

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Н. М. Коробова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

*Курс лекций
для студентов, обучающихся по специальности
1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит*

Горки
БГСХА
2023

УДК 657.6:006(075.8)

ББК 65.053я73

К68

*Одобрено методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.12.2022 (протокол № 5)
и Научно-методическим советом БГСХА 28.12.2022 (протокол № 4)*

Автор:

старший преподаватель *Н. М. Коробова*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *О. Н. Горбатовская*;
главный государственный налоговый инспектор
инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь
по Горецкому району *Ю. Н. Павлова*

Коробова, Н. М.

К68 Международные стандарты аудита : курс лекций / Н. М. Коробова. – Горки : БГСХА, 2023. – 88 с.
ISBN 978-985-882-413-6.

Издание подготовлено в соответствии с учебной программой по дисциплине «Международные стандарты аудита». Рассматриваются теоретические и практические аспекты применения Международных стандартов аудита.

Для студентов, обучающихся по специальности 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

УДК 657.6:006(075.8)

ББК 65.053я73

ISBN 978-985-882-413-6

© УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», 2023

ВВЕДЕНИЕ

Актуальной проблемой современного аудита в Республике Беларусь является применение Международных стандартов аудита (МСА). Международные стандарты аудита – это единые международные базовые принципы и стандарты, которым обязаны следовать все аудиторы в процессе аудиторской деятельности.

Применение МСА в Республике Беларусь – необходимое условие повышения качества аудиторских услуг и высокого профессионального уровня аудиторов. Строгое соблюдение аудиторских стандартов является обязанностью аудитора, так как от этого зависит качество всей работы. Чтобы четко понимать, почему в Республике Беларусь необходимо применение МСА и какие при этом будут результаты, следует проанализировать ряд ключевых аспектов. В связи с этим в данном курсе лекций рассмотрены преимущества МСА, проведено их сравнение с действующими отечественными стандартами, раскрыты проблемы их применения в Республике Беларусь, основная терминология.

Международные стандарты аудита являются основным нормативным ориентиром при разработке республиканских правил, содержащих базовые принципы, лежащие в основе регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Цель изучения учебной дисциплины «Международные стандарты аудита» – получение профессиональных знаний в области методики и методологии применения МСА в аудиторской деятельности мирового профессионального сообщества, приобретение практических навыков, необходимых при организации и проведении аудиторских проверок хозяйствующих субъектов, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг, на основе анализа взаимосвязи Международных стандартов аудита и Национальных правил аудиторской деятельности.

Задачи учебной дисциплины:

- удовлетворение требований, установленных государственным стандартом высшего профессионального образования при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту;
- изучение форм и методов использования стандартов аудита в процессе осуществления аудиторской практики;
- ознакомление с инструментарием использования международной практики аудита;

- овладение навыками использования стандартов при определении особенностей осуществления аудиторской деятельности в международной практике;

- формирование специалиста высокой квалификации, обладающего специальными бухгалтерскими, экономическими знаниями в области аудита в целях использования их в финансово-хозяйственной деятельности.

Рассмотренная в курсе лекций международная аудиторская практика свидетельствует о важности процесса стандартизации аудиторской деятельности, поскольку создание и совершенствование методической базы для качественного проведения аудита – необходимое условие формирования и развития института аудита, являющегося неотъемлемым элементом инфраструктуры современной экономики.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основной

1. Воронина, Л. И. Международные стандарты аудита: теория и практика: учеб. / Л. И. Воронина. – Москва: ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2020. – 456 с.

2. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит: учеб. пособие / В. Н. Лемеш. – Минск: Изд-во Гревцова, 2013. – 271 с.

3. Парушина, Н. В. Аудит: учеб. / Н. В. Парушина. – Москва: ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2008. – 288 с.

Дополнительный

4. Коробова, Н. М. Международные стандарты аудита: электрон. учеб.-метод. комплекс для сам. раб. студ. спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Электронный ресурс] / Н. М. Коробова. – Горки: БГСХА, 2019.

5. Королев, Ю. Ю. Ревизия и аудит: учеб.-метод. комплекс для студ. экон. спец. / Ю. Ю. Королев. – Минск: ООО «ФУАинформ», 2015. – 216 с.

