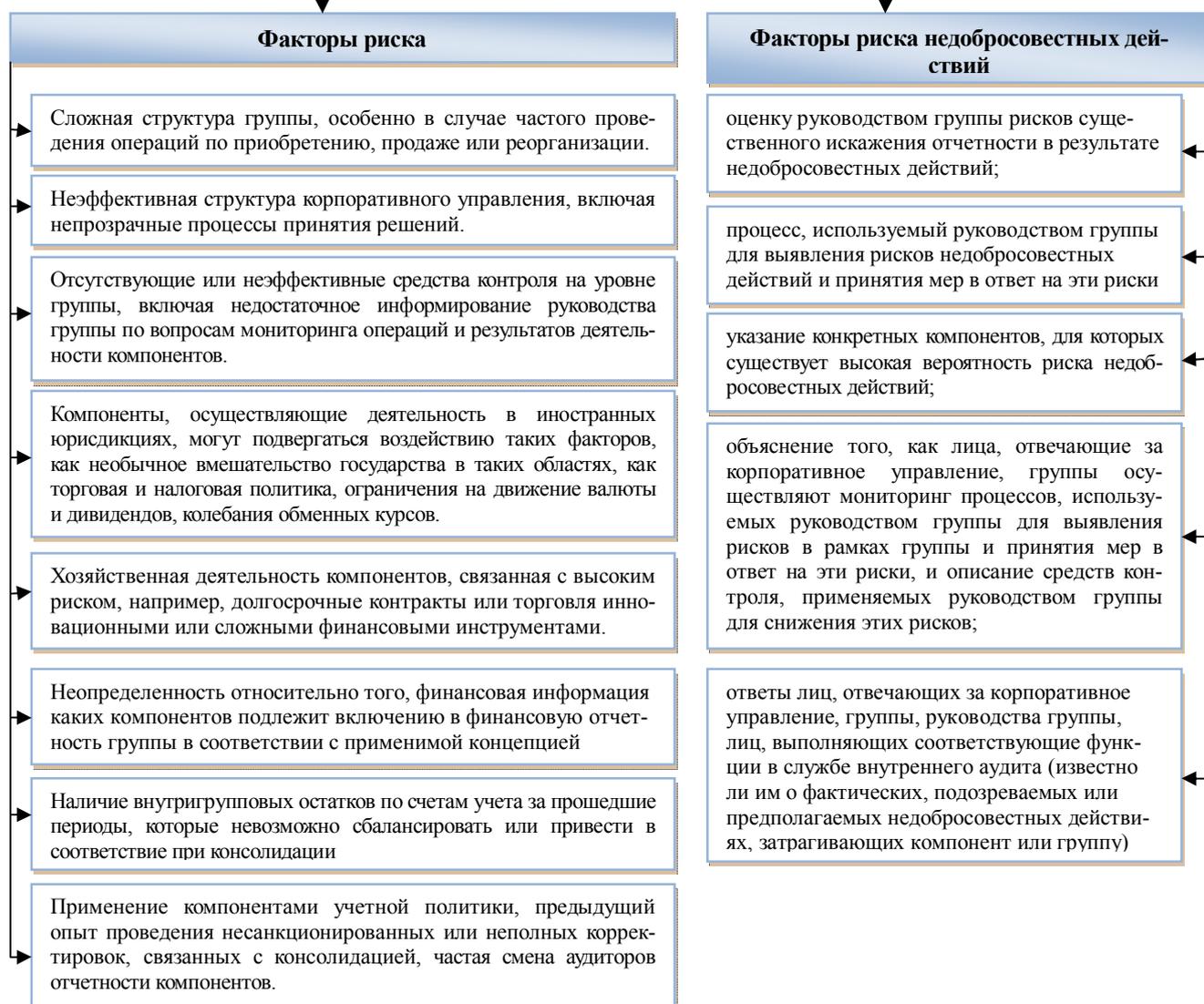


Условия выполнения задания

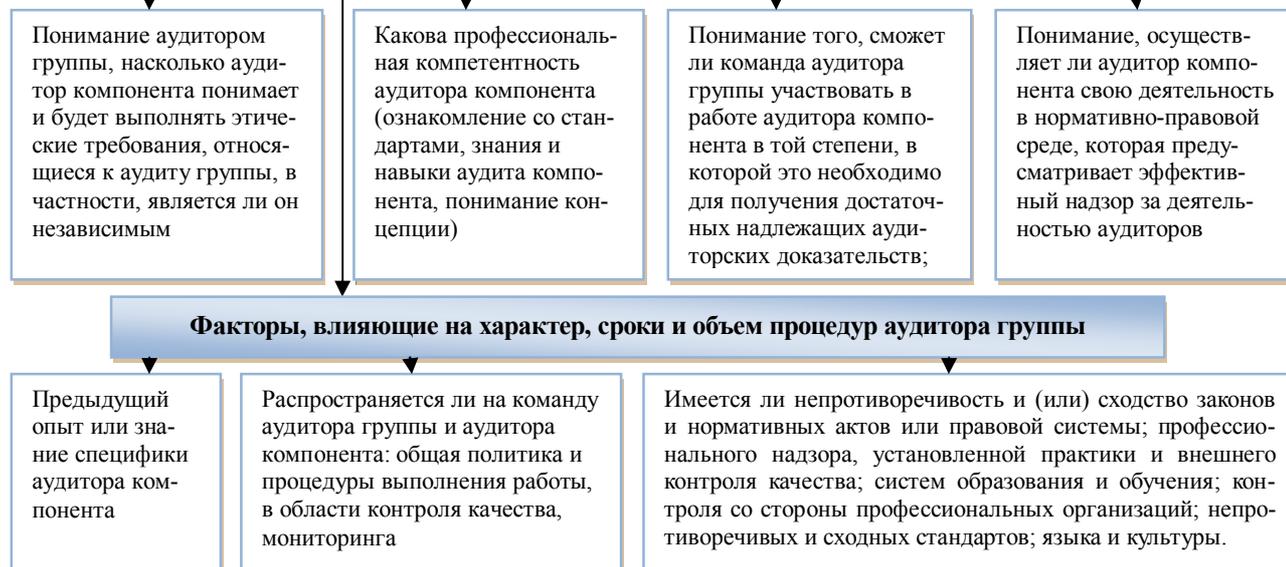




2. Оценка рисков существенных искажений финансовой отчетности группы в силу недобросовестных действий или ошибок



3. Понимание деятельности аудитора компонента (оценка результатов мониторинга системы контроля качества, посещение аудитора компонента, запрос в письменной форме, заполнение анкет, обсуждение деятельности с авторитетной третьей стороной, получение подтверждения от профессиональной организации)



4. Существенность

Существенность для финансовой отчетности группы в целом при разработке общей стратегии аудита группы;

Наличие в финансовой отчетности группы определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, искажение которых на сумму ниже уровня существенности, установленного для отчетности группы в целом, может обоснованно рассматриваться как способное повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании отчетности группы, уровень или уровни существенности, которые будут применяться к указанным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации;

Уровень **существенности компонента для тех компонентов**. В целях снижения до достаточно низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности группы превысит уровень существенности для группы в целом, уровень существенности для компонента должен быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом.

Пороговое значение, выше которого искажения не могут рассцениваться как явно несущественные для финансовой отчетности

5. Принятие мер в ответ на оцененные риски (определение вида работ).

Команда аудитора группы также должна определить характер, сроки и объем своего участия в работе аудиторов компонентов.

Значительные компоненты

Аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для этого компонента.

Аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытий информации, связанных с вероятными значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы

Заданные аудиторские процедуры в отношении значительных рисков существенного искажения финансовой отчетности группы

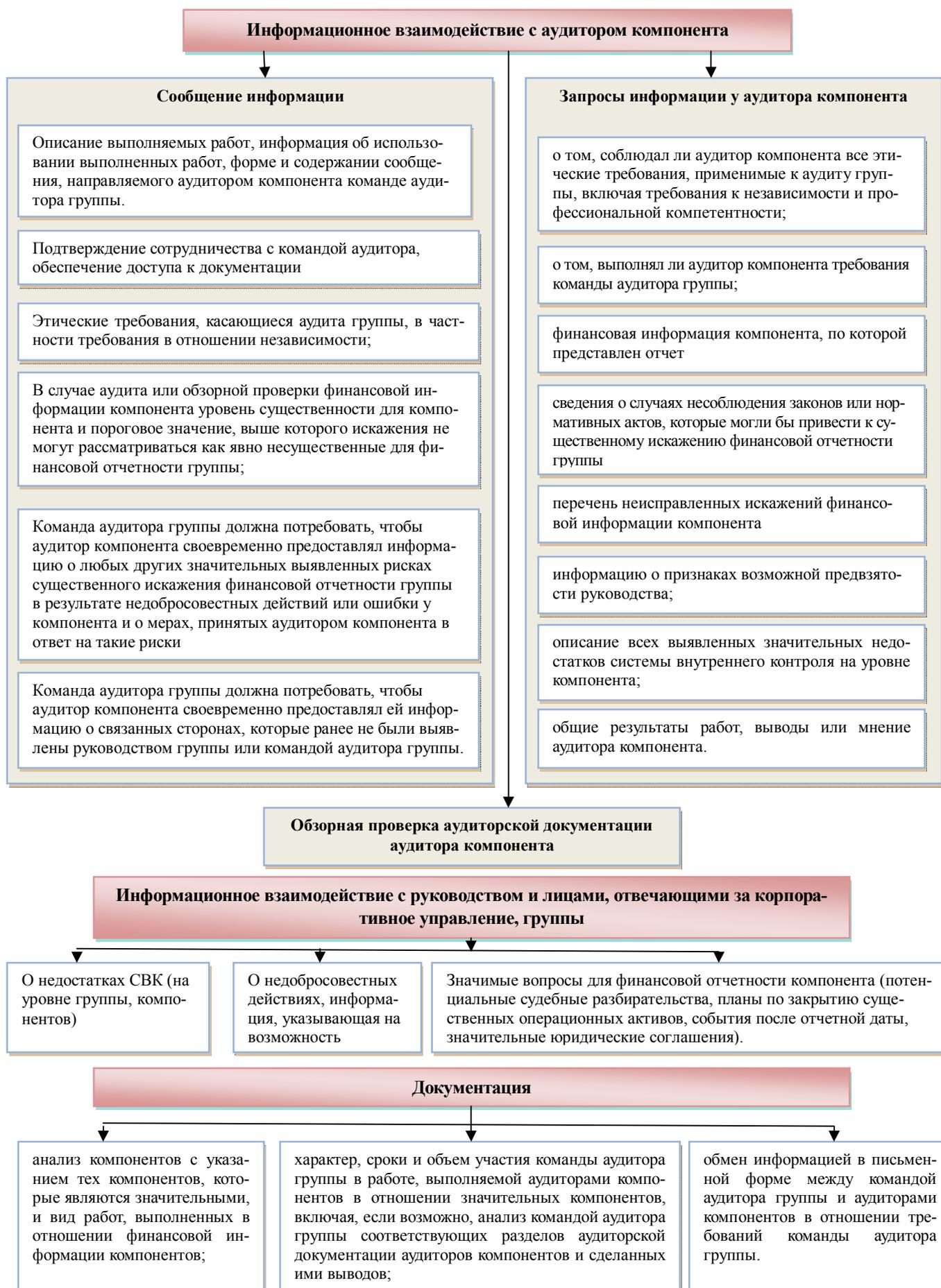
Компоненты не являются значительными

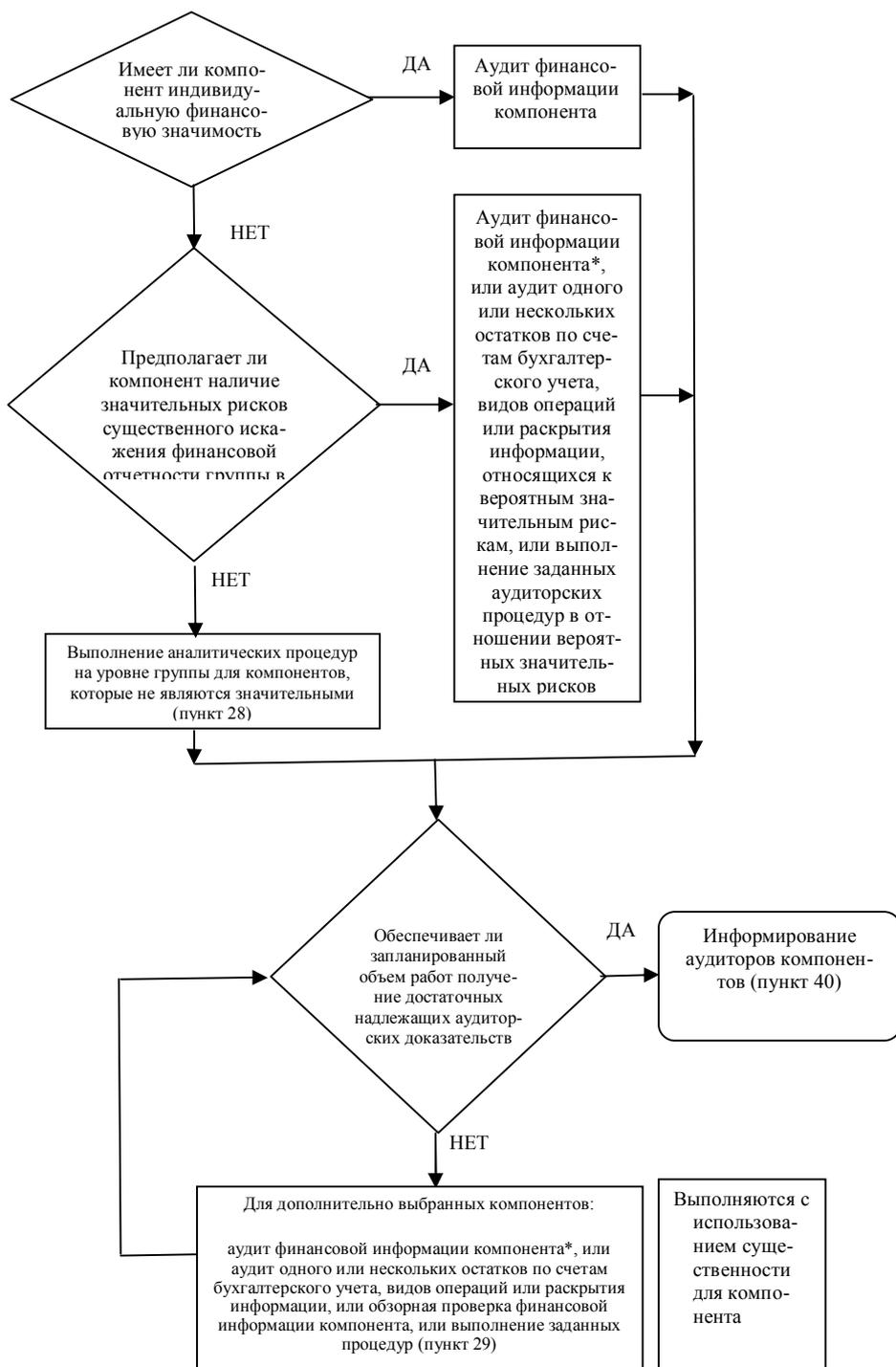
Аналитические процедуры на уровне группы

Факторы, влияющие на выбор компонентов: объем доказательств, которые ожидается получить в отношении финансовой информации значительных компонентов; был ли компонент только что учрежден или приобретен; имели ли место значительные изменения в компоненте; проводила ли служба внутреннего аудита работу в отношении компонента и каково влияние этой работы на аудит группы; используются ли в компонентах единые системы и процессы; операционная эффективность средств контроля на уровне группы; имеются ли необычные колебания, выявленные в результате аналитических процедур на уровне группы; какова индивидуальная финансовая значительность компонента или связанный с ним риск по сравнению с другими компонентами данной категории; требуется ли проведение аудита компонента согласно закону.

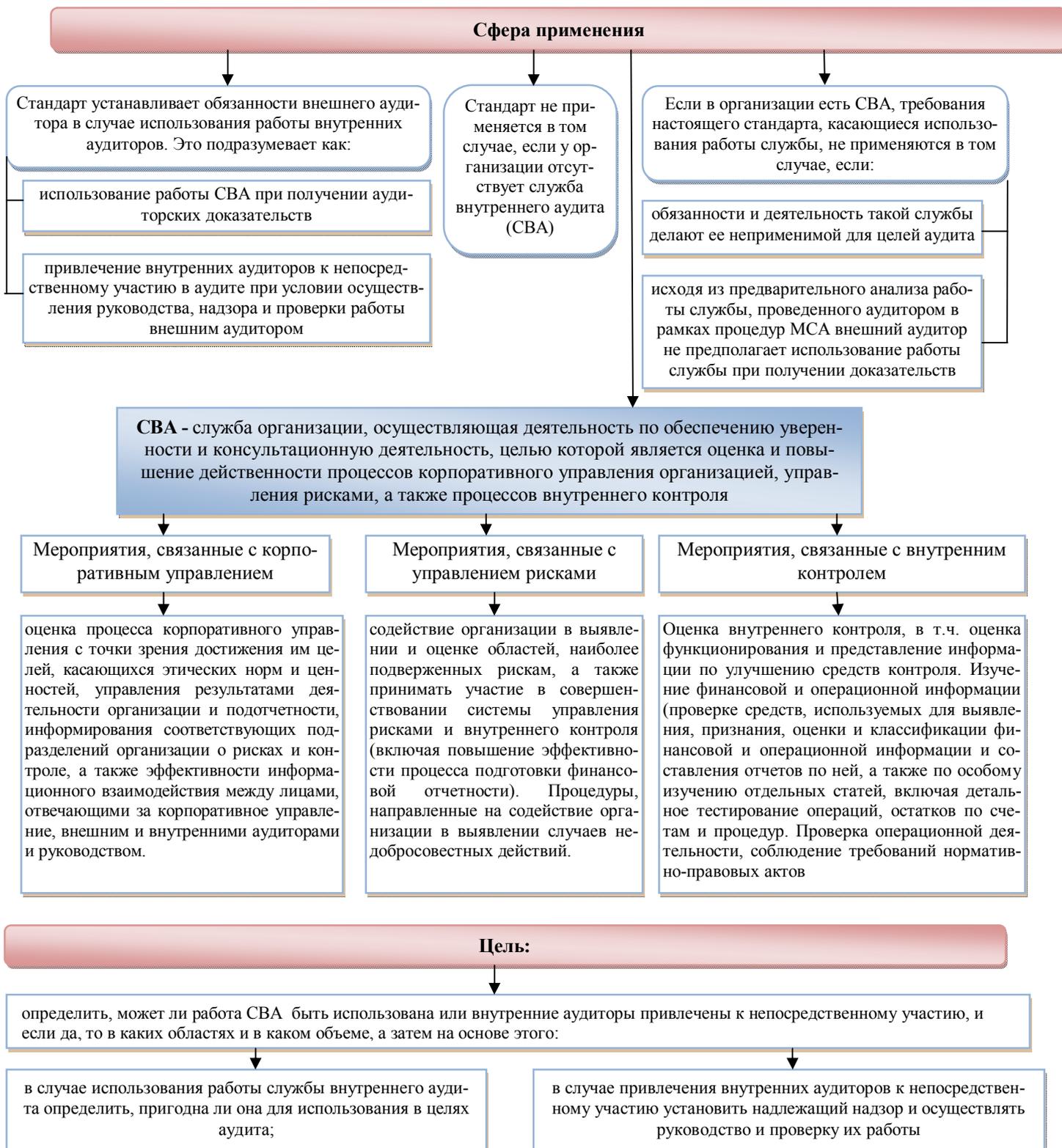
Если команда аудитора группы не считает, что получены достаточные и надлежащие доказательства, то

Выбрать компоненты, которые не являются значительными и выполнить сама или запросить выполнение аудитором компонента: аудит финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента; аудит одного или нескольких остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации; обзорная проверка финансовой информации компонента с использованием уровня существенности для компонента; заданные процедуры.





3.13. МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»



Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких областях и в каком объеме она может быть использована

1. Оценка службы внутреннего аудита

Внешний аудитор определяет, может ли быть использована работа службы внутреннего аудита для целей проводимого им аудита, путем оценки:

того, в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают **объективность** внутренних аудиторов

Насколько статус СВА в организации, включая полномочия и подотчетность службы, обеспечивает ее способность действовать непредвзято, избегать конфликта интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением.

Имеются ли у службы внутреннего аудита обязанности, противоречащие друг другу, например, управляющие или операционные обязанности, не относящиеся к прямой компетенции СВА.

Осуществляют ли лица, отвечающие за корпоративное управление, надзор за принятием решений, связанных с персоналом СВА, например, определением политики вознаграждения.

Существуют ли какие-либо ограничения или запреты, налагаемые на СВА руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, например, касающиеся передачи результатов работы СВА.

Являются ли внутренние аудиторы членами соответствующих профессиональных организаций и налагает ли на них такое членство обязательство по соблюдению профессиональных стандартов, касающихся объективности, или соблюдение таких стандартов предписывается их внутренней политикой.

уровня компетентности службы внутреннего аудита, **профессиональная квалификация**

Обладает ли СВА достаточными и надлежащими ресурсами с учетом размера организации и характера ее деятельности

Приняты ли в организации правила набора, обучения внутренних аудиторов и их назначения на задания по внутреннему аудиту

Прошли ли внутренние аудиторы надлежащее обучение техническим аспектам и обладают ли они достаточной профессиональной квалификацией в области аудита

Наличие у внутреннего аудитора соответствующих профессиональных достижений и опыта, знаний подготовки финансовой отчетности

того, придерживается ли служба внутреннего аудита систематического и упорядоченного подхода, включая контроль качества

Наличие, адекватность и использование в организации зафиксированных документально процедур или руководств по внутреннему аудиту (оценка рисков, рабочие программы, документация и подготовка отчетов, характер и сфера действия которых соответствуют размеру и условиям организации)

Контроль качества со стороны профессиональных организаций

2. Характер и объем работы СВА

Внешний аудитор должен выносить все значимые суждения в ходе выполнения аудиторского задания и для предотвращения ненадлежащего использования работы СВА планировать аудит таким образом, чтобы меньше использовать работу службы и больше выполнять работу самостоятельно в связи с тем, что:

необходимо больше суждений при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур; оценке собранных аудиторских доказательств;

оцененный риск существенных искажений на уровне предпосылок, с учетом рисков, определенных как значительные, выше

статус СВА в организации ниже, а применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов;

уровень квалификации службы внутреннего аудита ниже.

Виды работ, которые могут быть использованы аудитором:

тестирование операционной эффективности средств контроля;

процедуры проверки по существу, предполагающие применение ограниченного проф. суждения;

наблюдение за инвентаризацией запасов;

отслеживание операций через информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности;

тестирование соблюдения нормативных требований.