6. Лемеш, В. Н. Аудит: пособие / В. Н. Лемеш. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2017. – 292 с.

7. Лемеш, В. Н. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / В. Н. Лемеш. – Минск: Выш. шк., 2014. – 191 с.

8. Международные стандарты аудита и контроля качества: сб.: в 3 т. / Международная федерация бухгалтеров. – Киров: ООО «Киров. тип.», 2012. – Т. 1. – 1616 с.

9. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 56-З; в ред. Закона Респ. Беларусь от 1 янв. 2021 г. № 229-З // Бизнес-Инфо: аналитическая правовая система. – Режим доступа: [www/business-info.by](http://www.business-info.by). – Дата доступа: 24.10.2022.

10. Суворова, С. П. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2014. – 304 с.

11. International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards [Electronic resource]. – Mode of access: www.ifac.org. – Date of access: 24.10.2022.

Тема 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ МСА, ИХ ЗНАЧЕНИЕ В СТАНОВЛЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

1.1. Значение стандартов и их необходимость для регулирования деятельности в рамках профессии.

1.2. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита.

1.3. Структура и классификация МСА.

1.1. Значение стандартов и их необходимость для регулирования деятельности в рамках профессии

Аудит как элемент рыночных отношений получил признание практически во всем мире. Пользователями аудиторских услуг являются юридические и физические лица, заинтересованные в достоверности финансовой отчетности, поскольку ее содержание для них имеет экономический смысл в плане снижения предпринимательского риска.

За более чем столетнюю историю аудита экономически развитые страны выработали систему правил, положений и требований, следование которым способствует повышению качества и надежности аудита.

В экономической литературе выделяют условно *пять периодов становления мировой аудиторской практики*:

- первый период связан с принятием сначала в Англии в 1844 г., а затем во Франции в 1867 г. ряда законов, предусматривающих необходимость проверки независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов;

- второй период охватывает 1805–1905 гг., когда аудит поначалу был приближен к ревизионной деятельности и направлен на оценку эффективности работы организаций, а с развитием фондового рынка выделяется в самостоятельную отрасль; на этом этапе США выступили центром формирования трансатлантических аудиторских фирм;

- третий период – с 1905 по 1933 г. – характеризуется усилением процесса концентрации капитала, разделением интересов собственников, наемных управляющих и наемного персонала; в этих условиях меняется идеология аудита, основной акцент переносится на применение статистических выборок, оценку эффективности внутреннего контроля и систем управления;

- четвертый период длится до 1940 г., для него характерно усиление требований к качеству аудиторской проверки, включение в практику аудита метода тестирования, целью которого было обнаружение преднамеренных учетных ошибок, развитие методологии аудита; в этот же период усиливается влияние Нью-Йоркской биржи, одним из требований которой к ее участникам было соблюдение обязательности аудита;

- пятый период – с 1940 г. и по настоящее время – характеризуется динамичным развитием фондовых рынков и транснациональных корпораций, а также углублением мирохозяйственных связей, что приводит к необходимости выработки унифицированных требований к качеству аудита, порядку его осуществления и профессиональной этике.

С целью реализации этих требований мировым сообществом выработаны определенные правила и положения – международные стандарты, позволяющие с одинаковых позиций подходить к аудиту в разных странах и в разных отраслях.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин:

- во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского финансового учета (выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к единообразию отчетности, что открывает возможность применения общих подходов к аудиту);

- во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консалтинговых услуг;

- в-третьих, стандарты аудита отрицают возможность проведения «некачественного аудита», поскольку, руководствуясь ими, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур. Впоследствии работу аудитора можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтверждает недостоверную информацию и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мне-

ния по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности.

Единообразии аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований.

С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

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

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

Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

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

Собственники и прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, нередко очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Аудиторские проверки необходимы государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- возможность поступления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- зависимость последствий принятых решений (они могут быть весьма значительными) от качества информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

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

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

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

Применение стандартов является своеобразной гарантией качества аудиторских услуг.

С помощью МСА реализуется достижение двух основных целей:

1. МСА способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового.

2. По мере возможности унифицировать подход к аудиту в международном масштабе.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т. е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

- возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;
- упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря представляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;
- упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

- упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;
- возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

Понятие «аудит» за рубежом в настоящее время в специализированной литературе и на практике, как правило, применяют в широком смысле: к аудиту относят различные виды деятельности, основными среди которых являются независимая проверка, оценка, экспертиза достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности и других документов.

Таким образом, за рубежом в определении «аудит» делается большой акцент на проверку финансовой отчетности.

Следует отметить, что профессия аудитора в зарубежных странах имеет разные названия. Например, во Франции их называют бухгалтерами-экспертами или комиссарами по счетам, в Германии аудиторами являются контролеры домашних хозяйств или контролеры бухгалтерских книг, в Великобритании и многих других европейских странах аудитор – это ревизор или присяжный бухгалтер, в США бухгалтер-аудитор называется общественным или дипломированным бухгалтером и т. п.

Независимые аудиторы за рубежом имеют право работать индивидуально, но, как правило, они объединяются в отдельные организации или фирмы, так как это более эффективно.

В современной практике примером таких объединений являются широко известные фирмы присяжных бухгалтеров в Великобритании, фирмы дипломированных общественных бухгалтеров в США и др.

За рубежом, в частности в развитых странах, функционируют десятки тысяч аудиторских фирм (только в США их более 45 тыс.).

Для всех аудиторов на Западе обязательно соблюдение стандартов GAAP (принципов бухгалтерского учета), а также GAAS (стандартов аудита). Сравнивая нормативно-правовые акты различных зарубежных стран об организации аудита, можно обнаружить определенное сходство в принятии решений по многим вопросам относительно данной сферы предпринимательской деятельности.

Например, в нормативно-правовых актах почти всех государств имеется положение о необходимости проведения аудита годовой финансовой отчетности предприятия. Для каждой страны установлены квалификационные требования для разрешения осуществления аудиторской практики.

В Англии, например, если лицо не является членом какого-либо бухгалтерского органа, признанного полномочным государственным секретарем, оно не имеет права быть аудитором. Еще одним сходством в аудиторской деятельности зарубежных стран является право аудиторов присутствовать и выступать на всех собраниях проверяемого предприятия.

Что касается ответственности аудиторов за рубежом: за небрежность в работе, упущения, заведомо ложную оценку деятельности иностранных аудиторов наряду с моральной и дисциплинарной ответственностью несут материальную и даже уголовную ответственность.

В современном мире, где происходят интеграционные процессы, охватывающие все сферы экономической и социальной жизни общества, роль стандартизации аудиторской деятельности только усиливается.

Следовательно, на развитие международных стандартов аудита влияют внешние и внутренние факторы.

К внешним факторам развития следует отнести:

- развитие и углубление внешнеэкономических связей, создание транснациональных компаний, что приводит к унификации принципов учета и отчетности;

- динамичное развитие фондового рынка. При этом фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Поэтому Международная организация комитетов фондовых бирж разрабатывает унифицированные требования к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке;

- создание мультинациональных компаний в области аудита и появление профессиональных международных организаций, обусловленные тем, что аудит, который относится к сфере услуг, традиционно развивался как международные услуги, поэтому на рынке аудиторских услуг также отмечаются процессы глобализации.

Внутренние факторы развития международных стандартов аудиторской деятельности обусловлены потребностями самих аудиторских организаций:

- процесс концентрации капитала в сфере аудита и консалтинга, где более 90 % этого рынка принадлежит 10–12 фирмам-лидерам, причем процесс слияния продолжается. Объединение должно помочь фирмам улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг, а для этого необходимо разрабатывать единую стратегию и методологию аудита и консалтинга, а также единых стандартов качества;

- создание, развитие и функционирование различных международных организаций в области учета и аудита (МФБ, КМАП, экономический и социальный совет при ООН);

- выполнение аудиторских процедур предполагает единые стандарты качества оказанных аудиторами услуг.

Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;

- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;

- устраняют необходимость контроля со стороны государства;

- помогают аудиторам вести переговоры с клиентом;

- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса;

- заставляют аудиторов постоянно повышать свои знания и квалификацию;

- обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций;

- рационализируют и облегчают аудиторскую работу.

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

Соответствующая норма принята постановлением Совета Министров от 25 мая 2020 г. № 308 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов аудиторской деятельности».

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

Введение МСА способствует интеграции Беларуси в мировое экономическое сообщество, повышению качества аудиторских услуг. Применение МСА следует рассматривать прежде всего как эффективный инструмент для выхода на международные рынки капитала, как новый комплексный подход к формированию финансовой информации.

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

Согласно основным направлениям деятельности АП на 2020–2022 гг. предусмотрена разработка рекомендаций по применению МСА, учебно-

методической документации, информационно-аналитических материалов, учебно-наглядных пособий, используемых в процессе обучения и повышения квалификации аудиторов.

Рабочей группой, созданной при Комитете по содействию внедрению в Республике Беларусь МСА и Кодекса этики, проводится сравнительный анализ Международных стандартов аудиторской деятельности и Национальных правил аудиторской деятельности (НПАД), результатом которого предусмотрена подготовка предложений по внесению изменений в НПАД с целью сближения их с МСА.

В настоящее время АП разрабатывает примерные формы рабочей документации с учетом требований НПАД и МСА.

1.2. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита

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

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

Цель создания МФБ – укрепление бухгалтерской профессии во всем мире для защиты общественных интересов посредством:

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

Международная Федерация Бухгалтеров – международное объединение представителей бухгалтерской профессии. МФБ определила свою миссию, как «служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций

бухгалтерской профессии по всему миру, и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближении стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт».

Основанная в 1977 г. 63 организациями-учредителями из 51 страны мира, МФБ в настоящее время насчитывает 175 действительных и ассоциированных членов, которые представляют 130 стран.

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

Структура и принципы управления МФБ содействуют обеспечению прозрачности с целью облегчения сотрудничества с членами и консультаций с заинтересованными сторонами, а также способствуют эффективной деятельности организации. Руководит МФБ Совет, в состав которого входят по одному представителю от каждой организации-члена. Совет созывается раз в год для решения организационных вопросов и проведения выборов Правления.

В состав Правления входят 15 стран, которые избираются на трехлетний срок и отвечают за разработку политики и контроль за работой МФБ, применением ее программ и работой технических комитетов Федерации.

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

МФБ занимается разработкой МСА при участии различных международных организаций, среди которых следует выделить такие, как Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), Комитет по международным бухгалтерским стандартам (ГАТС, IASS), Экономический и социальный совет при ООН, Комиссия по трансграничным компаниям, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, Организация по экономическому сотрудничеству и развитию ЕС, Комис-

сия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

При Совете МФБ существует *Комитет по международной аудиторской практике*, на который возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих услуг, работ.

МФБ ставит перед собой задачу обеспечения единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг путем выпуска международных стандартов, регламентирующих деятельность аудиторских фирм и аудиторов. Следует отметить, что нормативы, разработанные МФБ, не являются обязательными к применению странами независимо от членства в Федерации. В каждой стране аудит финансовой и другой информации регулируется в большей или меньшей степени национальными нормативными актами.

Комитет по международной аудиторской практике при поддержке Совета МФБ уделяет особое внимание изучению национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг – их формы, содержания и различий. После изучения и обобщения полученной информации КМАП готовит и публикует международные стандарты аудита, предназначенные для принятия на международном уровне.

Механизм выработки международных нормативов аудита состоит в следующем:

1. КМАП выбирает тему для подробного изучения подкомитетом, выделенным для этой цели из состава Комитета.

2. Подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ, или региональными профессиональными организациями.

3. Подкомитет разрабатывает проект норматива и передает его на рассмотрение в КМАП.

4. КМАП одобряет проект $\frac{3}{4}$ голосов от общего состава, но не менее чем 9 голосами из числа членов, присутствующих на заседании.

5. Проект норматива направляется для изучения и написания комментариев странам – членам МФБ, а также международным организациям, круг которых определяется КМАП.