Чем больше объем профессиональных суждений, которые необходимо применить при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке аудиторских доказательств, тем больше процедур внешнему аудитору придется выполнить самостоятельно.

Значимые суждения включают:

- оценку рисков существенных искажений;
- оценку достаточности выполненных тестов;
- оценку обоснованности использования руководством допущения о непрерывности деятельности;
- оценку значительных оценочных значений;
- оценку адекватности раскрываемой в отчетности информации и других вопросов, оказывающих влияние на аудиторское заключение.

В отношении отдельных остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации – **чем выше оценен риск** существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, **тем больший объем суждений**, как правило, требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и последующей оценке их результатов.

Использование работы СВА

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

Обсуждение планируемого использования работы

- сроки выполнения работы
- характер выполняемой работы
- объем покрытия аудиторскими процедурами
- уровень существенности для финансовой отчетности и для процедур
- предполагаемые методы отбора элементов и размер выборки
- документальное оформление выполненной работы
- процедуры проверки и подготовки отчетов

Координация между внешним аудитом и СВА

- обсуждения проводятся регулярно в течение периода;
- внешний аудитор информирует службу внутреннего аудита о значимых вопросах, способных на нее повлиять
- внешний аудитор получает информацию и имеет доступ к соответствующим отчетам службы внутреннего аудита, а также до его сведения доводятся значимые вопросы для того чтобы у него была возможность проанализировать их последствия для аудиторского задания.

Внешний аудитор должен провести достаточный объем процедур в отношении работы СВА, которую он планирует использовать, для определения пригодности:

насколько работа службы была должным образом спланирована, выполнена, контролировалась, проверялась и оформлялась документально;

были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы на их основе служба была в состоянии сделать разумные выводы;

являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы

Процедуры оценки качества работы

проведение опроса соответствующих лиц в СВА;

наблюдение за процедурами, проводимыми СВА;

изучение плана работы и рабочей документации СВА

Характер и объем аудиторских процедур, проводимых внешним аудитором, должен соответствовать тому, каким образом внешний аудитор оценивает:

объем необходимых профессиональных суждений;

оцененный риск существенного искажения;

уровень профессиональной квалификации службы

то, насколько организационный статус СВА и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

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

существуют значительные угрозы объективности внутреннего аудитора (организационный статус, семейные или иные личные отношения, финансовый интерес и т.п.);

внутренний аудитор не обладает достаточной квалификацией для выполнения соответствующих работ

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

объем профессиональных суждений, необходимых при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур; оценке собранных аудиторских доказательств;

оцененный риск существенного искажения

результаты проведенной оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, которые будут привлечены к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации

Примеры действий и задач, когда нецелесообразно привлекать внутреннего аудитора:

Обсуждение недобросовестных действий

определение необъявленных процедур согласно МСА 240

оценка результатов процедур внешнего подтверждения

Области проф. суждения

Области высокого риска существенного искажения

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

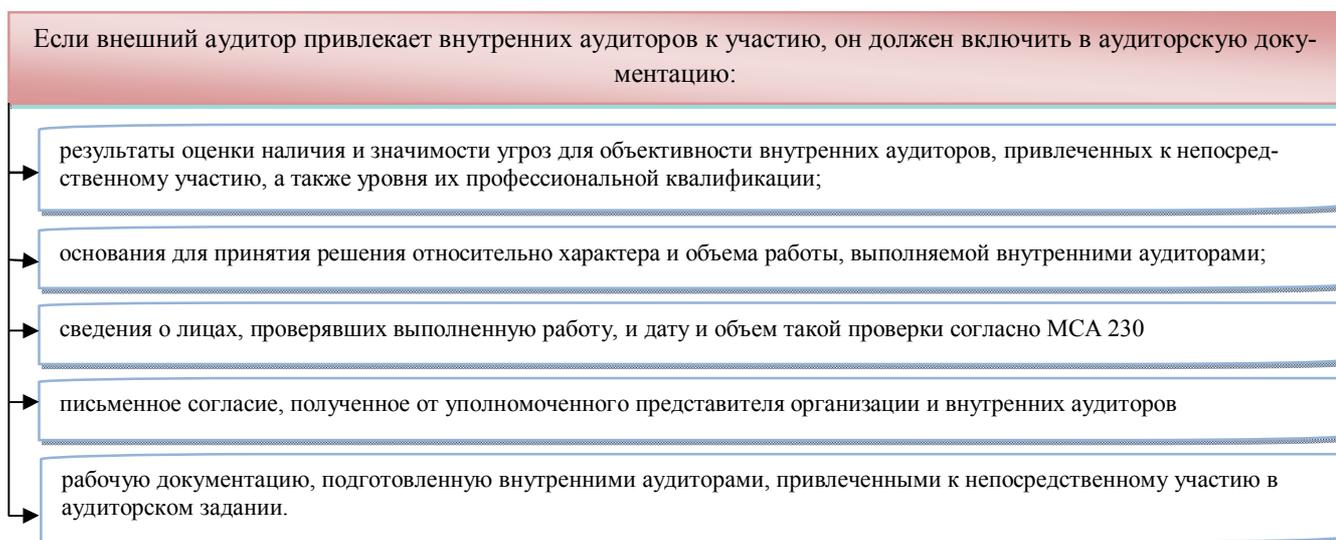
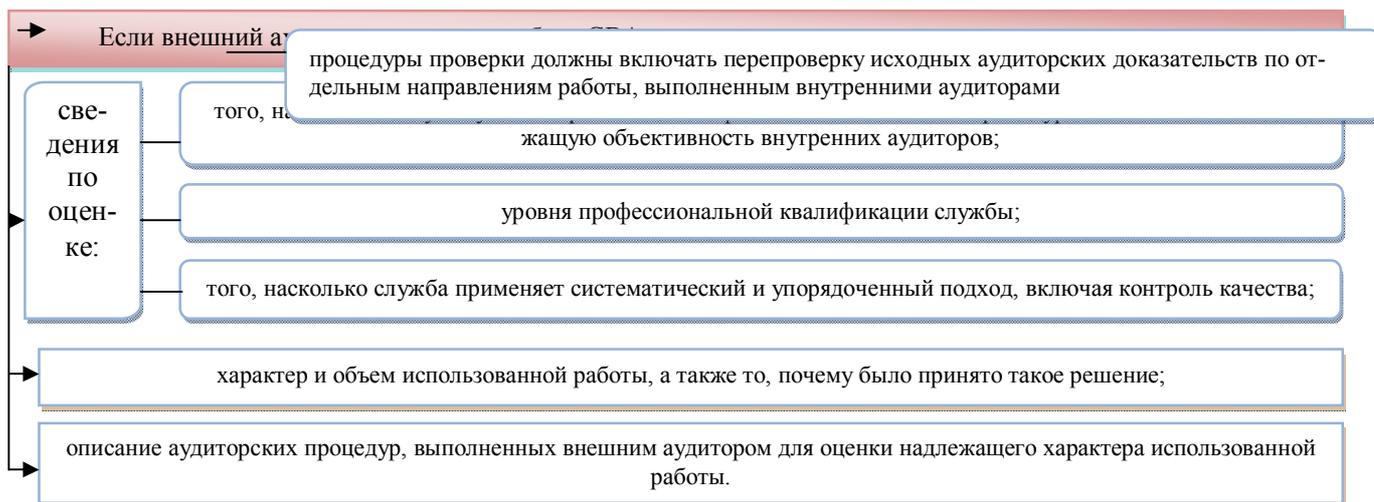
Аудитор должен получить письменное согласие:

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

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

Аудитор должен руководить, осуществлять надзор, проверку работы:

характер, сроки и объем такого руководства, надзора и проверки должны определяться с учетом того, что внутренние аудиторы не являются независимыми лицами по отношению к организации, и соответствовать результатам оценки факторов



Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 610?
2. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 610?
3. Дайте определение понятию «служба внутреннего аудита».
4. Какая информация оценивается аудитором в отношении службы внутреннего аудита и ее работы?
5. Какие сведения указывают на отсутствие необходимости применять информацию, полученную службой внутреннего аудита?
6. Как аудитор определяет характер и объем работы внутреннего аудитора, который применим в ходе формирования выводов о достоверности отчетности?

7. На чем основывается мнение аудитора при принятии решения о привлечении внутренних аудиторов к участию в ходе аудиторских процедур?

8. Перечислите вопросы, исследуемые аудитором для оценки характера, объема работ, полученных службой внутреннего аудита.

9. Какие действия должен выполнить аудитор до момента привлечения к участию в выполнении процедур сотрудников службы внутреннего аудита?

10. Какие сведения должен включить в аудиторскую документацию внешний аудитор, если он использует работу службы внутреннего аудита?

11. Какие сведения должен включить в аудиторскую документацию внешний аудитор, если он привлекает внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите?

12. Перечислите факторы, влияющие на систематичность и последовательность работы службы внутреннего аудита.

13. Какие вопросы необходимо рассмотреть аудитору при обсуждении и координации работы со службой внутреннего аудита?

14. Что должен принимать во внимание при определении надлежащего уровня работы внутреннего аудитора?

Тестовые задания:

1. Аудитор обязан осуществлять планирования работу для уменьшения объема используемой работы службы внутреннего аудита и выносить существенные суждения, поскольку

А) требуется больше субъективных оценок при сборе доказательств;

Б) требуется повышение уровня квалификации сотрудников службы внутреннего аудита;

В) риск искажений, оцененный на уровне предпосылок и в отношении существенных областей, требуется снизить.

2. Характер и объем внешнего аудита соответствует оценке:

А) риска необнаружения;

Б) областей, требующих профессиональных суждений;

В) обеспечения объективности внутреннего аудитора применяемыми политиками и процедурами.

3. Выберите процедуры, выполняемые внутренним аудитором и которые служат базой для выражения мнения для внешнего аудитора:

А) прослеживание операций посредством применения IT-технологий, которые не связаны с формированием отчетности;

Б) тесты средств контроля и оценки операционной эффективности;

В) процедуры на выявление существенных искажений и требующие ограниченных суждений.

4. Значимые суждения, формулируемые внешним аудитором в рамках выполнения аудиторского задания, могут содержать:

А) мнение об обосновании принципа непрерывности деятельности;

Б) мнение о незначимых оценочных значений;

В) мнение в отношении рисков средств контроля.

5. Какие вопросы изучаются и обсуждаются при планировании скоординированной работы внешнего и внутреннего аудита:

А) учетная политика, соответствующая требованиям нормативно-правовых актов;

Б) существенность, необходимая для реализации процедур в ходе аудиторской проверки;

В) срок и конкретный момент выполнения процедур.

6. Когда координация между внутренним и внешним аудитором будет выступать эффективной?

А) при не регулярном обсуждении в течении периода;

Б) отсутствия информирования внутренних аудиторов о значимых вопросах, влияющих на важные аспекты аудита;

В) обеспечение доступности к результатам проверок, организованных и проведенных службой внутреннего аудита, доведение до сведения вопросов,

которые привлекли внимание и анализ последствий полученной информации для выполнения задания.

7. Какие факторы ведут к угрозе потери объективности?

А) организационный статус службы внутреннего аудита, политика и процедуры, применяемые с целью достижения объективности;

Б) взаимосвязи с теми подразделениями, которые не имеют отношения к выполнению аудита;

В) отсутствие заинтересованности, вознаграждений, которые получают на условиях, которые действуют также и к другим работникам.

8. Какие процедуры могут помочь аудитору оценить качество проведенного внутреннего аудита?

А) опрос лиц, которые не имеют отношение к СВА;

Б) наблюдение за процедурами, реализуемыми СВА;

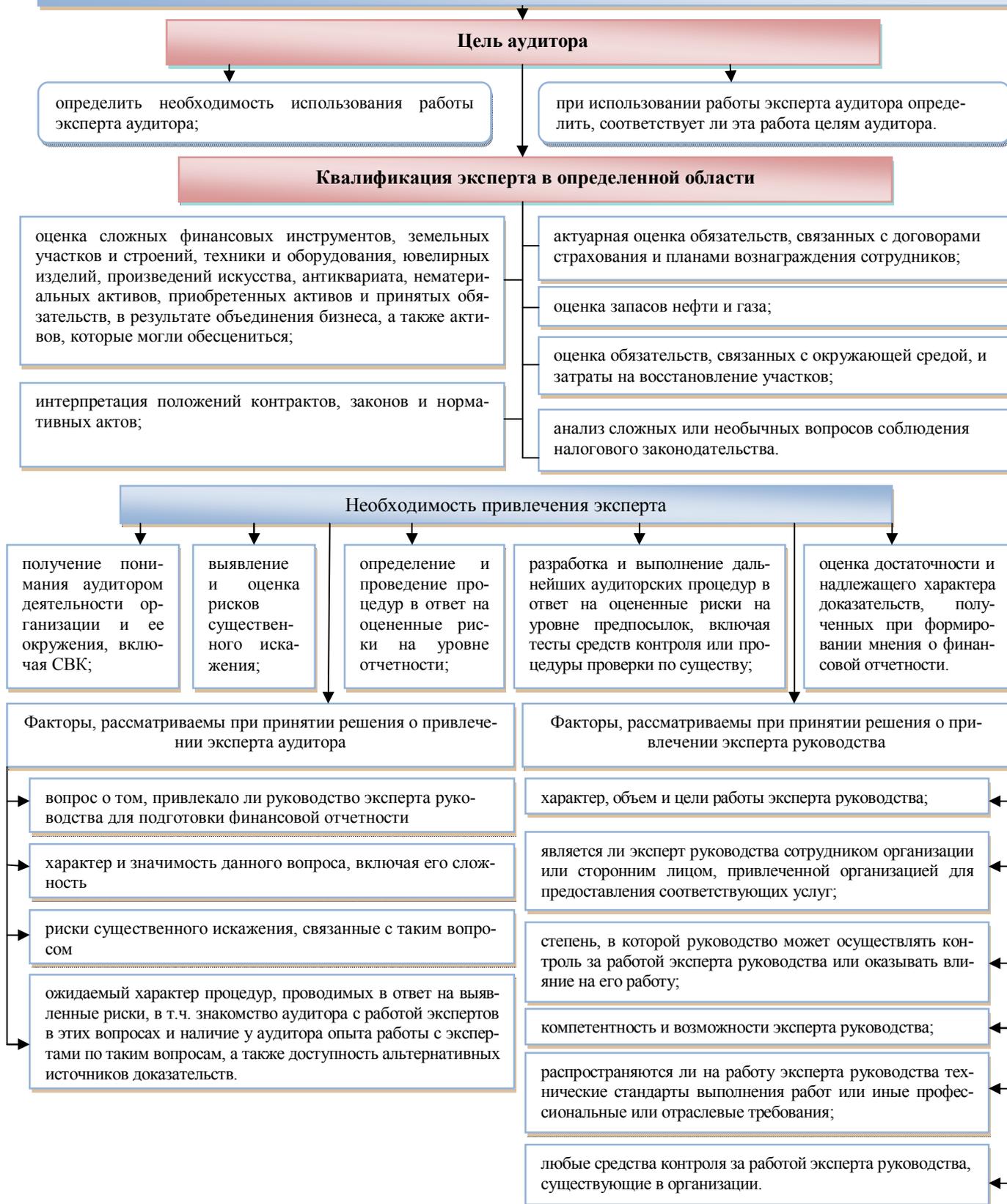
В) анализ плана и документации аудируемой организации.

Укажите, верны ли утверждения:

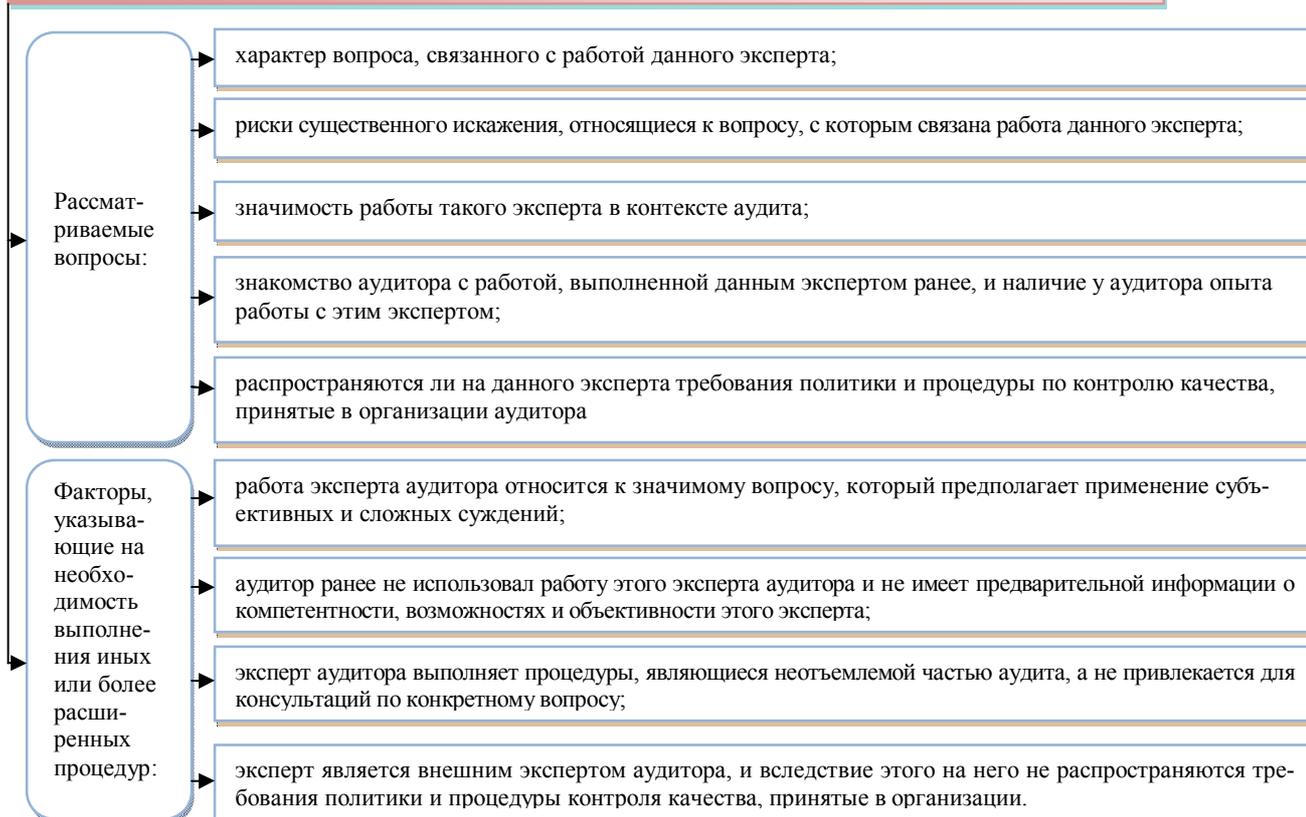
Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
МСА 610 не может быть использован в условиях не применения для аудиторских проверок, когда согласно МСА 315 аудитор предварительно провел анализ работы и оценил ее непригодной к использованию			
Внешний аудитор никогда не несет единоличную ответственность за мнение, выраженное в аудиторском заключении и эта ответственность может даже снижаться при применении работы внутреннего аудитора			
Внутренние аудиторы привлекаются к участию в реализации процедур, если руководство проводило надзор и проверку			
Аудитор должен основываться на характере и объеме работы внутреннего аудитора, ее пригодности для реализации стратегии и плана аудита для того, чтобы оценить проверяемые области и рассчитать объем выборки			
Аудитор может не изучать отчеты, составленные внутренними аудиторами, и полностью полагаться для того, чтобы запланировать процедур, их характер и объем			
Законодательство может устанавливать запрет в части привлечения внутренних аудиторов к участию в ходе внешнего аудита			
Аудитор должен удостовериться в достаточности доказательств в отношении работы, проведенной внутренними аудиторами, поэтому должен гарантировать проведения надзора и иных проверок			
При оценки применимости работы внутреннего аудитора внешний аудитор должен использовать профессиональное суждение			
В ходе оценки статуса СВА, применения систематического и упорядоченного подхода, аудитор может обнаружить значительные риски, низкого качества работы внутренних аудиторов, что является ограничением по ее применению в ходе внешнего аудита			

3.14. МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора»

МСА 620 устанавливает обязанности аудитора в связи с использованием работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита (**эксперта**), когда эта работа используется для содействия аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств.



Характер, сроки и объем аудиторских процедур



Компетентность, возможность и объективность эксперта аудитора

- факторы, значительно влияющие на вопрос о том, будет ли работа эксперта аудитора признана адекватной целям аудитора

Компетентность - характер и уровень знаний и опыта эксперта аудитора.

Возможности - способности эксперта аудитора применять эти знания и опыт в обстоятельствах, присущих конкретному заданию (местонахождение, наличие времени и ресурсов).

Объективность относится к возможному воздействию, которое могут оказать предвзятость, конфликт интересов или влияние третьих лиц на профессиональные суждения эксперта аудитора или его суждения, относящиеся к бизнесу

Источники информации для оценки:

← предыдущий личный опыт работы с данным экспертом;

← обсуждение вопросов с другими аудиторами или третьими лицами, знакомыми с работой данного эксперта;

← опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;

← обсуждение вопросов с данным экспертом;

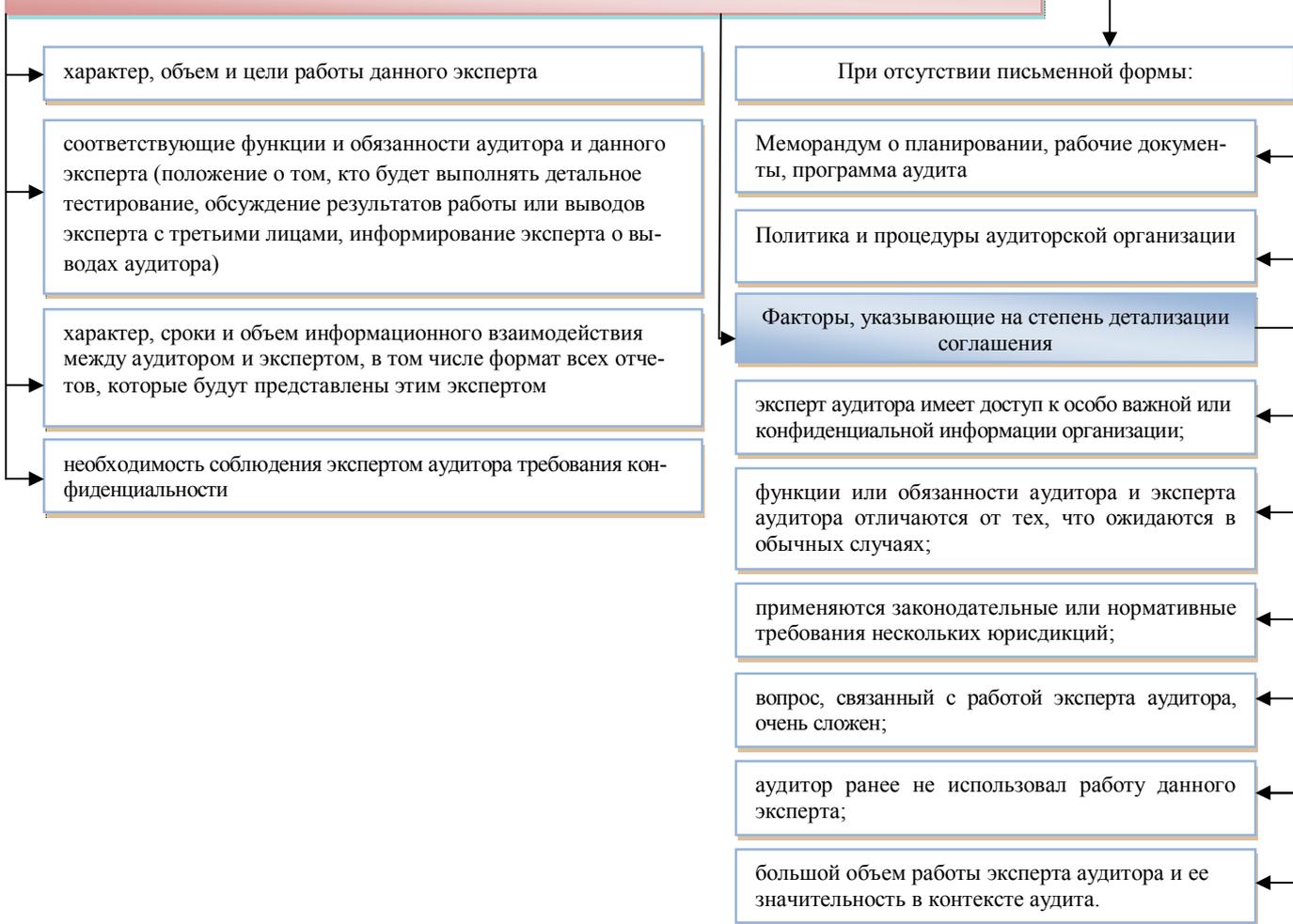
← сведения о квалификации данного эксперта, его членстве в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение деятельности или других формах внешнего признания;

← политика и процедуры контроля качества, принятые в аудиторской организации.

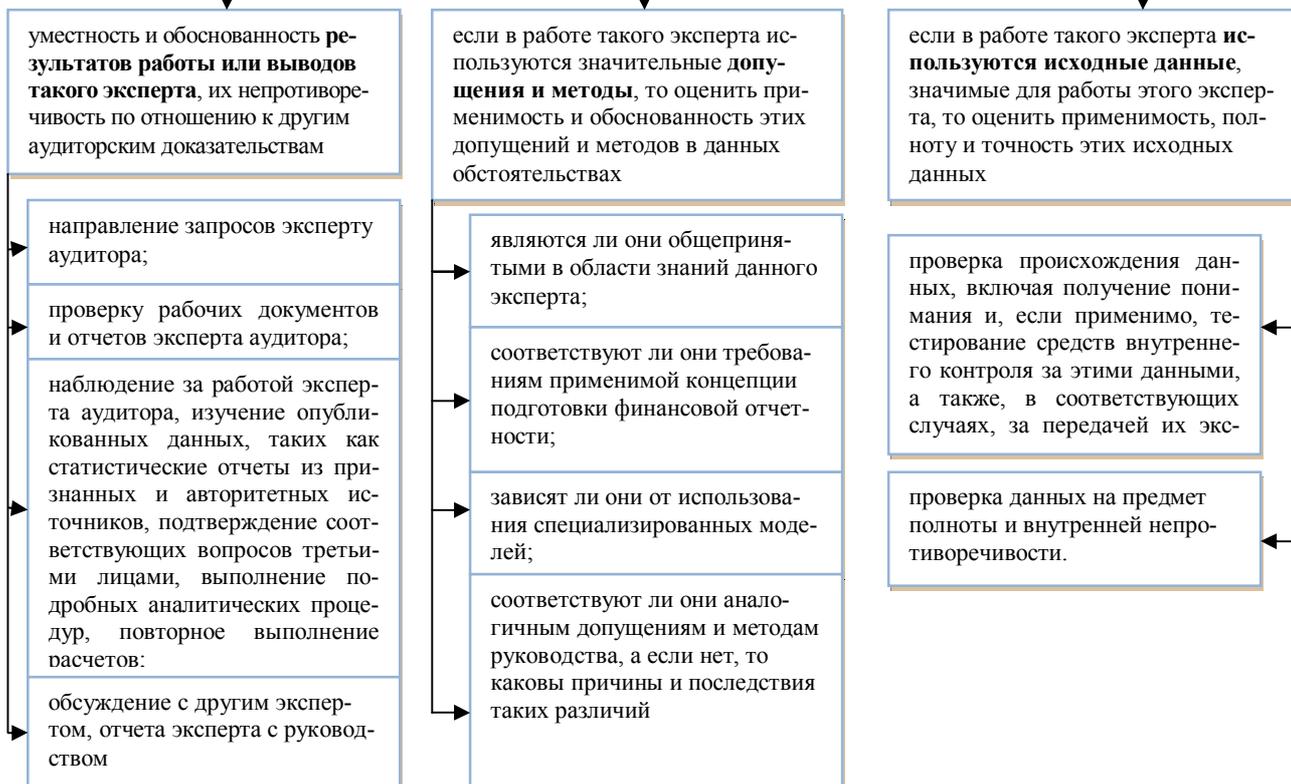
→ Выявление степени соответствия работы данного эксперта техническим стандартам выполнения работ или иным профессиональным или отраслевым требованиям

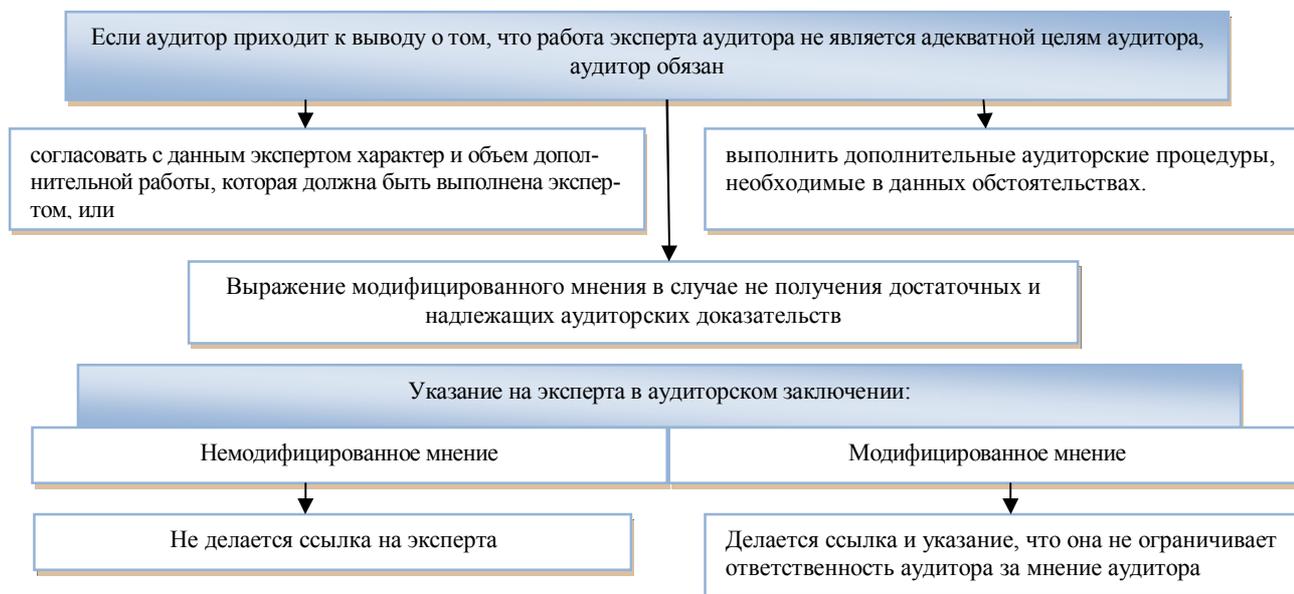
При оценке объективности: направить организации запрос о любых известных случаях заинтересованности, обсудить с экспертом меры предосторожности в части финансовой заинтересованности, деловых и личных взаимоотношений, предоставление прочих услуг.

Соглашение с экспертом аудитора (при необходимости в письменной форме)



Оценка адекватности работы эксперта





Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 620?
2. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 620?
3. Дайте определение понятию «эксперт аудитора».
4. Какие вопросы должен рассматривать аудитор при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур?
5. Какие вопросы должен согласовать аудитор с экспертом аудитора?
6. В чем заключается оценка аудитором адекватности работы эксперта аудитора?
7. Для выполнения каких задач аудитором может потребоваться привлечение эксперта аудитора?
8. Перечислите факторы, рассматриваемые при принятии решения о привлечении эксперта аудитора.
9. В чем заключается оценка компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора?
10. Назовите специальные процедуры для оценивания адекватной работы эксперта, привлекаемого для выполнения аудиторского задания.
11. Назовите факторы, значимые для оценки уместности, обоснованности результатов и выводов эксперта, которые могут быть представлены в отчете.

12. Каков порядок указания аудитором на эксперта аудитора в аудиторском заключении?

Тестовые задания:

1. «Лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности» – это:

- А) эксперт аудитора;
- Б) эксперт руководства;
- В) аудитор.

2. Аудитору следует понимать область знаний эксперта, опыта работы по данному вопросу для того, чтобы

А) планировать характер, объем и цели работы эксперта, соотносить эти вопросы с целями проверки;

Б) оценить неадекватность выполненной работы целям аудитора;

В) оценить соответствие заключения эксперта целям аудиторской проверки.

3. Оценка аудитором адекватности работы и соответствие целям проводится всегда, в том числе:

А) при применении допущений и способов, что требует проверки их на обоснованность и применимость;

Б) при отсутствии уместности для формирования выводов эксперта и их противоречия;

В) при применении экспертом данных, не имеющих значение для эксперта, что требует оценки применимости, полноты, точности исходной информации.

4. Что обязан сделать аудитор, если приходит к выводу о неадекватности работы эксперта поставленным целям?

А) сообщить информацию руководству или собственникам;

Б) пересмотреть заключение эксперта;

В) прийти к договоренности относительно характера и объема дополнительной работы, выполняемой экспертом;

5. Какие области знаний эксперта, которые имеют важное значение для понимания, должны быть рассмотрены аудитором?

А) характер только внутренних данных или информации, используемых экспертом аудитора;

Б) существуют ли в рамках области знаний данного эксперта сферы специализации, не имеющие отношение к данному аудиту;

В) какие допущения и методы, включая модели, если применимо, используются экспертом аудитора и являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей финансовой отчетности.

6. Выберите фактор, указывающий на потребность в детализации соглашения, а при невозможности – на форму соглашения:

А) отсутствия у аудитора доступности к необходимой информации;

Б) аудитор и эксперт призван выполнять разные функции и обязательства;

В) небольшой объем работы эксперта аудитора и ее незначительность в контексте аудита.

7. Выберите наиболее важные факторы, которые требуются для оценки уместности и обоснованности выводов эксперта, подготовленные для отчета:

А) выявил ли эксперт аудитора ошибки или отклонения;

Б) несоответствие формы стандартам, принятым профессиональными организациями;

В) наличие оговорок, ограничений, последствия их применения аудитором.

8. Укажите процедуры тестирования данных, если эксперт использует существенные исходные данные:

А) оценка происхождения данных, а также применение средств контроля за формированием данных и передачи их эксперту;

Б) проверка данных на предмет внутренней противоречивости;

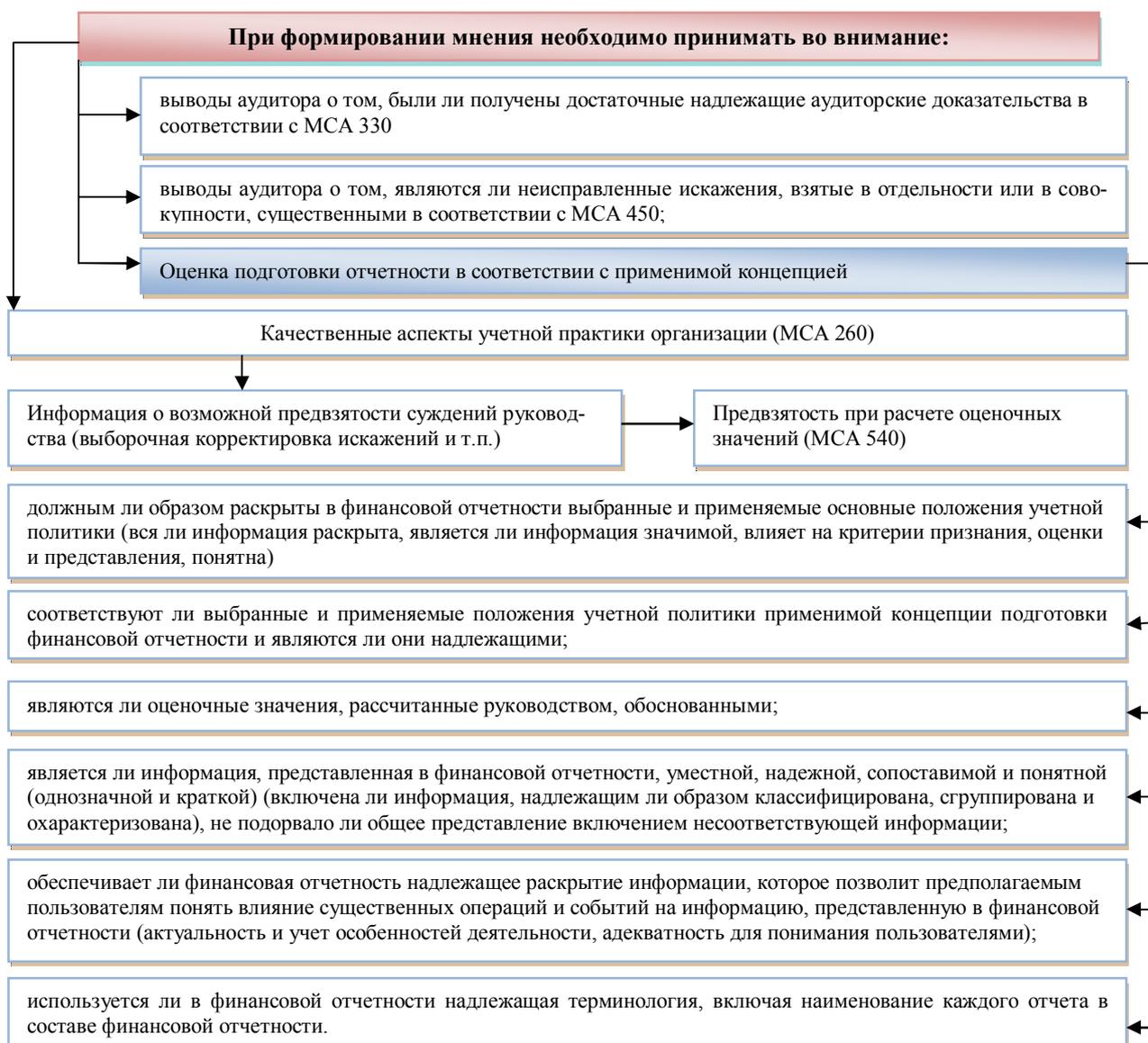
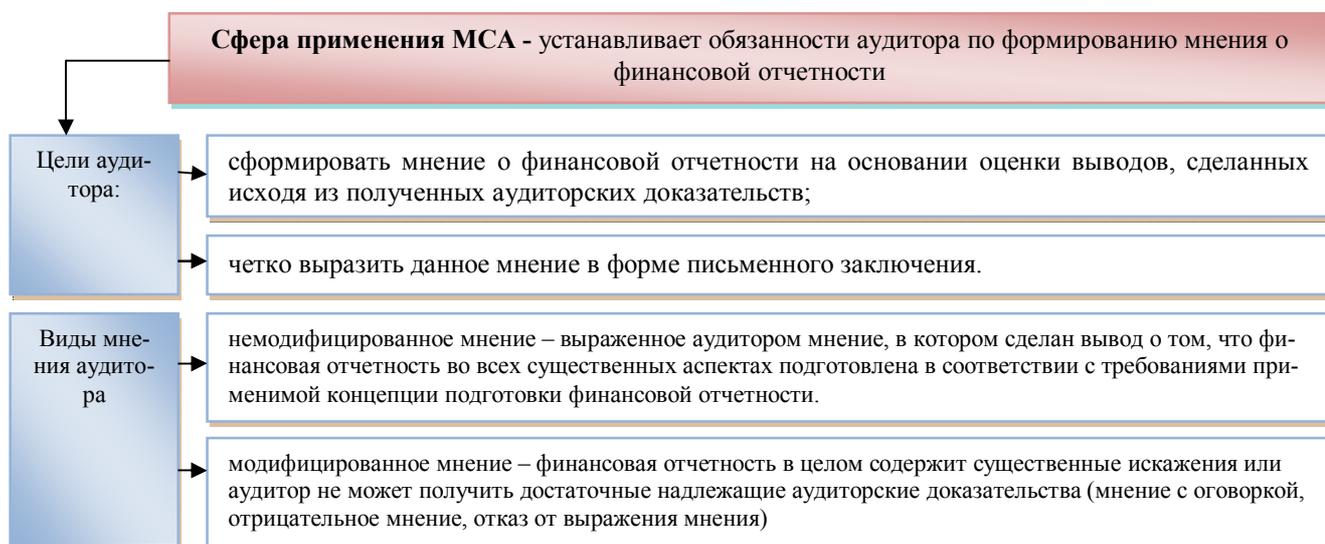
В) проверка плана работы и рабочей документации организации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Если аудитор привлекает эксперта для получения аудиторских доказательств, то снижается его ответственность за выражение мнения о достоверности отчетности			
Для оценивания объективности эксперта аудитор должен запросить информацию, позволяющие дать оценку наличия или отсутствия интереса, оценить характер отношений, создающих угрозу объективности эксперта			
В заключении, в котором выражено немодифицированное мнение, аудитор должен сослаться на работу эксперта			
Если эксперт аудитора входит в состав аудиторской группы, рабочие документы этого эксперта не являются частью аудиторской документации			
Угрозы заступничества или близкого родства, шантажа могут увеличивать субъективность мнения эксперта			
Для оценки компетентности, объективности эксперта аудитор должен выявить соответствие квалификации эксперта требованиям стандартов, которые налагаются профессиональными сообществами, лицензионным и аккредитационными органами или законодательством			
Снижение рисков искажения достигается при привлечении более квалифицированных экспертов в области, которая отличается от ведения учета и требует специальных знаний			
Аудитор обязан понимать специальную область знаний и оценивать опыт эксперта, что гарантирует обоснованный расчет выборки, конкретизацию задач, оценку работы эксперта			
Аудитор в качестве уместных и надежных доказательств может принимать только результаты работы эксперта, которые соответствуют целям и выводам эксперта			

4. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

4.1 МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»



Оценка обеспечения достоверного представления финансовой отчетности

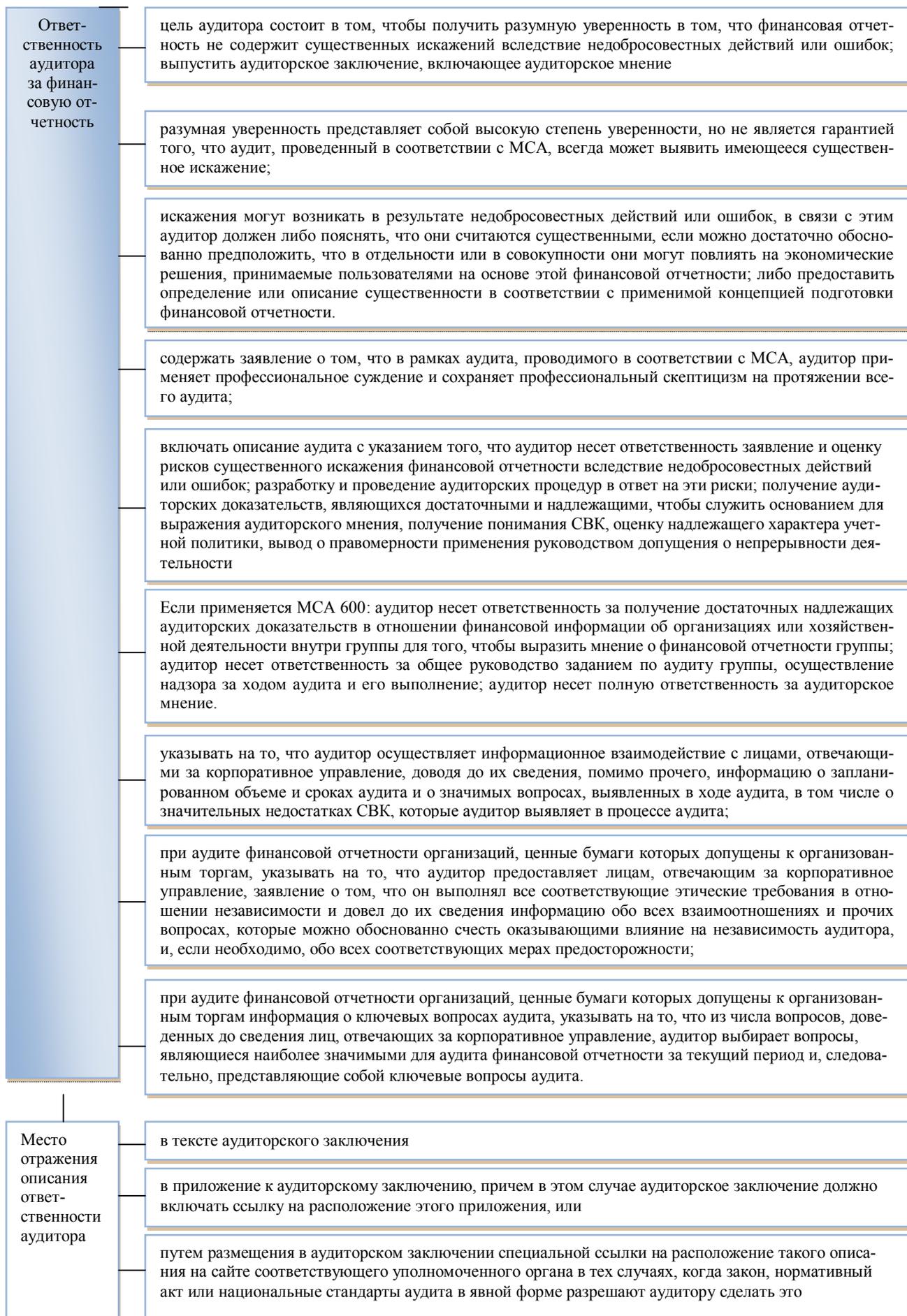
Рассмотрение общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания;

Рассмотрение того, представляет ли финансовая отчетность с соответствующими примечаниями, лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление

Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание

Форма и содержание аудиторского заключения

Форма	Письменное заключение – это заключение на бумажных и электронных носителях.
Заголовок	«Аудиторское заключение независимого аудитора»
Адресат	Лицо, которому адресовано аудиторское заключение (обычно акционерам или лицам, отвечающим за корпоративное управление аудируемой организации)
Мнение аудитора	<p>Организация, в отношении которой проведен аудит;</p> <p>Факт проведения аудита финансовой отчетности;</p> <p>Название каждого отчета в составе финансовой отчетности;</p> <p>Ссылка на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики</p> <p>Дата или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности</p>
Формулировки немодифицированного мнения:	<p>по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]</p> <p>по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности]</p>
Основание для выражения мнения	<p>Заявление о том, что аудит проводился в соответствии с МСА;</p> <p>Ссылка на раздел аудиторского заключения, описывающего обязанности аудитора согласно МСА;</p> <p>Заявление о независимости, соблюдение этики</p> <p>Заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.</p>
Ключевые вопросы	<p>Раскрываются согласно МСА 701 при аудите полного комплекта финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (общественно значимые)</p> <p>Раскрываются согласно МСА 701, если требует закон или нормативный акт</p>
Ответственность за финансовую отчетность	<p>Ответственность руководства (лиц, отвечающих за корпоративное управление) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок:</p> <p>Ответственность руководства (лиц, отвечающих за корпоративное управление) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности.</p>



Обязанности по составлению других отчетов	Раздел аудиторского заключения «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями»
Имя руководителя аудита	Должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности.
Подпись аудитора	Либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции.
Адрес аудитора	Место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.
Дата заключения	Не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями; лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.
Дополнительная информация	Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться мнение.
	Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки отчетности, не является неотъемлемой частью отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»?
2. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»?
3. Дайте определение понятию «концепция достоверного представления».
4. Какие вопросы должен оценить аудитор с учетом требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности?
5. Опишите структуру аудиторского заключения.