6. Комментарии рассматриваются подкомитетом МФБ, которому поручена разработка стандарта, и подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в КМАП.

7. КМАП одобряет проект $\frac{3}{4}$ числа голосующих, но не менее чем 9 членами Комитета, присутствующими на заседании.

8. Одобренный проект выпускается как окончательный норматив и вступает в действие с момента опубликования.

В настоящее время функции Комитета по международной аудиторской практике выполняет Совет по международным аудиторским и гарантирующим стандартам (IAASB). В структуру МФБ входит также Комитет по мониторингу, призванный осуществлять надзор за соблюдением членами МФБ их обязанностей и сотрудничать с Транснациональным аудиторским комитетом.

1.3. Структура и классификация МСА

В настоящее время для регулирования аудиторской деятельности широко применяются как международные, так и национальные стандарты аудиторской деятельности.

Аудиторские стандарты включают в себя *четыре основных вида*:

1) общие стандарты аудита (свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения);

2) рабочие стандарты аудита (положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля, получения доказательств);

3) стандарты отчетности (предусматривается указание на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверялась при аудите, разграничение функций между аудитором и администрацией, порядок составления и представления заключения);

4) специфические стандарты, используемые для аудита в отдельных областях деятельности.

Международные стандарты аудита выпускает Международный комитет аудиторской практики, действующий в рамках Международной федерации бухгалтеров.

Международные стандарты аудита включают в себя 37 стандартов, сгруппированных в следующие 6 групп, каждая из которых объединяет стандарты, регулирующие одну и ту же область, и имеет собственную зарезервированную нумерацию:

1-я группа (с 200 по 299) – включает 8 стандартов – стандарты, устанавливающие цели и основные принципы проведения аудита финансовой отчетности, обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязанности;

2-я группа (с 300 по 499) – включает 6 стандартов – стандарты, устанавливающие требования к планированию аудита, формированию

документации в процессе аудита, изучению деятельности клиента, определению уровня существенности и оценке аудиторских рисков;

3-я группа (с 500 по 599) – включает 11 стандартов – стандарты и рекомендации по получению аудиторских доказательств;

4-я группа (с 600 по 699) – включает 3 стандарта – стандарты и рекомендации по привлечению результатов работы других аудиторов, экспертов;

5-я группа (с 700 по 799) – включает 5 стандартов – стандарты, регулирующие правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации;

6-я группа (с 800 по 899) – включает 3 стандарта – стандарты и рекомендации, регулирующие специальные вопросы.

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

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

Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность, – International Standards on Assurance Engagements (ISAEs 3000–3699) представлены двумя стандартами.

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

Международный стандарт контроля качества – International Standard on Quality Control (ISQC 1).

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, МСА применяются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг. Их также целесообразно использовать для создания национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг.

Тема 2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ УЧАСТВУЮЩИХ В АУДИТЕ ЛИЦ

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

2.2. Контроль качества аудита финансовой отчетности (МСА 220).

2.3. Аудиторская документация (МСА 230).

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

Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности сформулированы в специальном стандарте – МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА».

Принципы данного стандарта являются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные нормативы аудита, в том числе и в Республике Беларусь.

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

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

Задания, подтверждающие достоверность финансовой информации:

- аудит финансовой отчетности;
- обзор финансовой отчетности;
- задания по обеспечению уверенности.

Данный вид заданий относится к аудиторским заданиям, обеспечивающим уверенность.

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

Для выражения такой уверенности аудитор оценивает доказательство и составляет заключение.

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

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

- этические требования (особенно независимость и профессиональная компетентность) могут быть соблюдены;
- задание соответствует всем необходимым характеристикам;
- объект задания адекватен целям задания;
- используемые в задании критерии применимы и доступны предполагаемым пользователям;
- он имеет доступ к достаточному объему надлежащих доказательств;
- имеется разумное основание взяться за данное задание;
- соблюдаются дополнительные требования, установленные конкретными стандартами.

В качестве *элементов задания, подтверждающих достоверность информации*, можно выделить:

- 1) трехсторонний характер отношений;
- 2) объект задания;
- 3) критерии, используемые при осуществлении задания.