6. Что должно быть описано в разделе аудиторского заключения «Ответственность руководства за финансовую отчетность»?

7. Какая информация должна быть представлена и описана в разделе «Ответственность аудитора...»

8. Назовите элементы аудиторского заключения, включаемые согласно законодательству в случае определенной формулировки аудиторского заключения или по определенному порядку, принятому в конкретной стране.

9. Перечислите вопросы, которые должен рассмотреть аудитор, если оценивает порядок раскрытия информации учетной политики в финансовой отчетности.

10. Как аудитор оценивает достоверное представление информации в финансовой отчетности?

11. Каким образом описывается применимая концепция подготовки финансовой отчетности?

12. В чем заключается оценка дополнительной информации, представляемой с финансовой отчетностью?

Тестовые задания:

1. Цель концепции подготовки отчетности – удовлетворение потребностей в финансовой информации неограниченного круга пользователей. Назовите концепции.

А) достоверного представления;

Б) соответствия;

В) общего назначения.

2. Если аудитор обнаружил, что финансовая отчетность не обеспечивает достоверного представления согласно концепции подготовки, то аудитору следует:

А) уведомить об этом руководство или собственников;

Б) провести обсуждение с руководством и в случае необходимости выразить модифицированное мнение;

В) без обсуждения модифицировать мнение.

3. В разделе «Мнение» аудиторского заключения необходимо:

А) указать организации, являющиеся контрагентами организации, в отношении которой проводится аудит;

Б) дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;

В) указать на факт проведения аудита финансовой отчетности контрагентов организации.

4. В аудиторском заключении раздел «Ответственность руководства за финансовую отчетность» должен содержать:

А) ответственность за формирование отчетности согласно концепции подготовки, СВК, достаточной для выявления и исправления ошибок;

Б) ответственность по анализу рисков и непрерывности деятельности, уместности допущения «действующего предприятия»;

В) ответственность за оценку уместного раскрытия информации, которая напрямую или косвенно свидетельствует о непрерывности деятельности.

5. В разделе заключения «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» следует отражать:

А) разумную уверенность, что в отчетности отсутствуют существенные искажения по причине мошенничества и ошибок;

Б) выпуск заключения без выражения мнения;

В) высокую степень уверенности, являющуюся гарантией того, что аудит проведен на основе принципов и правил МСА.

6. Понятность отчетности достигается рассмотрением:

А) представления многозначной и полной информации;

Б) раскрытия однозначной и краткой информации в отчетности;

В) представления важной информации отдельно, обеспечения перекрестными ссылками, что создает трудности для понимания и отбора ценной информации.

7. Назовите раздел, располагаемый в заключении сразу после раздела «Мнение»?

- А) «Адресат»;
- Б) «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности»;
- В) «Основание для выражения мнения».

8. Каким образом возможно изменение характера представления непроверенной дополнительной информации, если создается ее касается и мнение аудитора:

А) группировка примечаний с обозначением, какие из них не подлежали проверке;

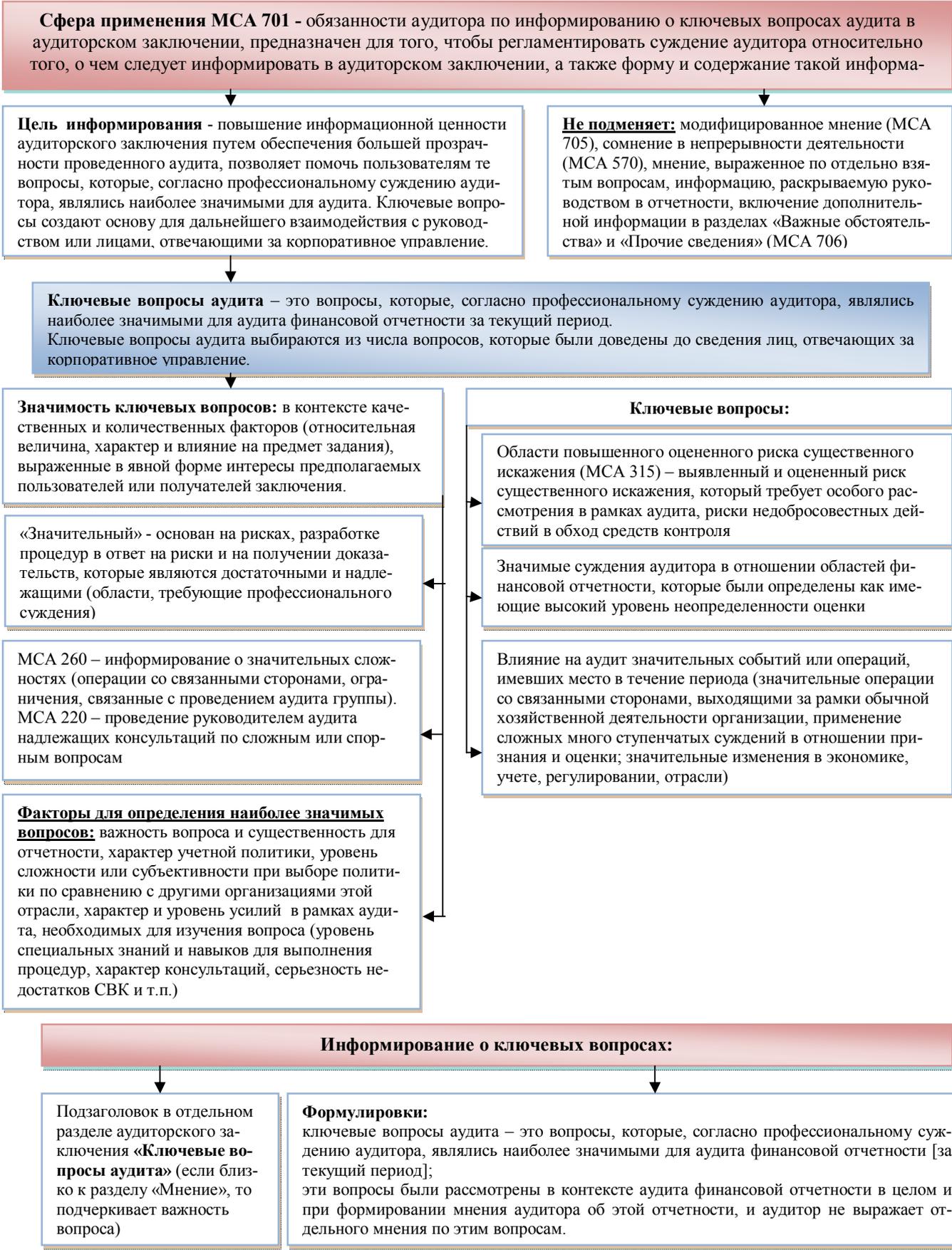
Б) путем добавления перекрестных ссылок из отчетности в приложения, примечания, которые были подвержены проверке, для разграничения между проверенной и непроверенной информацией;

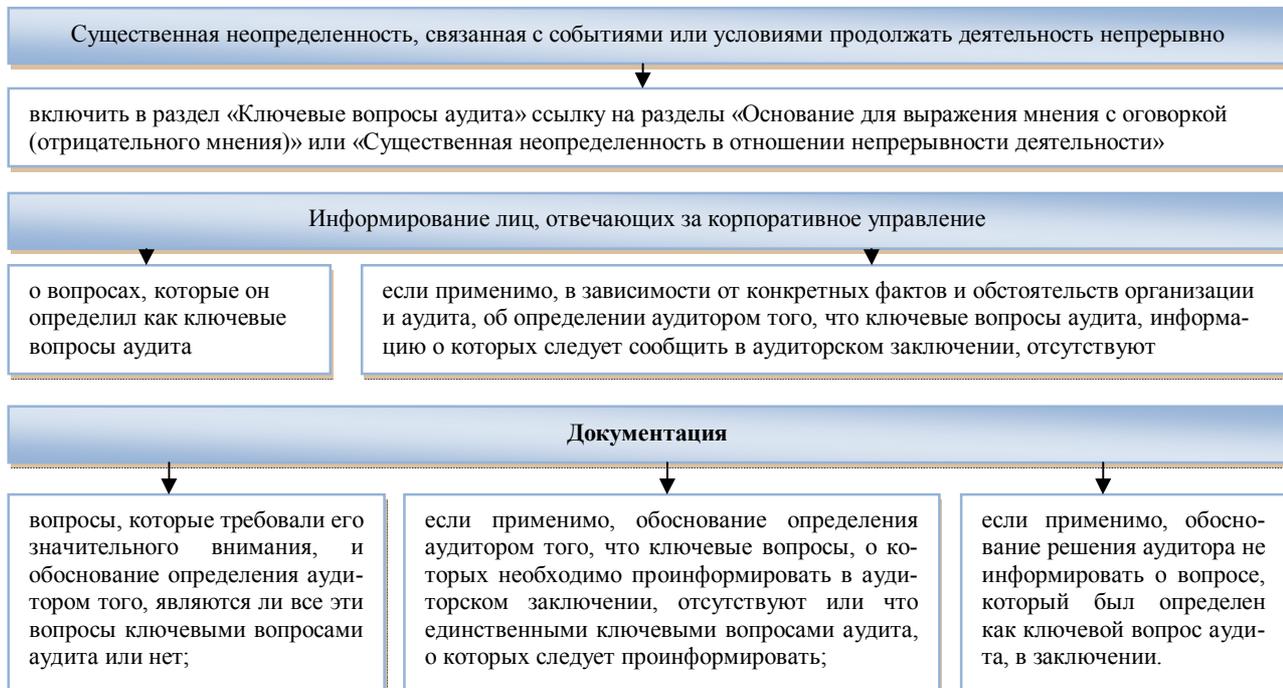
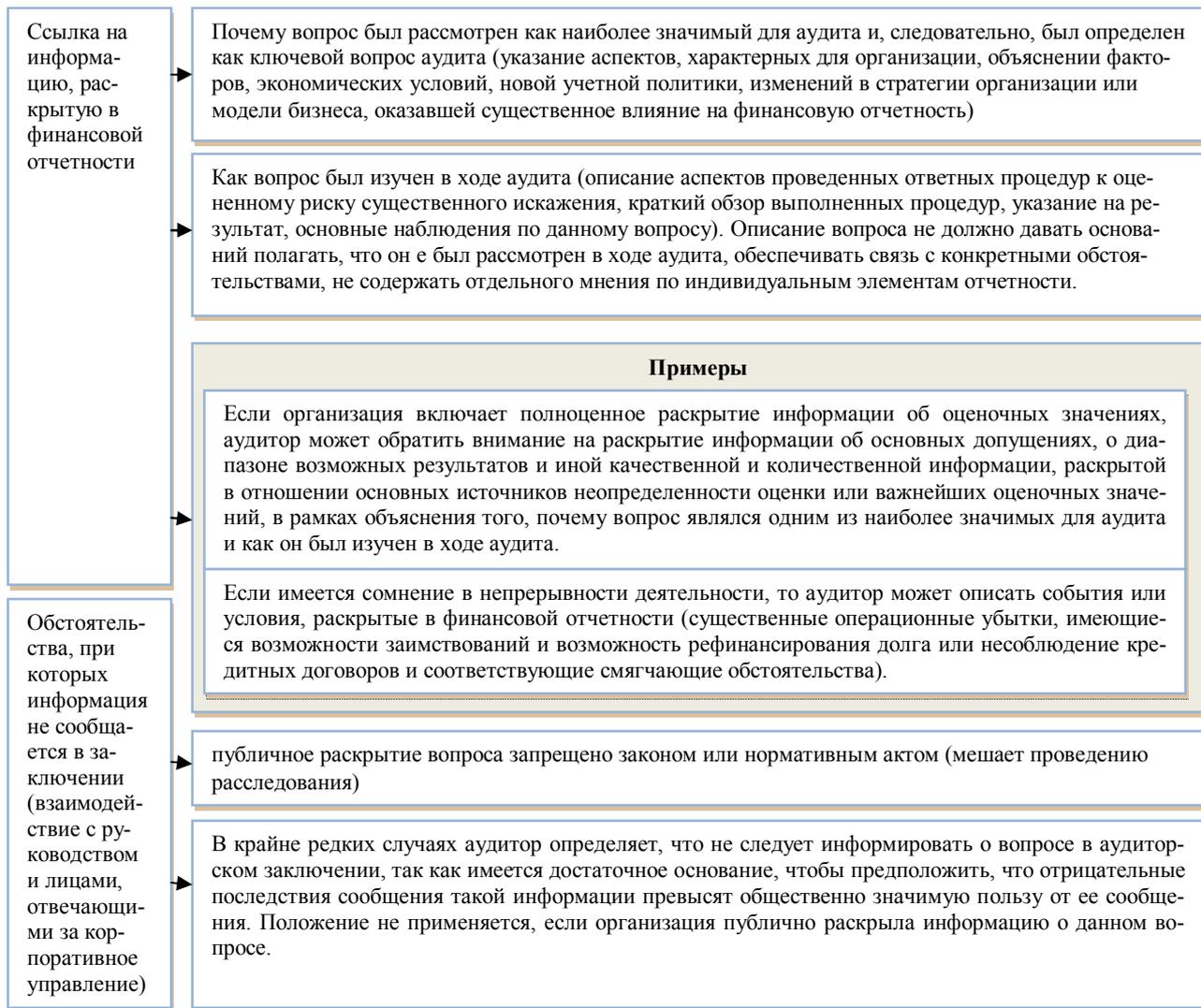
В) с помощью выдачи дополнительного аудиторского заключения.

Укажите, верны ли утверждения

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Стандарт определяет сбалансированность последовательности, сопоставимости заключений, повышение полезности заключений по результатам аудиторских проверок на основании актуализации информации финансовой отчетности, доступной для понимания и анализа пользователям			
Модифицированное мнение выражается, когда финансовая отчетность не содержит существенных искажений по причине ошибок или недобросовестных действий, получены достаточные и надлежащие доказательства в процессе аудита			
В верхней части заключения должен быть указан заголовок, свидетельствующий о том, что документ выступает заключением независимого внешнего аудитора			
Если проводится аудит организации, ценные бумаги которой обращаются на ОРЦБ, то согласно МСА 701 сообщать информация о ключевых аспектах, выявленных в ходе проверки и являющихся наиболее важными, не требуется			
Дата заключения должна быть раньше, чем дата получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, которые послужили базой для формулирования вывода в отношении достоверности отчетности			
В аудиторском заключении не указывается имя руководителя проверки, если проводится аудит организаций, ценные бумаги которой обращаются на ОРЦБ, кроме случаев, угрожающих личной безопасности			
Если при аудите применялись национальные стандарты аудита, то в аудиторском заключении дается ссылка как на национальные стандарты, так и на МСА			
Предмет профессионального суждения – оценка обеспечения достоверности представления финансовой отчетности и раскрытия в ней информации			
Аудитор должен указать на концепцию подготовки финансовой отчетности только в случае полного соответствия всем принципам и требованиям данной концепции			

4.2. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»





Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 701?
2. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 701?
3. Дайте определение понятию «ключевые вопросы аудита».
4. Что должно включать описание отдельных ключевых вопросов аудита?
5. При каких обстоятельствах информация о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита, не сообщается в аудиторском заключении?
6. В чем заключается информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление при применении МСА 701?
7. Какую информацию должен отразить аудитор в аудиторской документации при применении МСА 701?
8. В чем заключаются особенности определения вопросов, требующих значительного внимания аудитора?
9. Какое влияние на аудит оказывают значительные события или операции, имевшие место в течение периода?
10. Для чего осуществляется описание отдельных ключевых вопросов аудита?
11. В чем заключается процедура описания отдельных ключевых вопросов аудита?

Тестовые задания:

1. Что аудитор должен принимать во внимания, когда выявляет ключевые вопросы?
 - А) значимые суждения, применяемые к областям отчетности, в том числе в случае неопределенных оценок;
 - Б) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно МСА 315;
 - В) факторы, существенно не влияющие на финансовую отчетность и операции, имеющие место в течение отчетного периода.
2. В каких случаях аудитор не должен описывать каждый ключевой вопрос?

А) при публичном размещении финансовой информации это делать запрещено законом или нормативным актом;

Б) публичное размещение финансовой информации вопроса разрешено законодательством;

В) в крайне редких случаях аудитор определяет, что следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание, чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

3. О чем аудитор информирует собственников аудируемой организации?

А) о несущественных вопросах;

Б) о существенных ключевых вопросах, требующих раскрытия в заключении аудитора;

В) об оценке уровня существенности ключевых вопросов.

4. Ограничение по выявлению ключевых вопросов связано с:

А) учетной политикой аудируемой организации;

Б) значимыми вопросами за текущий период, даже если приведена информация для сравнения;

В) несущественными вопросами, как за прошлый, так и за отчетный период.

5. Укажите основные направления раскрытия ключевых вопросов и их описания:

А) кратко и сбалансировано объяснить, что даст возможность пользователям понять значимые вопросы;

Б) выпустить аудиторское заключение;

В) получить разумную уверенность в аудиторских доказательствах.

6. Формулировка ключевого вопроса для четкого понимания его пользователями должна...

А) обеспечивать взаимосвязь с конкретными обстоятельствами и исключение типичных фраз;

Б) трактовать ненадлежащее рассмотрение вопроса при выражении мнения;

В) предполагать выражение отдельное мнение в отношении индивидуальных элементов отчетности.

7. Для чего осуществляется информационное взаимодействие с собственниками:

А) для признания косвенной роли и предназначения контроля за составлением отчетности;

Б) признания важной роли контроля в ходе формирования отчетности и предоставления прав собственникам в понимании основания, по которому будут в заключении изложены вопросы;

В) недопущение возможности принятия решений в отношении ключевых вопросов аудита.

8. Определите цель информационного взаимодействия аудитора и сообщение информации:

А) помощь в понимании и раскрытия вопроса, мнения в отношении последствий раскрытия;

Б) помощь в понимании взаимодействия с регулирующими и правоохранительными органами по данным вопросам;

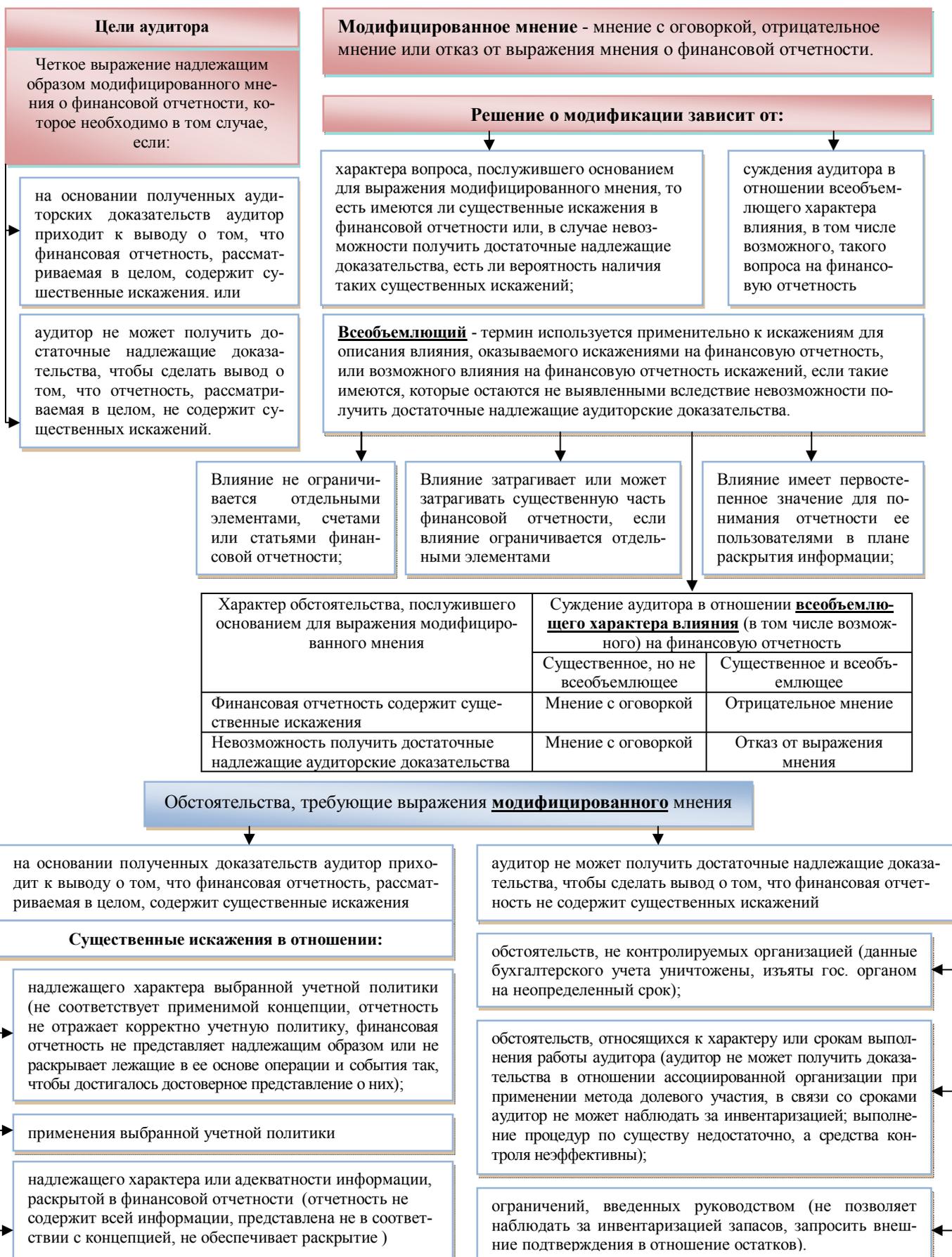
В) помощь в сокрытии информации от внешних контролирующих органов.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении - отдельное мнение, выраженное по отдельно взятым вопросам			
Выбор ключевых вопросов основан на информации, которая доведена до руководства или собственников			
При выражении модифицированного мнения, значимость раскрытия ключевых вопросов несомненно сохраняется и служит основой для понимания пользователями отчетности			
Выделение ключевых вопросов не должно основываться на сложности получения достаточных и надлежащих доказательств и не осложнять формирование мнения			
К областям значительных рисков относят события, операции, оказывающие существенное влияние на достоверность отчетности, а для			

аудитор образуют области повышенного внимания			
Если аудитор формулирует большой список ключевых областей, то пользователь может быть затруднен в оценке значимых областей			
Аудитор может столкнуться при формулировке ключевого вопроса с ненадлежащим описанием первичной информации			
Описание ключевых вопросов требует стандартизации и оценки полезности			
При взаимодействии с собственником должны обсуждаться вопросы, которые ранее не были описаны в аудиторском заключении			

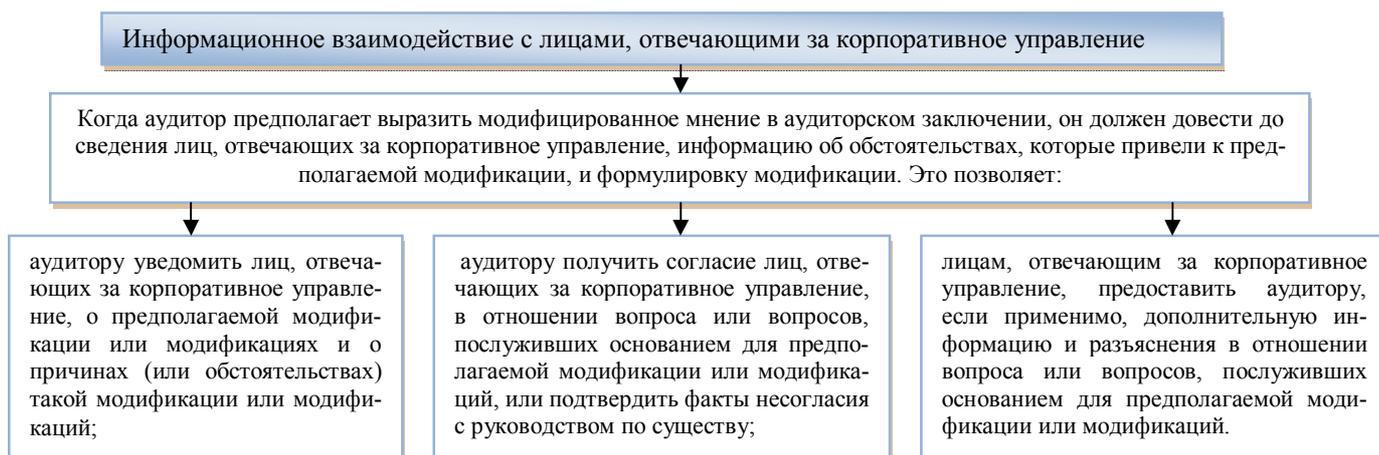
4.3. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»



Форма и содержание аудиторского заключения в случае модификации мнения аудитора

Мнение аудитора	Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств.
Основание для выражения мнения	<p>Когда аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен в дополнение к определенным элементам, включение которых требуется в соответствии с МСА 700:</p> <ul style="list-style-type: none"> - изменить заголовок «Основание для выражения мнения», требующийся согласно п. 28 МСА 700, на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств и - включить в этот раздел описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения. <p>При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности, аудитор включает в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе.</p> <p>При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» объяснение того, как была искажена раскрытая информация.</p> <p>Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, требующееся согласно п. 28(d) МСА 700, включив слова «с оговоркой» или «отрицательное» в зависимости от обстоятельств.</p> <p>Если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе «Основание для выражения мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия.</p>
Примеры для выражения мнения с оговоркой	<p><i>(в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или</i></p> <p><i>(в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].</i></p>
Примеры для выражения отрицательного мнения	<p><i>(в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или</i></p> <p><i>(в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].</i></p>
Отказ от выражения мнения	<p>Указать, что он не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности; указать, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;</p> <p>Изменить формулировку «был проведен аудит финансовой отчетности», заявив о том, что аудитор был привлечен для проведения аудита финансовой отчетности.</p>

<p>Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности</p>	<p>Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен скорректировать описание ответственности аудитора, включив в него только следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> - указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с МСА и в выпуске аудиторского заключения; - указание на то, что, однако, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности; - указание на независимость аудитора и другие этические обязанности. <p>Формулировка, требующаяся согласно п. 28(а) МСА 700 и скорректированную таким образом, чтобы указать, что обязанность аудитора заключается в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с МСА;</p> <p>Формулировка относительно независимости и других этических обязанностей, требующаяся согласно п. 28(с) МСА 700.</p>
<p>Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности</p>	<p>При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел «Ключевые вопросы аудита» в соответствии с МСА 701 или раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720, кроме случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом.</p> <p>Указание причин невозможности получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» аудиторского заключения обеспечивает полезную информацию для понимания пользователями того, почему аудитор отказался выразить мнение о финансовой отчетности, и может дополнительно предостеречь их от необоснованного доверия к такой отчетности.</p>



Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»?
2. Какие типы модифицированного мнения существуют?
3. В чем заключается цель аудитора при применении МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»?
4. Дайте определение понятию «всеобъемлющий».
5. В каких случаях аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении?

6. В каких случаях аудитор может выразить мнение с оговоркой?
7. В каких случаях аудитор отказывается выразить мнение?
8. Назовите действия аудитора в случае отказа по причине недостаточности уместных и надежных доказательств.
9. Какие действия должен выполнить аудитор в случае выявления неполного раскрытия требуемой информации?
10. Какие обстоятельства не противоречат модификации заключения?
11. В чем заключается особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности?
12. Установите выгоду аудитора при информировании органов корпоративного управления, если выражается модифицированное мнение.

Тестовые задания:

1. Какое влияние в аудите носит название «всеобъемлющее»?
 - А) если касается существенной части отчетности и не ограничивается отдельной совокупностью элементов;
 - Б) не имеет основополагающего значения для понимания финансовой информации и не требует подробного раскрытия;
 - В) имеет ограничение по исследуемым элементам, счетам, статьям отчетности.
2. В каких случаях аудитор выражает модифицированное мнение в заключении?
 - А) отчетность не имеет искажения, а вывод сделан на достаточных и надлежащих доказательствах;
 - Б) отчетность содержит искажения, а вывод сделан на основе получения и оценки достаточных и надлежащих доказательствах;
 - В) отчетность содержит существенные искажения или не получены достаточные и надлежащие доказательства.
3. Мнение с оговоркой выражается аудитором в случае:

А) получены достаточные и надлежащие доказательства, позволяющие обосновать мнение, а влияние искажений может быть несущественным и не всеобъемлющим;

Б) получены достаточные и надлежащие доказательства, а искажения не влияют на финансовую отчетность;

В) получены достаточные и надлежащие доказательства, а искажения, взятые в отдельности или в совокупности являются существенными, но не имеют всеобъемлющий характер.

4. Укажите, в каком случае аудитор выражает отрицательное мнение:

А) получены достаточные и надлежащие доказательства, позволяющие обосновать мнение, а влияние искажений может быть несущественным и не всеобъемлющим;

Б) получены достаточные и надлежащие доказательства, а искажения не влияют на финансовую отчетность;

В) получены достаточные и надлежащие доказательства, а искажения, взятые в отдельности или в совокупности являются существенными и имеют всеобъемлющий характер.

5. В каком разделе аудиторского заключения указывается мнение аудитора?

А) «Мнение»;

Б) «Модифицированное мнение»;

В) «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения».

6. Если аудитор выражает отказ от формирования мнения по причине недостаточности доказательств, то он...

А) указывает, что он выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности;

Б) указывает, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», он не

смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения о финансовой отчетности;

В) меняет формулировку и отражает, что аудитор был привлечен для не проведения аудита финансовой отчетности.

7. В случае наличия существенного искажения по причине недостаточного раскрытия информации, аудитору следует:

А) обсудить нераскрытие с руководством или собственниками;

Б) указать в разделе «Мнение» характер отсутствующей информации;

В) включить нераскрытую информацию, при условии, что получена информация, свидетельствующая о нераскрытии.

8. Примером финансового влияния существенных искажений, которое аудитор может указать в разделе «Основание для выражения мнения» аудиторского заключения, является:

А) качественная оценка влияния дебиторской и кредиторской задолженности;

Б) количественная оценка влияния на налог на прибыль, прибыль до налогообложения, чистую прибыль и капитал в случае завышения стоимости запасов;

В) качественная оценка учетной политики аудируемой организации.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
В настоящем МСА рассматривается вопрос о том, как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения			
Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда он может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим			
Если после принятия задания аудитору становится известно, что руководство ввело ограничение объема аудита, которое, по мнению аудитора, с большой вероятностью приведет к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения о финансовой отчетности, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения			
Когда аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение			

или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в целом, аудиторское заключение не должно также включать немодифицированное мнение в соответствии с той же концепцией подготовки финансовой отчетности об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или об одном или нескольких отдельных элементах, группах статей или статьях финансовой отчетности			
При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор должен включить в раздел «Мнение» объяснение того, как была искажена раскрытая информация			
Если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он не должен раскрывать в разделе «Основание для выражения мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия			
Когда аудитор предполагает выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, он должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию об обстоятельствах, которые привели к предполагаемой модификации, и формулировку модификации			
Указание причин невозможности получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» аудиторского заключения обеспечивает полезную информацию для понимания пользователями того, почему аудитор отказался выразить мнение о финансовой отчетности, и может дополнительно предостеречь их от необоснованного доверия к такой отчетности			
Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения соответствующую формулировку: «за исключением возможного влияния обстоятельства (обстоятельств)...»			

4.4. МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»



Включение в аудиторское заключение

Раздел «Важные обстоятельства»	Раздел «Прочие сведения»
<p>Аудитор должен включить в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства», при условии что: от аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 в связи с данным вопросом; вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701.</p>	<p>Если в аудиторском заключении представлен раздел «Ключевые вопросы аудита» и представляется необходимым включить в заключение раздел «Прочие сведения», аудитор может внести в заголовок раздела «Прочие сведения» дополнительную формулировку для расширения контекста, например, «Прочие сведения: объем аудита», чтобы разграничить информацию, представленную в разделе «Прочие сведения», и отдельные вопросы, описанные в разделе «Ключевые вопросы аудита».</p>
<p>Аудитор должен при включении:</p> <p>представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин «Важные обстоятельства»;</p> <p>в тексте раздела четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в отчетности;</p> <p>указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора</p>	<p>Если раздел «Прочие сведения» включается с целью привлечения внимания пользователей к вопросу, относящемуся к прочим обязанностям по предоставлению заключений, которые рассматриваются в аудиторском заключении, этот раздел может быть расположен в составе раздела «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями» аудиторского заключения.</p>
<p>Если раздел «Важные обстоятельства» касается применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая ситуации, когда аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была установлена законом или нормативным актом, аудитор может счесть необходимым расположить раздел «Важные обстоятельства» непосредственно после раздела «Основание для выражения мнения», чтобы обеспечить надлежащий контекст для аудиторского мнения.</p>	<p>Если раздел «Прочие сведения» имеет отношение ко всем обязанностям аудитора или важен для понимания пользователями содержания аудиторского заключения, то данный раздел может быть включен как отдельный раздел непосредственно после раздела «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» и раздела «Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».</p>
<p>Если в аудиторском заключении представлен раздел «Ключевые вопросы аудита», раздел «Важные обстоятельства» может быть расположен либо непосредственно перед разделом «Ключевые вопросы аудита», либо сразу после него, в зависимости от суждения аудитора об относительной значимости информации, включенной в раздел «Важные обстоятельства». Кроме того, аудитор может внести в заголовок раздела «Важные обстоятельства» дополнительную формулировку для расширения контекста, например, «Важные обстоятельства: событие после отчетной даты», чтобы разграничить информацию, представленную в разделе «Важные обстоятельства», и отдельные вопросы, описанные в разделе «Ключевые вопросы аудита».</p>	

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 706?
2. Назовите цель аудитора в случае применения МСА 706.
3. Дайте определение термину «раздел «Важные обстоятельства»».
4. Определите действия аудитора при намерении включения в заключение раздела «Важные обстоятельства».

5. В чем заключается связь между разделами «Важные обстоятельства» и «Ключевые вопросы аудита» в аудиторском заключении?

6. Какие ситуации относятся к обстоятельствам, при которых может потребоваться включение в заключение раздела «Важные обстоятельства»?

7. Приведите примеры обстоятельств, при которых аудитор может принять решение о том, что в аудиторское заключение необходимо включить раздел «Важные обстоятельства»?

8. При каких обстоятельствах может потребоваться включение в аудиторское заключение раздела «Прочие сведения»?

9. От чего зависит расположение разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении?

10. Как проводится информационное взаимодействие с руководством и собственниками аудируемой организации?

Тестовые задания:

1. Согласно МСА 706 аудитор обязан применить принцип «дополнительного информирования»...

А) при намерении привлечь внимание к несущественной информации, которая имеет второстепенное значение для пользователей отчетности;

Б) при намерении привлечь внимание к вопросам относительно мнения аудитора и содержания его заключения;

В) привлечь внимание к важным вопросам, имеющим первостепенное значение для понимания отчетности.

2. Назовите раздел заключения, в котором отражается информация, не раскрытой в финансовой отчетности, но важной для понимания пользователями:

А) «Прочие сведения»;

Б) «Важные обстоятельства»;

В) «Ключевые вопросы аудита».

3. В разделе «Важные обстоятельства» аудитор прописывает дополнительную информацию, имеющую первостепенное значение и не раскрытую в отчетности, если:

А) аудитор не модифицирует мнение;

Б) аудитор модифицирует мнение;

В) вопрос рассматривается как ключевой и информация в заключении не сообщалась.

4. Что должен сделать аудитор, если собирается включить раздел «Важные обстоятельства»?

А) оформить в отдельной части аудиторского заключения под заголовком, «Ключевые вопросы аудита»;

Б) в разделе указать вопрос, к которому привлекается внимание;

В) в разделе указать вопрос, к которому привлекается внимание и которое влечет модификацию мнения.

5. Аудитор формирует информацию в разделе «Прочие сведения» при условии, что...

А) отражено в учетной политике аудируемой организации;

Б) имеется прямой запрет в нормативно-правовых актах;

В) вопрос является ключевым, информация о котором должна быть сообщена в заключении аудитора, в случаях, к которым применим МСА 701;

6. Какие обстоятельства могут потребовать включения в заключение раздела «Важные обстоятельства»?

А) ситуации, когда необходимо привлечь внимание пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения;

Б) ситуации, когда аудитору не известно о некоторых фактах после даты заключения, а аудитор выпускает новое или скорректированное аудиторское заключение;

В) ситуации, когда концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она была установлена законом или нормативным актом.

7. Выберите, что не включается в раздел «Прочие сведения»:

А) информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом;

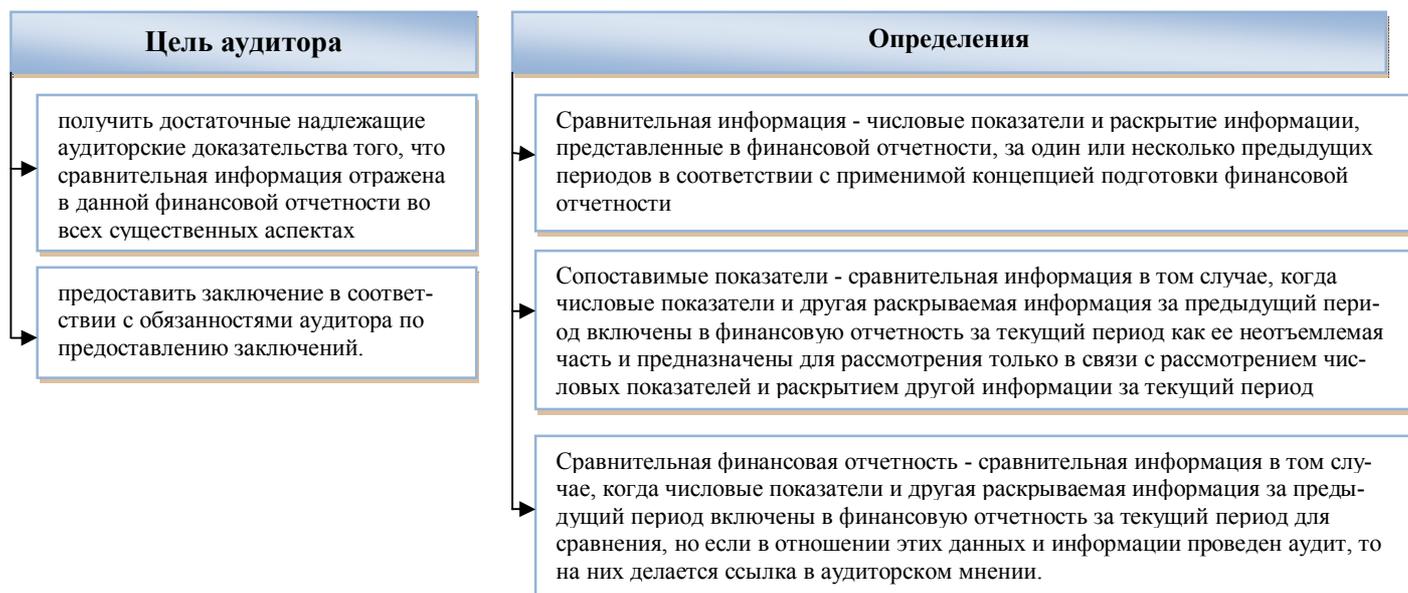
Б) информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с профессиональными стандартами;

В) информация, которую аудитору запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Ключевыми вопросами выступают наиболее значимые вопросы, которые были установлены в ходе аудита финансовой отчетности и доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление			
Широкое использование возможности включения в аудиторское заключение раздела «Важные обстоятельства» может привести к повышению эффективности сообщения аудитором информации по таким вопросам			
В разделе «Прочие сведения» не должны рассматриваться случаи формирования иных отчетов, выполненных дополнительно для выражения мнения по данным вопросам			
Аудитор не включает раздел «Прочие сведения», если в тексте заключения указано, что заключение выпущено и предназначено только для предполагаемых пользователей и не распространяется			
Раздел «Важные обстоятельства» располагается после раздела «основание для выражения мнения», когда аудитор получил доказательство о неприменимости концепции подготовки отчетности			
На аудитора не налагается обязанность по сообщению намерений раскрывать сведения в разделах «Важные обстоятельства», «Прочие сведения»			
«Важные обстоятельства» – «раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который надлежащим образом представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями»			

4.5. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»



Подходы к ответственности аудитора по составлению заключения в отношении сравнительной информации

Рассмотрение сопоставимых показателей (мнение касается только текущего периода)

Рассмотрение сравнительной финансовой отчетности (мнение касается каждого из периодов, за которые представлена финансовая отчетность)

Аудиторские процедуры

Аудитор должен установить, включает ли отчетность сравнительную информацию, которая требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, и носит ли классификация данной информации надлежащий характер.

Оценить, согласуется ли сравнительная информация с числовыми показателями и раскрытием информации, представленными в финансовой отчетности за предыдущий период, или при необходимости она была пересчитана;

Оценить, не противоречит ли учетная политика, отраженная в сравнительной информации, учетной политике, применяемой в текущем периоде, или, если в учетную политику были внесены изменения, были ли они должным образом отражены в бухгалтерском учете, а также в достаточном объеме представлены и раскрыты в финансовой отчет-

Если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении сравнительной информации, он должен выполнить необходимые в данных обстоятельствах дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы определить, имеет ли место существенное искажение.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена, аудитор должен установить, согласуется ли сравнительная информация с исправленной финансовой отчетностью.

Запросить письменные заявления за все периоды, которые указаны в аудиторском мнении. Должен получить особое письменное заявление в отношении любой корректировки, произведенной для устранения существенного искажения в отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию.

Составление аудиторского заключения

Сопоставимые показатели

В случае представления сопоставимых показателей в финансовой отчетности аудиторское заключение не должно указывать на сопоставимые показатели.

Если ранее выпущенное заключение о финансовой отчетности за предыдущий год содержало **мнение с оговоркой, отрицательное мнение либо отказ от выражения мнения**, при этом вопрос, по причине которого мнение было модифицировано, не был решен, аудитор должен выразить модифицированное мнение о финансовой отчетности за текущий период. В разделе **«Основание для выражения модифицированного мнения (или мнения с оговоркой)»** аудиторского заключения аудитор должен:

при описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, - привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода;

в остальных случаях - пояснить, что аудиторское мнение было модифицировано по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

Если аудитор получил аудиторские доказательства, свидетельствующие о наличии существенного искажения в отчетности за предыдущий период (ранее выражено немодифицированное мнение), а сопоставимые показатели не были должным образом скорректированы или не была раскрыта надлежащая информация, то в заключении об отчетности текущего периода аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении включенных в нее сопоставимых показателей. Аудиторское заключение может включать абзац «Важные обстоятельства»

Сравнительная финансовая отчетность

В случае представления сравнительной финансовой отчетности в аудиторском мнении должен указываться каждый период, за который представлена данная финансовая отчетность и в отношении которого выражено аудиторское мнение (аудитор может выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, отказаться от выражения мнения или включить в раздел «Важные обстоятельства» в отношении нескольких периодов).