Качественные критерии должны соответствовать следующим требованиям:

уместности – способствуют формулированию выводов, которые обеспечивают принятие управленческих решений предполагаемыми пользователями;

полноты – если могут повлиять на сделанные выводы;

надежности – позволяют формулировать сходные выводы при оценке и измерении предмета изучения, если данные критерии применяются аудиторами одинаковой квалификации и в сходных обстоятельствах;

нейтральности – обеспечивают свободу выводов по результатам задания;

прозрачности – обеспечивают ясность, доступность и подробность сделанных выводов;

4) достаточные надлежащие доказательства того, что в информации об объекте проверки нет существенных искажений;

5) письменный отчет, подтверждающий достоверность информации, который должен в явном виде отражать мнение профессионально бухгалтера и соответствовать требованиям применимых стандартов.

Задания, не подтверждающие достоверность финансовой информации:

- 1) задания по выполнению согласованных процедур;

2) задания по компиляции финансовой информации.

Общими целями аудитора являются:

- получение разумной уверенности в том, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой;
- составление отчета (заключения) в отношении финансовой отчетности согласно требованиям МСА в соответствии с собственными выводами.

При проведении аудита аудитор подчиняется этическим нормам, в том числе связанным с независимостью, которые применяются к заданиям по аудиту финансовой отчетности, т. е. **МСА 200 требуют от аудитора:**

- 1) проведения аудита с позиции профессионального скептицизма;
- 2) использования в ходе проверки профессионального суждения;
- 3) идентификации и оценки риска существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибками, на основе знания субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля субъекта;
- 4) получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств существенных искажений;
- 5) формирования мнения относительно финансовой отчетности на основе выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

2.2. Контроль качества аудита финансовой отчетности (МСА 220)

Важнейшей составной частью работы аудитора является соблюдение и обеспечение всех процедур, гарантирующих высокое качество работы аудитора и аудиторских фирм. С этой целью разработан специальный стандарт – МСА 220 «Контроль качества работы аудиторов».

Выделяют три уровня обеспечения качества:

- 1) профессиональная ассоциация (SMO 1) – обязательства профессиональных объединений, входящих в состав МФБ;
- 2) уровень фирмы (ISQC 1). Контроль качества работы аудиторских фирм и отдельных сотрудников регламентирован Международным стандартом контроля качества 1 «Контроль качества для организаций, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги». Его целью является помощь аудиторской фирме в выполнении обязательств по качественному исполнению заданий;
- 3) уровень аудиторского задания (МСА 220).

МСА 220 определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества аудита финансовой отчетности.

Этот стандарт применяется в отношении:

- политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом;
- процедур, касающихся работы ассистентов аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки.

Это означает, что контроль качества аудита должен осуществляться на уровне аудиторской фирмы и отдельных аудиторских проверок.

Качество работы аудитора оценивается **по трем группам признаков**:

1. Наличие и соблюдение этических принципов аудиторами.

Профессии аудитора и бухгалтера подразумевают обязательство функционировать в интересах общества. Полагаясь на то, что аудитор следовал этическим стандартам, не пренебрегал в своей работе честностью, объективностью, профессиональным поведением и компетентностью, а также конфиденциальностью, пользователи в своих целях могут применять проверенную аудитором финансовую отчетность. Подобные требования сформулированы в Кодексе этики аудиторов.

2. Соблюдение стандартов качества и конкретных механизмов обеспечения качества профессиональных услуг. Если иметь уверенность в том, что аудитор при своей проверке следовал стандартам качества, а оказание услуг проводилось на основе апробированной технологии проведения аудиторской проверки, то легче вызвать доверие к финансовой отчетности у пользователя.

Обычно внутрифирменные стандарты аудиторских фирм основываются на разработках международных ассоциаций и собственных методических разработках, соответствующих международным стандартам.

Руководство к оказанию аудиторских услуг состоит из:

- 1) руководства по профессиональным стандартам бухгалтера;
- 2) руководства по аудиту;
- 3) регламентированных форм рабочих документов;
- 4) дополнительных внутрифирменных стандартов аудита и контроля качества.