В случае представления аудиторского заключения о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом текущего периода, если мнение аудитора в отношении такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от выраженного ранее мнения, аудитор должен раскрыть основные причины выражения мнения, отличающегося от предыдущего, в разделе «Прочие сведения» в соответствии с МСА 706.

Если аудитор пришел к выводу о наличии существенного искажения, которое влияет на отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выпустил **немодифицированное заключение**, аудитор должен сообщить об этом искажении руководству соответствующего уровня и лицам, отвечающим за корпоративное управление.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была исправлена и предшествующий аудитор согласился выпустить новое аудиторское заключение об отчетности за предыдущий период, то аудитор должен представить заключение только в отношении текущего периода.

Запросить письменные заявления в отношении всех периодов, которые указаны в аудиторском мнении, поскольку руководство должно подтвердить, что письменные заявления, которые оно сделало ранее в отношении предыдущих периодов, остаются в силе. Однако аудитор должен получить особое письменное заявление в отношении каждой корректировки, сделанной для исправления существенного искажения финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию.

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор должен указать в разделе «Прочие сведения» следующее:
аудит за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
дату указанного заключения, за исключением случаев, когда заключение предшествующего аудитора о финансовой отчетности за предыдущий период перевыпускается вместе с финансовой отчетностью.

Аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в аудиторском заключении в разделе «Прочие сведения», что сравнительная финансовая отчетность не проаудирована. Такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 710?
2. Какие существуют подходы к ответственности аудитора по составлению заключения в отношении сравнительной информации и в чем из различия?
3. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 710?
4. Дайте определение термину «сравнительная информация»?
5. Назовите вопросы, подлежащие оценке включения в отчетности сравнительной информации. В каких случаях она оценивается как надлежащая?
6. Определите действия аудитора в случае проведения проверки предыдущим аудитором, в законах нет запрета на ссылку заключения предыдущего аудита.
7. В каком случае и для чего аудитору необходимо запросить письменные заявления в отношении всех периодов?
8. Какие действия необходимо предпринимать при нерешенности вопроса, ставшего причиной выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период?
9. В каких случаях мнение в отношении финансовой отчетности за предыдущий период может отличаться от выраженного ранее мнения?
10. Какие действия должен предпринять аудитор, если он пришел к выводу о наличии искажения, существенно влияющего на отчетность предыдущего периода, если было выражено по ней положительное заключение?

Тестовые задания:

1. В чем заключается различие в подходах к ответственности по заключению в отношении сравнительной информации и сравнительных показателей?
 - А) при проверке сопоставимых показателей мнение аудитора о финансовой отчетности касается только текущего периода;
 - Б) при рассмотрении сопоставимых показателей мнение аудитора о финансовой отчетности касается только предшествующего периода;

В) при рассмотрении сравнительной финансовой отчетности аудиторское мнение касается только конкретного периода, за который представлена финансовая отчетность.

2. «Сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период для сравнения, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в аудиторском мнении» - это:

- А) сравнительная информация;
- Б) сопоставимые показатели;
- В) сравнительная финансовая отчетность.

3. Аудитор оценивает включение в финансовую отчетность сравнительной информации и надлежащий характер классификации с помощью:

А) проверки согласования сопоставимых показателей с числовыми, раскрытием в финансовой отчетности за предыдущий период;

Б) проверки согласования сравнительной информации с раскрытой информацией в текущем периоде;

В) оценки противоречия учетной политики, отраженной в сравнительной информации, используемой в отчетном году или некорректного отражения в бухгалтерском учете изменений, вносимых в учетную политику.

4. Что должен сделать аудитор в случае, если ему стали известны сведения о существенном искажении сравнительной информации:

А) сообщить информацию собственнику;

Б) выполнить дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, чтобы установить наличие существенного искажения;

В) сообщить информацию правоохранительным органам.

5. Аудитор собрал доказательства наличия искажения отчетности, являющееся существенным, но мнение предыдущего аудитора было положительным, а корректировки не были раскрыты, то

А) аудитор выражает модифицированное мнение в заключении текущего периода в отношении сопоставимых показателей;

Б) аудитор выражает только отрицательное мнение в отношении сопоставимых показателей;

В) аудитор выражает модифицированное мнение в заключении текущего периода в отношении сравнительной финансовой отчетности;

6. Аудитор делает вывод о наличии искажения, которое существенным образом влияет на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выпустил немодифицированное заключение, аудитор должен:

А) сообщить об искажении руководству и собственнику;

Б) сообщить об искажении руководству соответствующего уровня и собственнику и потребовать проинформировать предшествующего аудитора;

В) потребовать проинформировать об этом предшествующего аудитора.

7. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен:

А) указать в аудиторском заключении в разделе «Мнение» о том, что по сравнительной отчетности проведена проверка;

Б) указать в аудиторском заключении в разделе «Важные обстоятельства», о том что проведена проверка сравнительной финансовой отчетности;

В) указать в аудиторском заключении в разделе «Прочие сведения» о том, что проверка сравнительной финансовой отчетности проводилась.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Наиболее распространены подходы к распределению ответственности для сравнительной информации: изучение сопоставимых показателей и изучение отчетности в целом			
Детализация числовых показателей и информации, подлежащей раскрытию, зависит от важности изучения данных текущего периода			
В случае исправления финансовой отчетности, составленной за предыдущий период, задача аудитора заключается в определении согласования сравнительной информации с финансовой отчетностью, которая была исправлена			
В разделе "Основание для выражения модифицированного мнения (или мнения с оговоркой)" аудиторского заключения аудитор должен при			

описании вопроса, послужившего причиной выражения модифицированного мнения, - привести как показатели текущего периода, так и сопоставимые показатели, если вопрос оказывает или может оказать существенное влияние на показатели текущего периода			
Аудитор должен выразить модифицированное мнение, когда обнаружено и подтверждено искажение информации за предыдущий период, по которой было высказано положительное мнение, а корректировка сопоставимых показателей не была раскрыта надлежащим образом			
У аудитора существует обязанность в отношении представления заключения текущего периода, отчетность исправлялась и предшествующим аудитором было выпущено новое заключение о финансовой отчетности предыдущего периода			
Аудитор может и не получать особое письменное заявление в отношении каждой корректировки, сделанной для исправления существенного искажения финансовой отчетности за предыдущий период и влияющей на сравнительную информацию			
Аудитору необходимо указать на модификацию мнения за предыдущий период, когда заключение, выданное по результатам предыдущего периода содержало мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения			
В разделе «Важные обстоятельства» могут быть приведены сведения о более полном раскрытии информации сопоставимых показателей, которые были скорректированы в текущем периоде, если за предыдущий период были выявлены искажения и своевременно исправлены			

4.6. МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»

МСА 720 устанавливаются обязанности аудитора в отношении прочей информации, как финансовой, так и нефинансовой (отличной от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенной в годовой отчет организации.

Цель аудитора - в результате ознакомления с прочей информацией:
рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;
рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в процессе аудита;
провести надлежащие процедуры в случае, если аудитор выявит, что такие существенные несоответствия, вероятно, имеют место, или когда ему каким-либо иным образом станет известно о том, что прочая информация, вероятно, существенно искажена; предоставить заключение.

Прочая информация – финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации.

Искажение прочей информации существует, если прочая информация неверно изложена или иным образом вводит в заблуждение (в т.ч. по причине пропуска или неоднозначного изложения информации, необходимой для правильного понимания какого-либо вопроса, раскрытого в прочей информации).

Годовой отчет (отчет председателя совета директоров, о корпоративном управлении, о СВК и оценке рисков) – документ или совокупность документов, подготавливаемых, как правило, на ежегодной основе руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой, с целью предоставить собственникам (или аналогичным заинтересованным лицам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности.

Существенность:

- в контексте общих информационных потребностей пользователей;
- суждение формируется с учетом конкретных обстоятельств искажения, при этом рассматривается вопрос о том, повлияют ли на пользователей отчетности последствия неисправленного искажения;
- формируется на основе качественной и количественной оценки.

Получение прочей информации

→ определить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией;

→ Аудитор может информировать руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление об ожиданиях аудитора в отношении своевременного (до даты аудиторского заключения) получения окончательного варианта годового отчета, включая совокупность документов, совместно составляющих годовой отчет, чтобы аудитор мог завершить процедуры, необходимые в соответствии с требованиями настоящего стандарта, до даты аудиторского заключения или, если это невозможно, в кратчайшие сроки, но в любом случае до даты выпуска организацией такой информации; о возможных последствиях в случае получения прочей информации после даты аудиторского заключения.

→ согласовать с руководством вопрос о том, чтобы аудитор своевременно и, если возможно, до даты аудиторского заключения получил окончательный вариант документа или документов, входящих в состав годового отчета;

→ если некоторые или все документы, определенные в пункте (а), не могут быть получены до даты аудиторского заключения, запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что окончательный вариант документа или документов будет предоставлен аудитором, когда он будет готов, но до его выпуска организацией, чтобы аудитор мог завершить процедуры в соответствии с требованиями стандарта

→ **Дополнительные заявления:** руководство проинформировало аудитора обо всех документах, которые оно предполагает выпустить и которые могут включать прочую информацию; финансовая отчетность и вся прочая информация, полученная аудитором до даты аудиторского заключения, соответствуют друг другу и прочая информация не содержит существенных искажений; в отношении прочей информации, которая не была получена аудитором до даты аудиторского заключения, руководство планирует подготовить и выпустить такую прочую информацию с указанием планируемых сроков ее выпуска.

Ознакомление с прочей информацией и ее рассмотрение

рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью. В качестве основы для этого аудитор должен сравнить (чтобы оценить их соответствие) выбранные числовые показатели или другие элементы в составе прочей информации (представляющие собой аналог, обобщение или детализацию числовых показателей или других элементов финансовой отчетности) с такими числовыми показателями и другими элементами финансовой отчетности

Факторы, влияющие на выбор числовых показателей или элементов для сопоставления: значимость числового показателя или другого элемента в представленном контексте, что может повлиять на важность, которую пользователи придали бы числовому показателю или другому элементу (например ключевому коэффициенту или показателю); в случае количественного показателя, его относительную величину по сравнению со счетами или элементами финансовой отчетности или прочей информации, к которым эти факторы относятся; чувствительность конкретного числового показателя или другого элемента, содержащихся в прочей информации, например выплат старшему руководству, основанных на акциях.

Примеры процедур включают:

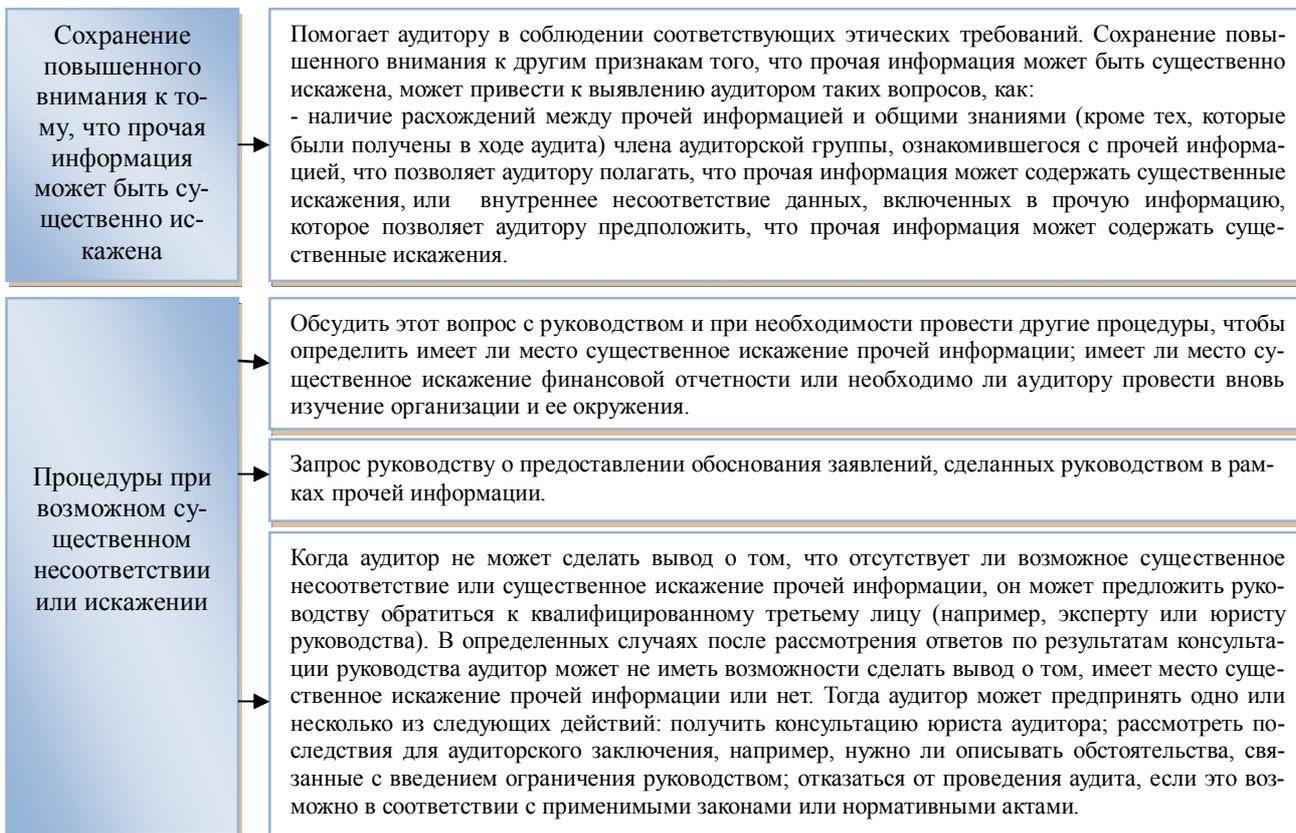
- для информации, представляющей собой аналог сведений, содержащихся в финансовой отчетности, – сравнение такой информации с финансовой отчетностью;
- для информации, имеющей то же смысловое содержание, что и сведения, раскрытые в финансовой отчетности, – сравнение используемых слов и рассмотрение значительности расхождений в используемых формулировках, а также вопроса о том, приводят ли такие расхождения к разному смысловому содержанию;
- получение от руководства сверки числового показателя, указанного в составе прочей информации, и показателя, содержащегося в финансовой отчетности, а также сопоставление элементов сверки с данными финансовой отчетности и прочей информации;
- проверку арифметической точности расчетов в сверке.

рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита, в контексте полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных во время аудита

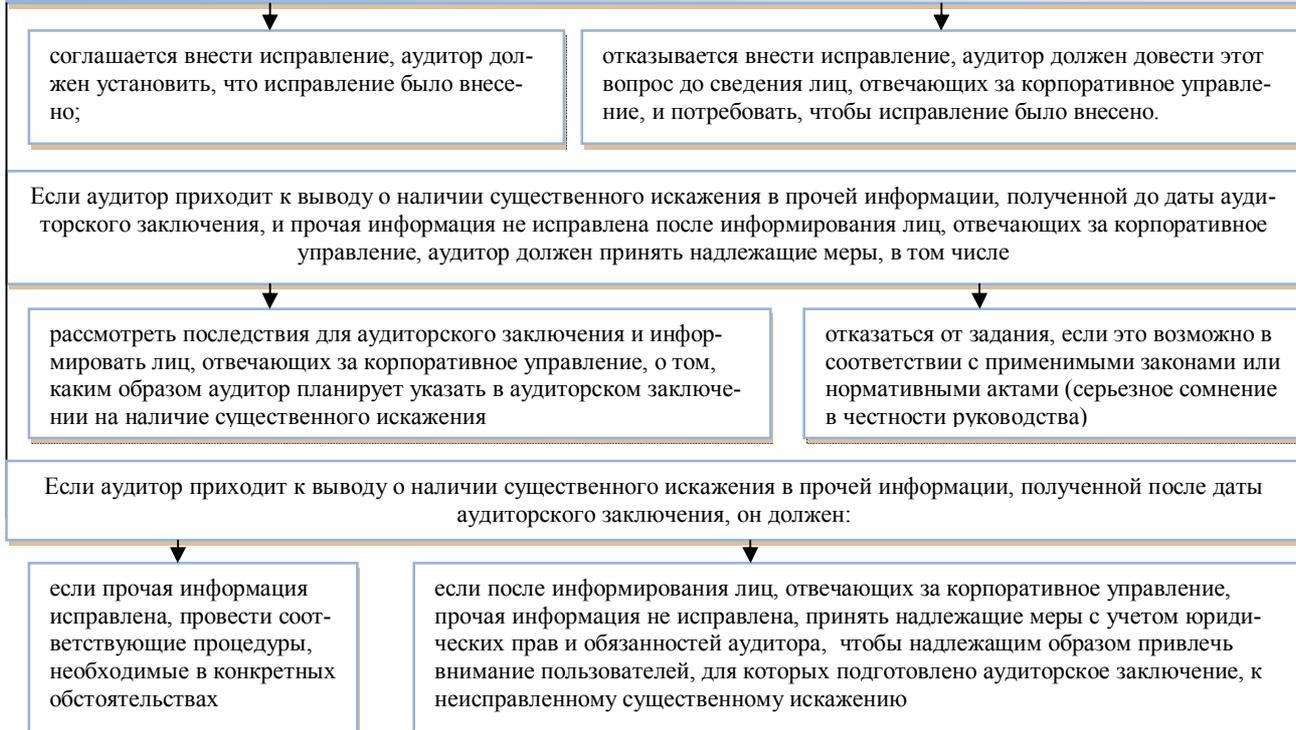
Примеры таких числовых показателей или элементов могут включать: раскрытие информации о произведенных единицах продукции или таблицу с данными о продукции по географическим регионам; заявление о том, что «в течение года организация начала производить продукт X и продукт Y»; обобщенный перечень мест осуществления основной деятельности организации, например: «Основной центр осуществления деятельности организации находится в стране X, деятельность также осуществляется в странах Y и Z».

В отношении многих вопросов в составе прочей информации, восстановление в памяти аудитором полученных аудиторских доказательств и выводы, сделанные в ходе аудита, могут быть достаточны для того, чтобы дать ему возможность определить, имеет ли местосущественное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными им в ходе аудита. Чем опытнее аудитор и чем лучше он осведомлен о ключевых аспектах аудита, тем больше вероятность того, что информация о соответствующих вопросах, которую он сможет вспомнить, будет достаточной.

Надлежащая основа для рассмотрения аудитором вопроса о том, имеется ли существенное несоответствие - обращение к соответствующей аудиторской документации или опрос. Например, когда прочая информация описывает запланированное прекращение производства крупной продуктовой линии, хотя аудитору известно о планируемом прекращении производства, он может опросить соответствующих членов аудиторской группы, которые выполняли аудиторские процедуры в этой области, чтобы подтвердить свои соображения о том, имеется ли существенное несоответствие между данным описанием и знаниями, полученными им в ходе аудита.



Процедуры, проводимые, когда аудитор делает вывод о наличии существенного искажения.
 Должен указать руководству на необходимость исправления прочей информации, если руководство:



Отражение прочей информации в аудиторском заключении

Раздел	Описание
Прочая информация	<p>В случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил или предполагает получить прочую информацию или</p> <p>В случае аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил часть прочей информации или всю прочую информацию.</p>
Заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию	
Указание на	Прочую информацию (при ее наличии), полученную аудитором до даты аудиторского заключения; в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается после даты аудиторского заключения;
Заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывод с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации;	
Описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта;	
Если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения:	заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.
Мнение с оговоркой	<p>Целесообразно рассмотреть, не содержит ли прочая информация также искажений по вопросу, аналогичному или относящемуся к вопросу, который привел к выражению мнения с оговоркой о финансовой отчетности.</p> <p>Если существует ограничение объема аудита в отношении существенного элемента финансовой отчетности, аудитор не получит достаточных надлежащих аудиторских доказательств по данному вопросу. В таких обстоятельствах аудитор может не иметь возможности сделать вывод о том, приводят ли числовые показатели или другие элементы прочей информации, относящиеся к данному вопросу, к существенному искажению прочей информации.</p> <p>Следовательно, аудитору, возможно, придется изменить формулировку заявления, чтобы указать на невозможность рассмотрения им описания руководством вопроса в составе прочей информации, в отношении которого в аудиторское мнение о финансовой отчетности была включена оговорка, как указано в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой». Аудитор, тем не менее, должен сообщить в заключении обо всех прочих неисправленных существенных искажениях, содержащихся в прочей информации, которые были им выявлены.</p>
Отрицательное мнение	Выражение отрицательного мнения о финансовой отчетности в отношении определенного вопроса или вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», не является основанием для не включения в аудиторское заключение сведений о существенных искажениях в прочей информации, которые были выявлены аудитором и которые необходимо отразить в заключении. Если аудитор выразил отрицательное мнение о финансовой отчетности, ему, возможно, потребуется надлежащим образом изменить формулировку, указав, например, что числовые показатели или элементы прочей информации существенно искажены в отношении вопроса, аналогичного или относящегося к вопросу, который привел к выражению отрицательного мнения о финансовой отчетности.
Отказ от выражения мнения	Предоставление дополнительной информации об аудите, включая раздел о прочей информации, может отвлечь внимание от отказа от выражения мнения о финансовой отчетности в целом. Аудиторское заключение не должно содержать раздел, в котором отражены требования к составлению заключений.

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 720?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 720?
3. Дайте определение термину «годовой отчет»?
4. Что должен сделать аудитор для получения прочей информации?
5. Какие вопросы должен рассмотреть аудитор при ознакомлении с прочей информацией и её рассмотрении?
6. Что должен сделать аудитор, если он выявил возможное существенное несоответствие или возможное существенное искажение прочей информации?
7. Какие процедуры проводятся в случае, когда аудитор делает вывод о наличии существенного искажения прочей информации?
8. Перечислите процедуры, осуществляемые при обнаружении существенных искажений или потребности в более подробном изучении окружения экономического субъекта.
9. Приведите примеры, свидетельствующие о целесообразности включения информации в раздел «Прочая информация».
10. Какую информацию должен содержать раздел «Прочая информация», когда его включение в аудиторское заключение необходимо?
11. Что обязан включить аудитор в аудиторскую документацию при применении МСА 720?
12. В чем заключается рассмотрение вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью?
13. В чем заключается рассмотрение вопроса о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита?

Тестовые задания:

1. При получении прочей информации аудитор может информировать руководство или органов корпоративного управления о:
А) получении прочей информации после даты аудиторского заключения;

Б) своевременном окончательного варианта годового отчета, иных документах, положенных в основу формирования годового отчета для завершения аудиторских процедур до даты выражения мнения в заключении;

В) об ожидаемых последствиях в случае получения прочей информации до даты аудиторского заключения.

2. Что включает прочая информация?

А) таблицы, схемы или графики, содержащие выдержки из финансовой отчетности;

Б) раскрытие, содержащее более общую информацию остатка или счета, указанного в финансовой отчетности;

В) описание финансовых показателей.

3. Какие последствия имеет новая информация, которая может стать известная аудитору?

А) является основанием для пересмотра оцененного уровня риска;

Б) оценки влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность;

В) возникает обязанность выявления событий после отчетной даты.

4. Какие меры должен принять аудитор, если вероятны существенное искажения в прочих сведениях, полученных до даты заключения, а информация не подлежала исправлению:

А) процедуры, требуемые в конкретных условиях;

Б) выполнить задание по требованиям законодательства;

В) оценить последствия для формирования заключения и информирования руководства и собственников.

5. Раздел заключения «Прочая информация» включается, когда...

А) проводится аудит организаций, ценные бумаги которых допущены к ОРЦБ;

Б) аудитор получил прочую информацию, которая ранее не была известна;

В) при внесении корректировок в прочей информации.

6. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией и при этом:

А) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место существенное несоответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью;

Б) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место соответствие между прочей информацией и знаниями, полученными аудитором в ходе аудита, в контексте полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных во время аудита;

В) рассмотреть вопрос о том, имеет ли место соответствие между прочей информацией и финансовой отчетностью.

7. Когда включение раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение необходимо, этот раздел должен содержать указание на:

А) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается до даты аудиторского заключения;

Б) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации;

В) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску модифицированного мнения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

8. Для выполнения требований МСА 230 применительно к МСА 720 обязан включить в аудиторскую документацию следующее:

А) документацию по процедурам, проведенным в соответствии с настоящим стандартом;

Б) окончательный вариант прочей информации, в отношении которой аудитор выполнил работу в соответствии с требованиями настоящего стандарта;

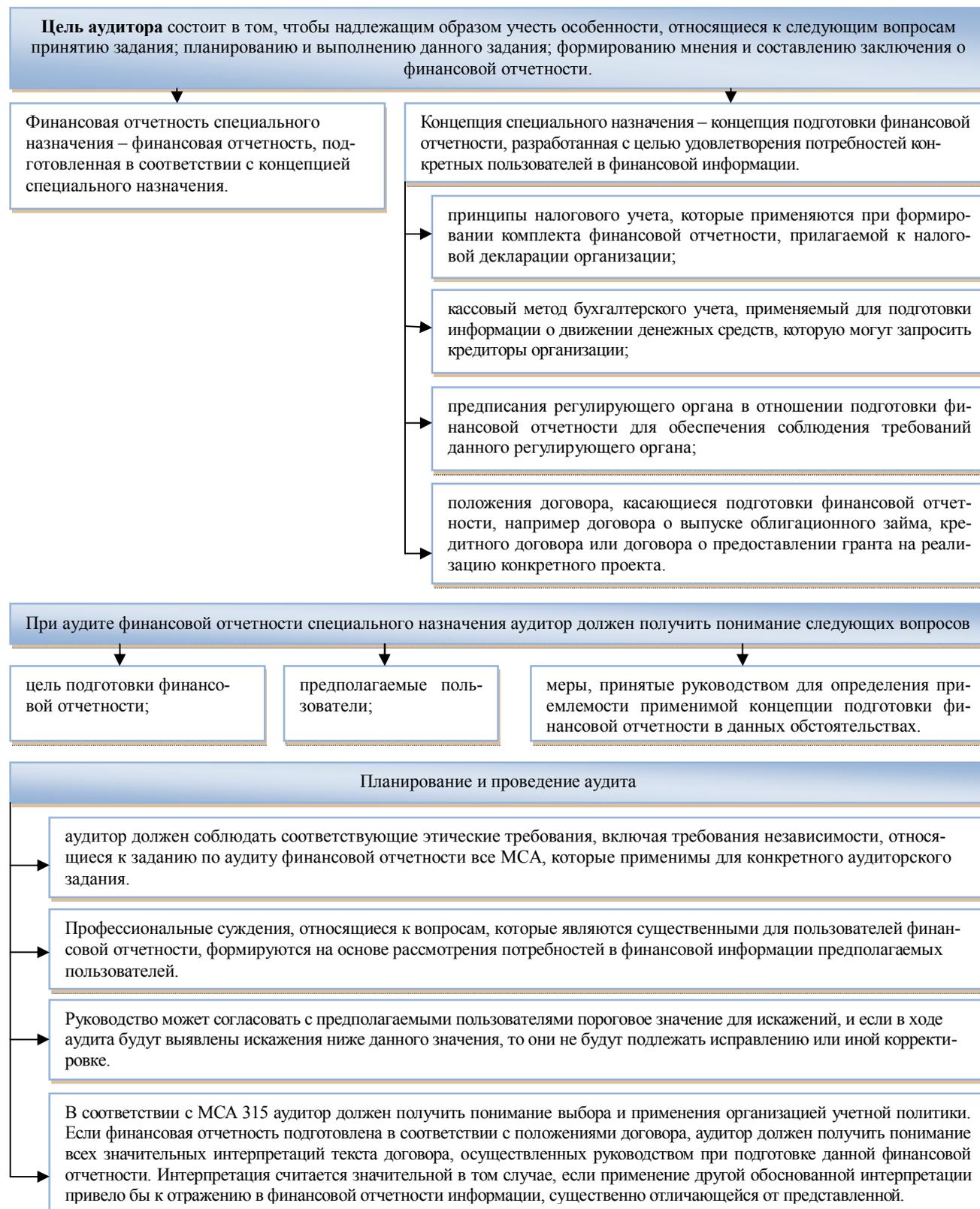
В) документацию по процедурам, проведенным в соответствии с настоящим стандартом и окончательный вариант прочей информации, в отношении

которой аудитор выполнил работу в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Прочая информация может быть признана недостоверной и искаженной, когда она вводит в заблуждение пользователей отчетности			
Годовой отчет обычно подготавливается каждые полгода			
Прочая информация содержит искажения, неоднозначное толкование информации, если в ней раскрыт определенный вопрос			
Аудитор должен с количественной точки зрения оценить весь возможный спектр значимых искажений и предпринять все возможные процедуры, чтобы обосновать вывод по проверке прочей информации			
Отказ от выражения мнения не уместен, если у аудитора имеется сомнение в честности руководства или органов корпоративного управления, поскольку можно всегда получить более надежные аудиторские доказательства			
При выполнении проверки финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к торгам на ОРЦБ, аудитор может получить уместную и прозрачную информацию, в отношении проверки которой у аудитора существует обязательство			
Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, то дополнительная информация в отношении проведенных процедур, включая раздел о прочей информации, может отвлечь внимание от отказа от выражения мнения о финансовой отчетности в целом			
Если выражается отрицательное мнение, то в качестве основания для выражения мнения описываются существенные искажения и прочая информация, обнаруженная аудитором и требующаяся для раскрытия в аудиторском заключении			
МСА 720 не может применяться по отношению к документам эмитента ценных бумаг, например, проспектов эмиссии			

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



Особенности формирования мнения и составления заключения

Описание применимой концепции подготовки отчетности, цели подготовки, а при необходимости предполагаемых пользователей либо давать ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, в котором представлена данная информация.

Если при подготовке финансовой отчетности у руководства имелась возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности, в описании обязанностей руководства по подготовке финансовой отчетности должна также упоминаться обязанность руководства установить, что применимая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой с учетом конкретных обстоятельств.

Привлечение внимания пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения:
Раздел «Важные обстоятельства», в котором аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, данная финансовая отчетность, вероятно, не может быть использована для другой цели.
Аудитор может счесть необходимым указать, что аудиторское заключение предназначено исключительно для конкретных пользователей.

Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 800?
3. Дайте определение термину «концепция специального назначения»?
4. В чем заключаются особенности планирования и проведения аудита финансовой отчетности специального назначения?
5. К чему сводится описание применимой концепции подготовки финансовой отчетности?
6. Каким образом привлекается внимание пользователей к тому, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения?
7. Приведите примеры концепций специального назначения?

Тестовые задания:

1. Когда применяется МСА 800?
 - А) для полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения;
 - Б) для отдельного отчета финансовой отчетности;
 - В) при проверке группы однотипных статей.
2. Цель аудита отчетности специального заключения заключается в...

А) в надлежащем учете особенностей процедуры планирования и выполнения задания;

Б) учете особенностей задания и заключении договора на проведение аудита;

В) в обоих перечисленных случаях.

3. Полный комплект финансовой отчетности специального назначения, включая соответствующие примечания:

А) финансовая отчетность специального назначения;

Б) финансовая отчетность;

В) финансовая отчетность общего назначения.

4. При аудите финансовой отчетности специального назначения аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

А) цель подготовки финансовой отчетности;

Б) цель подготовки финансовой отчетности; предполагаемые пользователи; меры, принятые руководством для определения приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в данных обстоятельствах;

В) меры, принятые руководством для определения приемлемости применимой концепции подготовки финансовой отчетности в данных обстоятельствах.

5. В случае составления аудиторского заключения о финансовой отчетности специального назначения:

А) аудиторское заключение также должно содержать описание цели подготовки данной финансовой отчетности, а при необходимости и предполагаемых пользователей либо давать ссылку на примечание к финансовой отчетности специального назначения, в котором представлена данная информация;

Б) аудиторское заключение не должно содержать описание цели подготовки данной финансовой отчетности, а при необходимости и предполагаемых пользователей;

В) если при подготовке финансовой отчетности у руководства имелась возможность выбора концепции подготовки финансовой отчетности, в описании обя-

занностей руководства по подготовке финансовой отчетности не должна также упоминаться обязанность руководства установить, что применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является приемлемой с учетом конкретных обстоятельств.

6. Определите раздел, содержащийся в заключении при проверке отчетности специального назначения, когда аудитор должен обратить внимание пользователей заключения на то, что при ее составлении применялась концепция специального назначения.

- А) «Прочая информация»;
- Б) «Важные обстоятельства»;
- В) «Мнение».

7. В случае подготовки финансовой отчетности специального назначения ключевым фактором при определении приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности, примененной при подготовке данной отчетности, являются:

- А) учетная политика аудируемой организации;
- Б) отрасль работы организации;
- В) потребности в финансовой информации предполагаемых пользователей.

8. К примерам концепций специального назначения относятся:

А) рекомендации регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего орган;

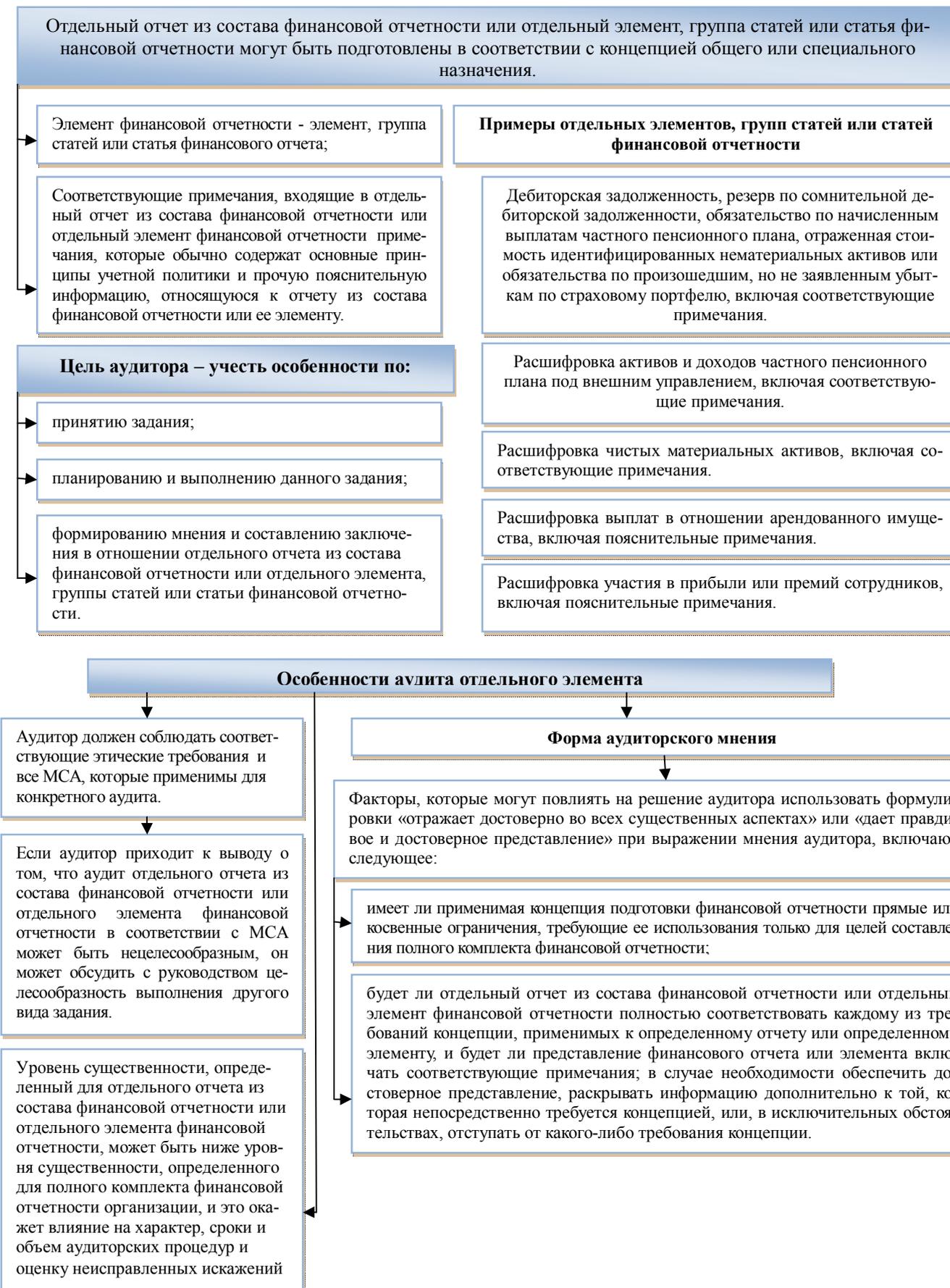
Б) кассовый метод бухгалтерского учета, применяемый для подготовки информации о движении денежных средств, которую могут запросить кредиторы организации;

В) положения договора, касающиеся хозяйственной деятельности организации.

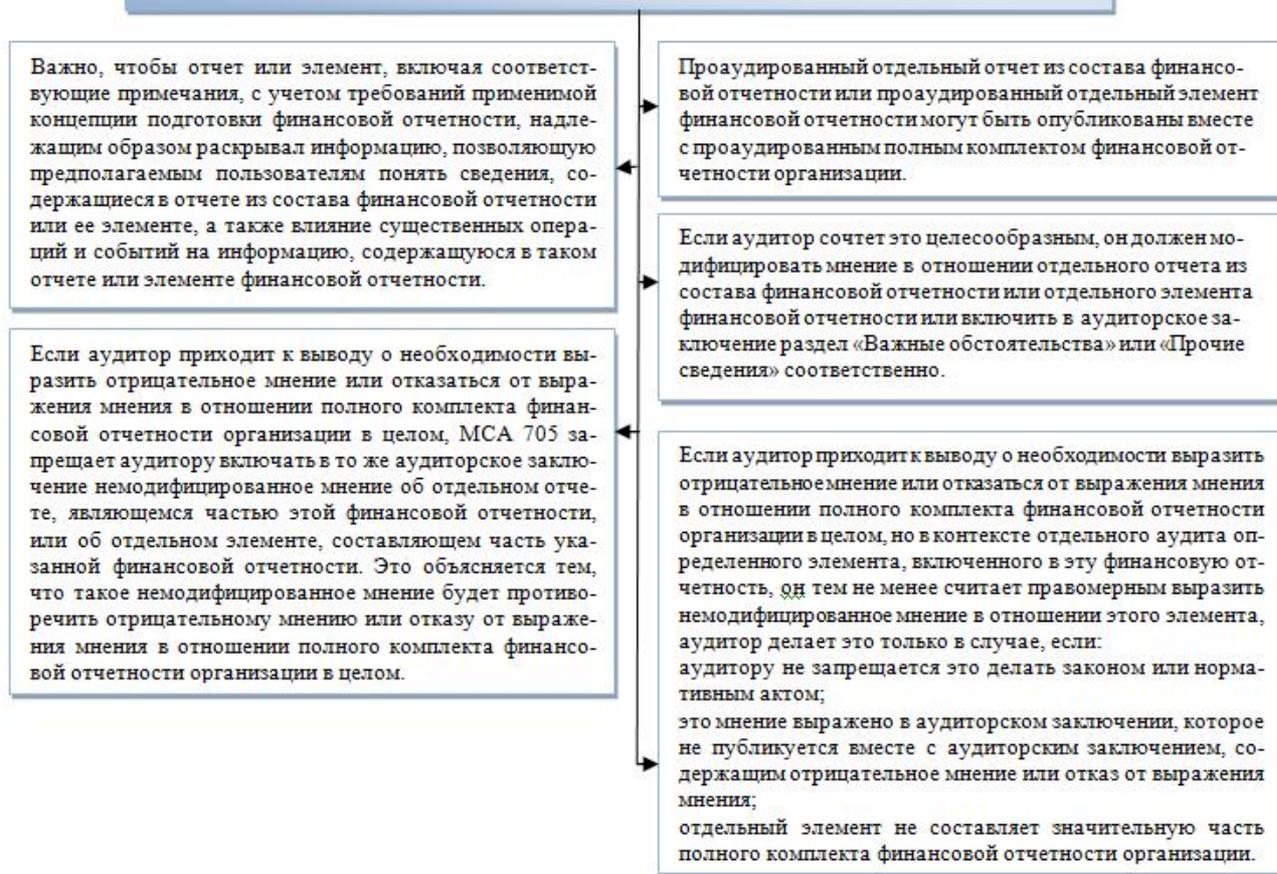
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Финансовая отчетность специального назначения – финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с концепцией специального назначения			
При планировании и проведении аудита финансовой отчетности специального назначения аудитор может не устанавливать, требуется ли рассмотреть особенности применения Международных стандартов аудита с учетом конкретных обстоятельств задания			
Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с положениями договора, аудитор должен оценить, в достаточной ли степени в финансовой отчетности описаны все значимые условия договора, на основании которых подготовлена финансовая отчетность			
Могут возникнуть обстоятельства, при которых концепция специального назначения основывается на концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом, но при этом не удовлетворяет всем требованиям такой концепции			
Применимая концепция подготовки финансовой отчетности может не включать в себя стандарты финансовой отчетности, которые приняты официально признанной организацией, уполномоченной устанавливать стандарты для подготовки финансовой отчетности специального назначения.			
В случае финансовой отчетности специального назначения, например отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями договора, руководство может согласовать с предполагаемыми пользователями пороговое значение для искажений, и если в ходе аудита будут выявлены искажения ниже данного значения, то они не будут подлежать исправлению или иной корректировке			
Во избежание недоразумений аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения, а следовательно может быть пригодна для иной цели			

4.8. МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»



Особенности формирования мнения и составления аудиторского заключения



Контрольные вопросы:

1. Какова сфера применения МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 805?
3. Дайте определение термину «элемент финансовой отчетности»?
4. В чем заключаются применение Международных стандартов аудита при проведении аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности?
5. В чем заключается оценка приемлемости концепции подготовки финансовой отчетности при проведении аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности?

6. В чем заключаются особенности планирования и проведения аудита при проведении аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности?

7. В чем заключаются особенности формирования мнения и составления заключения при применении МСА 805?

8. Какие вопросы включают факторы, которые могут повлиять на решение аудитора использовать формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» при выражении мнения аудитора?

9. Приведите примеры отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности.

Тестовые задания:

1. МСА 805 не применяется:

А) отдельным отчетам из состава финансовой отчетности или отдельным элементам, групп статей или статей за периоды;

Б) к проверке компонента, если аудитор представил по выполнению работ и по запросу аудитора группы для проверки отчетности;

В) к изучению особенностей, применимых в иных условиях задания по проверке.

2. Цель аудитора в ходе проверки отдельно взятой отчетности или группы статей заключается в...

А) учете особенностей при планировании и выполнении процедур по заданию;

Б) учете особенностей принятия задания, планирования и выполнения процедур, формулирования мнения и заключения в отношении отдельно взятой отчетности или группы статей;

В) учете особенностей при принятии, планировании и выполнении задания как по отчетности в целом, так и по отдельным формам.

3. Аудитор выразил отрицательное мнение по результатам проверки полного комплекта отчетности. В отношении отдельной формы отчетности выражает немодифицированное мнение, то он может это сделать при условии:

А) всегда, когда не запрещает закон;

Б) публикации финансовой отчетности совместно с заключением, содержащим положительное мнение;

В) существенности аудируемого элемента по отношению ко всему компоненту отчетности.

4. Определите, какие факторы влияют на выбор формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление»:

А) соответствие отдельного элемента концептуальным требованиям, исключение примечаний при представлении финансовой отчетности или отдельных элементов;

Б) отсутствия прямых (косвенных) ограничений по применению только в отношении полного комплекта отчетности;

В) наличие (косвенных) ограничений по применению только в отношении полного комплекта отчетности.

5. Что может сделать аудитор при проверке только отдельной формы отчетности, если одновременно проводится аудит полного комплекта?

А) применить доказательства, которые получены при аудите комплекта для аудита специального назначения;

Б) применять доказательства только часть доказательств, полученных в ходе процедур аудита полного комплекта;

В) описаться на мнение предыдущего аудитора.

6. Укажите, в каком случае, аудитор не имеет возможности выражать положительное заключение отдельной формы финансовой отчетности:

А) получено отрицательное мнение или отказ в отношении аудита полного комплекта отчетности;

Б) получено только отрицательное мнение;

В) получен отказ от выражения мнения.