3. Соблюдение внутрифирменных механизмов подотчетности и контроля качества профессиональных услуг, которые основаны на документировании всех этапов аудиторской проверки и ее результатов.

С точки зрения практики можно выделить состав лиц, участвующих в проведении аудита.

Согласно международным правилам это:

аудитор – лицо, несущее ответственность за аудит;

аудиторская фирма – совокупность всех партнеров фирмы, предоставляющей аудиторские услуги, или отдельный практикующий предприниматель, осуществляющий аудиторские услуги;

персонал – совокупность всех партнеров и специалистов, участвующих в аудиторской деятельности фирмы;

ассистенты аудитора – сотрудники, участвующие в проведении отдельной аудиторской проверки и не являющиеся аудиторами;

инспектор контроля качества – партнер, другой специалист организации, обладающие надлежащей квалификацией для объективной оценки значимых суждений и выводов аудиторской команды, отраженных в аудиторском заключении.

В систему контроля качества в аудиторской фирме входят политика и процедуры, которые регулируют следующие элементы:

- определение должностных лиц, ответственных за систему контроля качества;
- формирование корпоративной этики;
- принятие новых конкретных заданий и сохранение отношений с клиентами;
- кадровую политику;
- выполнение заданий;
- мониторинг системы контроля качества.

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

Процедуры контроля качества обычно представляют собой методические рекомендации, специальные компьютерные программы, стандартизированные рабочие документы.

Объектами процедур являются:

- инструктаж рабочей группы перед заданием для разъяснения целей работы;
- процессы, направленные на соответствие действий аудиторов применимым стандартам задания;
- контроль выполнения задания, дообучение сотрудников и шефство над новичками;
- методы обзорных проверок выполненной работы, существенных суждений и сформированного отчета;
- возможность привлечения внешних специалистов (экспертов);
- документация по выполненной работе, по организации и масштабу проверки;
- поддержание актуальности политик и процедур.

Цель политики аудиторской фирмы в области контроля качества раскрывается через следующие понятия:

- профессиональные требования, навыки и компетентность. Персонал фирмы должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения;
- поручение заданий. Аудиторская работа должна поручаться сотрудникам, имеющим техническую подготовку и профессиональные знания, необходимые в данных условиях;
- делегирование полномочий. Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять надзор и проверку работы на всех уровнях, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим стандартам аудита;
- консультирование. В случае необходимости в самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями;
- принятие и сохранение клиентов. Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных и анализ существующих клиентов;
- мониторинг. Необходимо постоянно контролировать адекватность и операционную эффективность политики и процедур контроля качества.

2.3. Аудиторская документация (МСА 230)

Документирование является одним из важнейших аспектов в работе аудитора. От тщательности, своевременности и систематичности записей во многом зависят качество и результаты проверки. Вопросам документирования посвящен МСА 230 «Документирование».

Все аспекты аудита в обязательном порядке должны оформляться документально.

Документация – это рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Основными задачами рабочих документов аудитора являются:

- помощь при планировании и проведении аудита;
- содействие при осуществлении надзора и проверки качества аудиторской работы;
- запись аудиторских доказательств, получаемых в результате аудиторской работы в поддержку мнения аудитора.

Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с законодательством.

Рабочие документы используются:

- 1) при планировании и проведении аудита;
- 2) при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- 3) для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

При оформлении документации аудитор должен:

- 1) составлять рабочие документы в полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита;
- 2) отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и об объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах;
- 3) отражать в рабочих документах информацию о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств;
- 4) обосновывать все важные моменты, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с собственными выводами по ним.

В тех случаях, когда аудитор проводит рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывает по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым.

Форма и содержание рабочих документов определяются следующими факторами:

- 1) характером аудиторского задания;
- 2) требованиями, предъявляемыми к аудиторскому заключению;

- 3) характером и сложностью деятельности аудируемого лица;
- 4) характером и состоянием систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- 5) необходимостью давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- 6) конкретными методами и приемами, применяемыми в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

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

- постоянный аудиторский файл (папка) – рабочие документы аудиторской проверки, обновляемые по мере поступления новой информации, но остающиеся по-прежнему значимыми;
- текущий аудиторский файл (папка) – текущие рабочие документы аудиторской проверки по итогам каждого конкретного финансового года.