7. При аудите полного комплекта отчетности в заключении содержатся разделы «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения» или заключение модифицировано, то аудитору следует:

А) оценить степень влияния на мнения аудитора по отдельно взятому отчету;

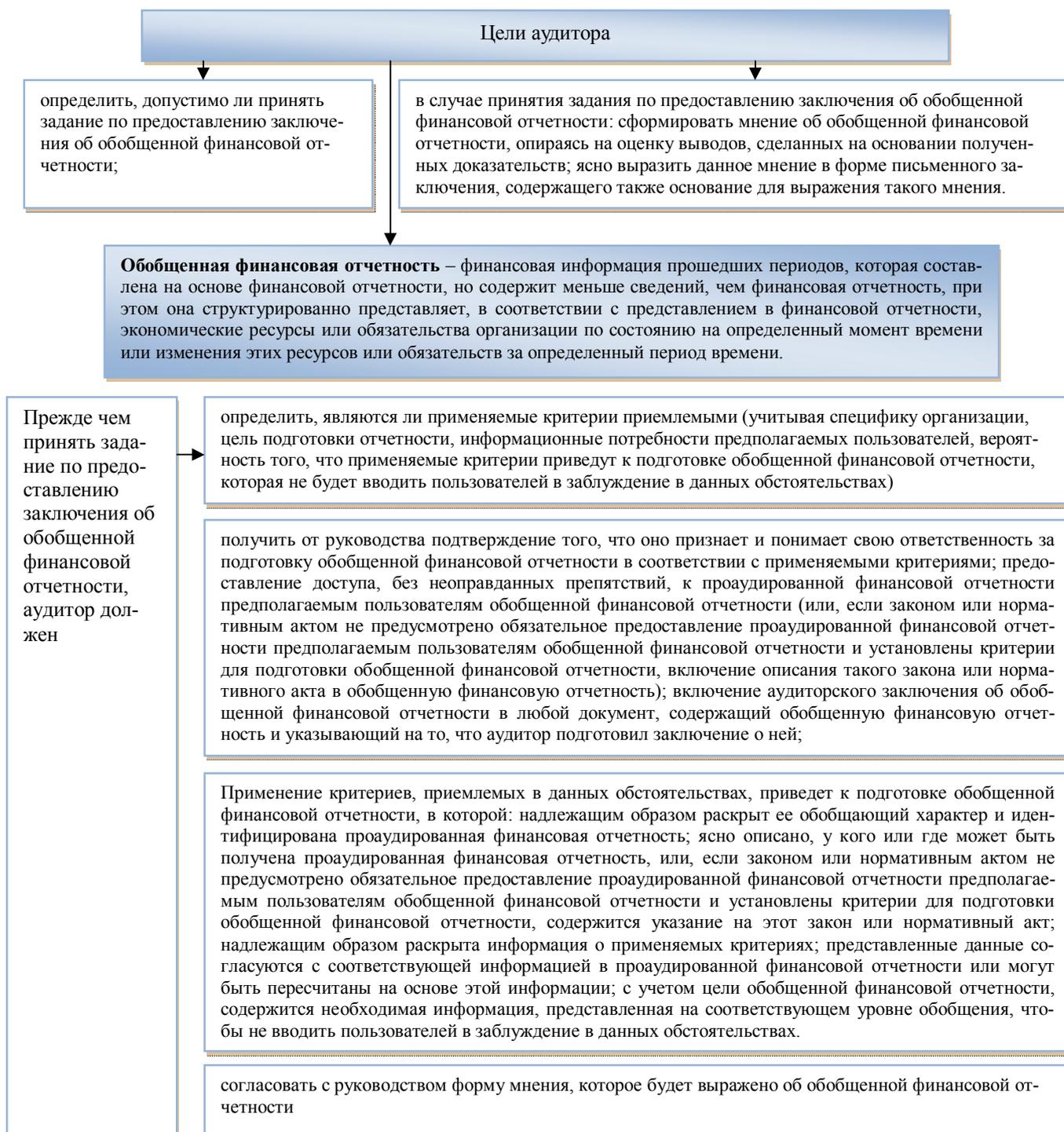
Б) оценить влияние на заключение в отношении отчетности специального назначения;

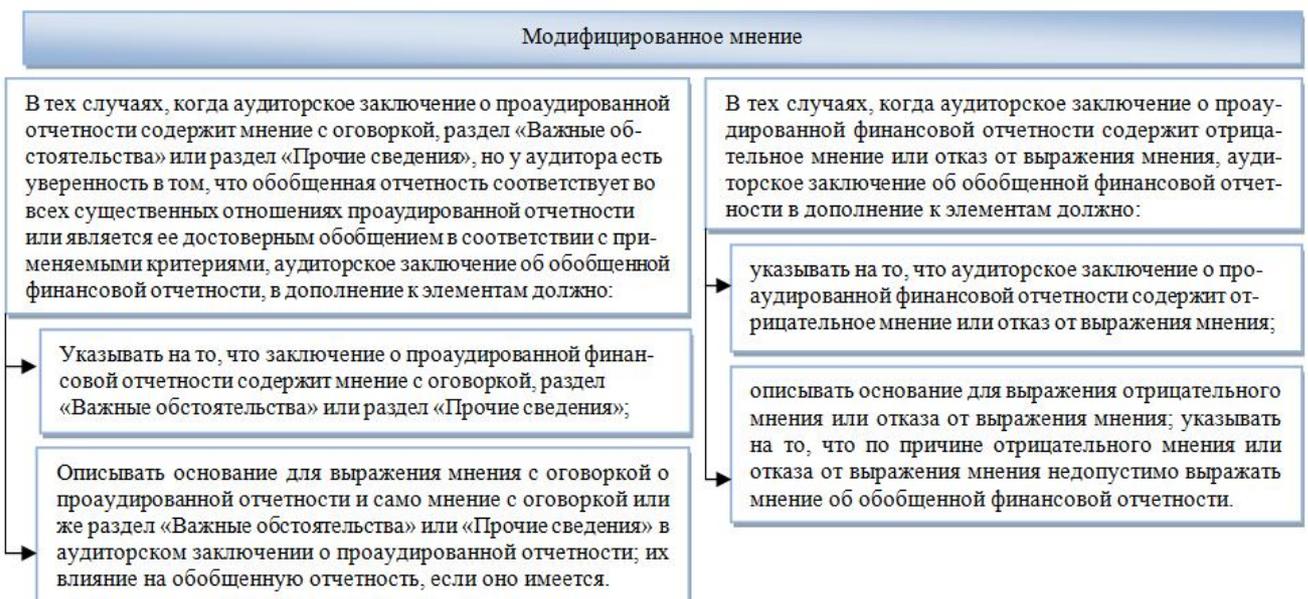
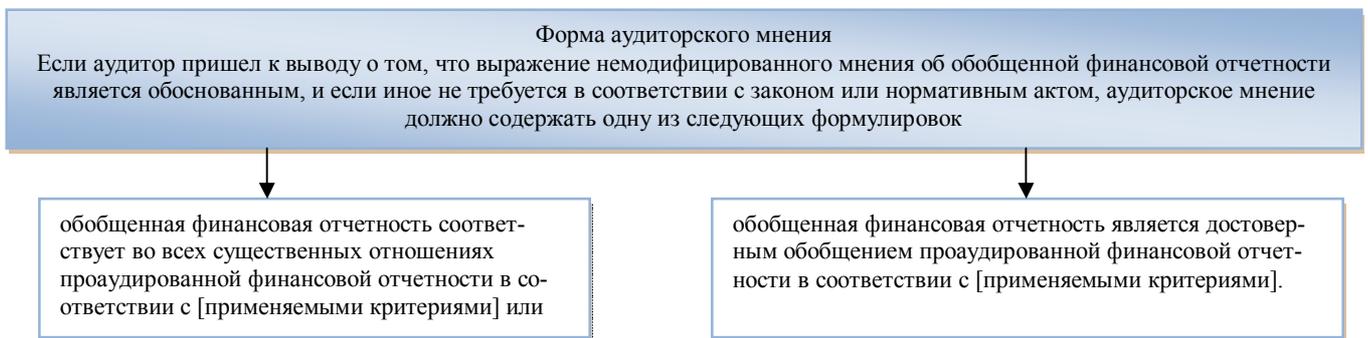
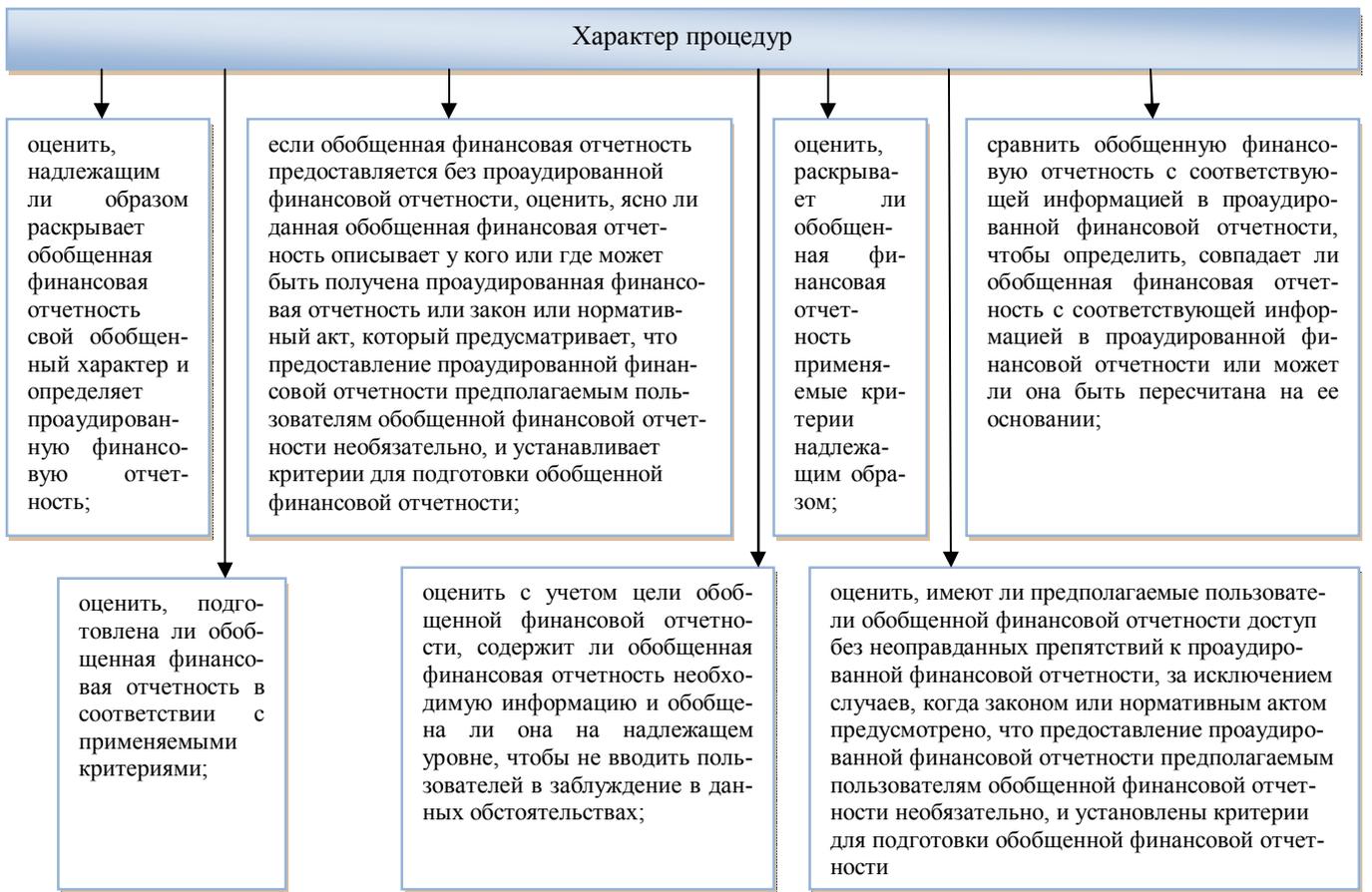
В) оценить влияние на заключение аудитора только в следующем аудируемом периоде.

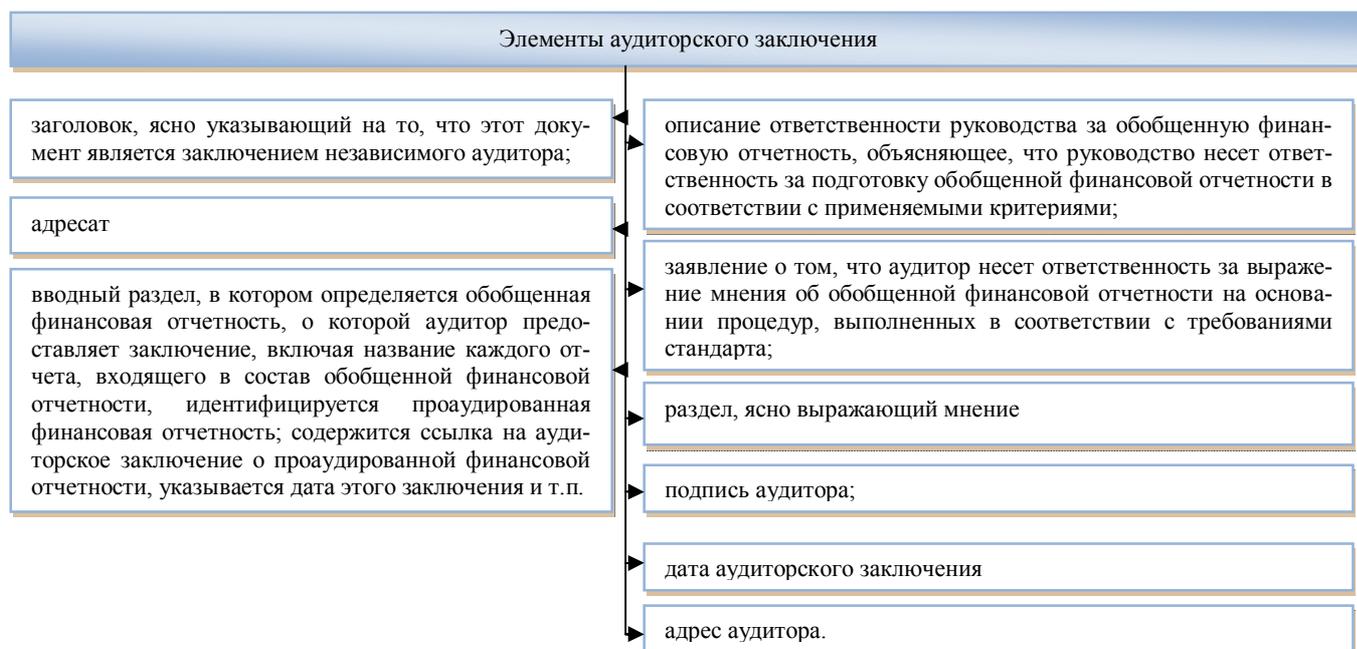
Укажите, верны ли утверждения:

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
Если аудитором не провидится проверка всего комплекта отчетности, то он должен изучить возможность проверки отдельной формы отчетности или конкретного элемента			
Аудитор выражает всегда отрицательное мнение, если он проводит проверку и берет на себя обязательства выразить мнение в отношении отдельно взятой формы из полного комплекта отчетности			
Если аудитор по проверке полного комплекта отчетности уже выразил отрицательное мнение, то положительное заключение в отношении отдельной формы отчетности из общего комплекта, он уже выразить не имеет права			
Концептуальные принципы подготовки отчетности содержат положения, регламентирующие представление отдельных форм отчетности, входящих в общий комплект			
Аудитор может исследовать на наличие ошибок только отдельно взятый элемент отчетности, если не имеет возможности проверить общий комплект. Такое правило применимо без ограничений.			
Граница существенности для отдельной формы отчетности всегда выше существенности, оцененной по отчетности в целом, что не может не оказать влияния на характер процедур и оценку неисправленных искажений, выявленных в процессе проверки			
Проверяемая форма бухгалтерской отчетности обязательно должна включать примечания, которые раскрываются в приложении, чтобы предполагаемый пользователь понимал информацию, содержащуюся в отчетности в целом или ее отдельном элементе			
Аудитору разрешен стандартами отказ от выражения мнения, когда проводится аудит отчета о движении денежных средств и не представлена финансовая отчетность в целом			
Отдельно взятым элементов для проверки является дебиторская задолженность или стоимость нематериальных активов			

4.9. МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»







Контрольные вопросы:

1. В чем состоят цели аудитора при применении МСА 805?
2. В чем состоит цель аудитора при применении МСА 805?
3. Дайте определение термину «проаудированная финансовая отчетность»?
4. Назовите действия аудитора до принятия задания по аудиту финансовой отчетности.
5. Выделите основные процедуры, которые реализует аудитор для формирования базы, на основании которой выражает мнение в отношении достоверности отчетности.
6. Приведите примеры формулировок немодифицированного аудиторского мнения и случаи его выдачи.
7. Какие элементы включает аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности?
8. Каковы действия аудитора, если финансовая отчетность содержит сравнительные данные?
9. Перечислите факторы, которые могут повлиять на решение аудитора в отношении приемлемости применяемых критериев.
10. Назовите факторы, которые определяют доступность проверенной финансовой отчетности.

11. Определите действия аудитора, когда он делает вывод об отсутствии разграничения между непроверенной и обобщенной финансовой отчетностью.

Тестовые задания:

1. Финансовая информация прошедших периодов, которая составлена на основе финансовой отчетности, но содержит меньше сведений, чем финансовая отчетность, при этом она структурированно представляет, в соответствии с представлением в финансовой отчетности, экономические ресурсы или обязательства организации по состоянию на определенный момент времени или изменения этих ресурсов или обязательств за определенный период времени» - это:

- А) обобщенная финансовая отчетность;
- Б) финансовая отчетность специального назначения;
- В) проаудированная финансовая отчетность.

2. Дата заключения по результатам аудита не может быть раньше:

А) даты, на которую аудитор собрал необходимые доказательства, которые положены в основу мнения, в т.ч. свидетельства о подготовки отчетности и подтверждения ответственности уполномоченными лицами;

- Б) дата выражение аудиторского мнения;
- В) дата аудиторского заключения о проаудированном элементе.

3. Аудиторское заключение об обобщенной финансовой отчетности в дополнении к дополнению должно (в случае модификации мнения):

- А) раскрывать основания для выражения мнения;
- Б) указывать, что заключение включает отрицательное мнение или отказ;
- В) указывать о допустимости выражения мнения об обобщенной отчетности на основании модифицированного мнения.

4. Что должен сделать аудитор в случае наличия ограничений на применение и распространение заключения в отношении проверенной отчетности или подготовкой ее по специальному назначению?

- А) указание на модифицированное мнение;
- Б) включение аналогичного ограничения или предупреждения;

В) указание о недопустимости выражения мнения о финансовой отчетности по причине модификации заключения.

5. В случае подготовки финансовой отчетности согласно концепции специального назначения и ограничения на распространение заключения о достоверности финансовой отчетности аудиторю следует:

- А) раскрыть основание для выражения модифицированного мнения;
- Б) отправить уведомление собственникам или руководству;
- В) отразить информацию об ограничении в заключение.

6. Если аудитор пришел к выводу о том, что представление организацией непроаудированной дополнительной информации не дает возможности провести четкое разграничение между непроаудированной дополнительной информацией и обобщенной финансовой отчетностью, то аудитор должен:

- А) уведомить об этом лиц, осуществляющих корпоративное управление;
- Б) попросить руководство изменить представление непроаудированной дополнительной информации;
- В) отказаться от выражения мнения.

7. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенное несоответствие, он должен:

- А) определить, существует ли необходимость в изменении обобщенной финансовой отчетности или прочей информации;
- Б) уведомить об этом лиц, осуществляющих корпоративное управление;
- В) определить, какое влияние это может оказать на заключение аудитора.

8. Если аудитору становится известно, что организация планирует заявить в документе, содержащем обобщенную финансовую отчетность, о том, что аудитор предоставил заключение об обобщенной финансовой отчетности, но при этом организация не планирует включить в этот документ соответствующее аудиторское заключение, аудитор должен:

- А) сообщить об этом в правоохранительные органы;
- Б) уведомить об этом лиц, осуществляющих корпоративное управление;

В) потребовать от руководства включить аудиторское заключение в указанный документ.

Укажите, верны ли утверждения

Утверждение	Да	Нет	Ссылка на п. МСА
МСА 805 говорит о том, что без проведения процедур проверки финансовой отчетности не возможно получение достаточных и надлежащих доказательств, на базе которых невозможно формулировать мнение в отношении достоверности обобщенной отчетности			
Аудитор выявил несоответствие при сверке с прочей информацией, то в его обязанности входит скорректировать саму финансовую отчетности и прочую информацию, которая стала причиной такого несоответствия			
Выражается отрицательное мнение по проверке обобщенной финансовой отчетности, когда представленная в ней информация не содержит существенных искажений, а в части выявленных несущественных искажений руководство отказывается вносить исправления			
В случае наличия сравнительной информации в проверенной аудитором финансовой отчетности и одновременном ее отсутствии в обобщенной отчетности, аудитор обязан установить обоснование и причины отсутствия должно информации			
Цель изучения аудитором прочей информации, включенной в финансовую отчетность, - выявить существенные искажения или несоответствия в обобщенной финансовой отчетности			
Аудитору необходимо собрать дополнительные доказательства или сообщить сведения о влиянии событий после отчетной даты на данные финансовой отчетности в случае, когда аудитор выражает мнение в отношении достоверного представления обобщенной финансовой отчетности			
Если внесен заголовок «Заключение независимого аудитора», то это является свидетельством соблюдения этики и принципов независимости и отличительным признаком заключения аудитора			
Уполномоченные лица для подтверждения подготовки отчетности и принимаемые на себя ответственность устанавливаются на основе условий задания, особенностей деятельности организации и цели отчетности			
Значимые обстоятельства, влияющие на принимаемые аудитором решения при обосновании отсутствия сравнимых данных, не должны основываться на знаниях в отношении характера и цели отчетности			

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1. Цели и принципы аудита	5
1.1. МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА»	5
1.2. МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»	12
1.3. МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»	17
1.4. МСА 230 «Аудиторская документация»	22
1.5. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	29
1.6. МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	41
1.7. МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»	47
1.8. МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в СВК»	56
2. Планирование аудита	
2.1. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	63
2.2. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	70
2.3. МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	77
2.4. МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»	83
2.5. МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»	93
2.6. МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	102
3. Аудиторские доказательства и процедур их получения	108
3.1. МСА 500 «Аудиторские доказательства»	108
3.2. МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»	114
3.3. МСА 505 «Внешние подтверждения»	118
3.4. МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»	123
3.5. МСА 520 «Аналитические процедуры»	128
3.7. МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»	139
3.8. МСА 550 «Связанные стороны»	148
3.9. МСА 560 «События после отчетной даты»	154
3.10. МСА 570 «Непрерывность деятельности»	160
3.11. МСА 580 «Письменные заявления»	168
3.12. МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»	174
3.13. МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»	181
3.14. МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора»	189
4. Аудиторское заключение	196
4.1. МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»	196
4.2. МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	203
4.3. МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»	209
4.4. МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в ауди-	216

торском заключении»	
4.5. МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»	221
4.6. МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»	227
4.7. МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»	235
4.8. МСА 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»	240
4.9. МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»	245

Вилена Анатольевна Якимова,

доцент кафедры финансов АмГУ, канд. экон. наук

Аудит в схемах и таблицах. Учебное пособие

Заказ 52.