Формирование аудиторского файла – административный процесс, который не требует выполнения новых аудиторских процедур или формулирования новых выводов. Поэтому изменения могут быть внесены в аудиторскую документацию в течение процесса формирования аудиторского файла только в том случае, если они носят административный характер. Примерами таких изменений могут быть:

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

Когда формирование аудиторского файла завершено, аудитор не должен изымать или уничтожать аудиторскую документацию. Ее нуж-

но хранить не менее 5 лет от даты аудиторского заключения или даты отчета аудиторской группы.

Содержание рабочих документов является конфиденциальным.

Аудитор должен обеспечить сохранность рабочих документов, а также хранение их в течение определенного времени в соответствии с правовыми и профессиональными требованиями, достаточного с точки зрения практики и соответствия правовым и профессиональным требованиям, предъявляемым к хранению документов.

Отмечается, что рабочие документы аудитора являются его собственностью, однако несмотря на это, часть документов или выдержки из них могут быть представлены субъекту по усмотрению аудитора, но они не могут служить заменой бухгалтерских записей субъекта.

Ответственность за документирование аудита возлагается на ведущего аудитора. Ведущий аудитор, в свою очередь, может возложить работу по документированию аудита на ассистента, оставив за собой только функцию контроля за процессом документирования. Однако это допустимо лишь при согласовании с руководством аудиторской организации, в периоды высокой загрузки ведущих аудиторов и при наличии достаточного уровня компетентности ассистентов в вопросах документирования аудита (с учетом данного обстоятельства при определении оплаты труда ассистентов аудитора).

Если аудитор считает необходимым изменить существующую аудиторскую документацию или добавить в нее что-то после окончания формирования аудиторского файла, он должен независимо от характера изменений или дополнений внести в рабочие документы, следующие сведения:

- а) кем и когда они были оформлены и кем и когда был осуществлен контроль;
- б) причины внесения изменений и добавлений;
- в) влияние на выводы аудитора.

Если после даты аудиторского заключения возникают исключительные обстоятельства, которые требуют, чтобы аудитор выполнил дополнительные аудиторские процедуры или сделал новые выводы, нужно задокументировать:

- а) возникшие исключительные обстоятельства;
- б) выполненные дополнительные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства, сделанные выводы;
- в) кто вносил изменения и осуществлял контроль и даты внесения изменений.

К исключительным обстоятельствам относят открытие новой финансовой информации, которая существовала на момент выдачи аудиторского заключения и могла бы повлиять на аудиторское заключение, если бы была известна.

Тема 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ОЦЕНКИ РИСКОВ И ДЕЙСТВИЯ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ

- 3.1. Планирование аудита финансовой отчетности (МСА 300).
- 3.2. Выявление и оценка рисков существенного искажения на основе знания субъекта и его среды (МСА 315).
- 3.3. Существенность в планировании и проведении аудита (МСА 320).
- 3.4. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски (МСА 330).

3.1. Планирование аудита финансовой отчетности (МСА 300)

МСА 300 применяется к повторному или регулярному аудиту. Вопросы, которые аудиторам следует рассматривать при первоначальном аудите, описывают МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания» и МСА 510 «Первоначальные задания – начальные сальдо».

Необходимость планирования обусловлена целью эффективности проведения аудита.

Планирование аудита – это процесс разработки общей стратегии и деталей аудиторской проверки.

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

Цели планирования аудита:

- помогает аудитору уделить особое внимание важным вопросам аудита;
- помогает аудитору своевременно выявлять и устранять возможные проблемы;
- помогает аудитору надлежащим образом организовать аудиторское задание и руководить им, тем самым обеспечивая эффективность его выполнения;
- помогает аудитору подобрать таких членов аудиторской команды, которые обладают надлежащими навыками и квалификацией, необхо-

димыми для противодействия предполагаемым рискам, а также правильно распределять работу между ними;

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

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

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

1) он сохраняет требуемую независимость;

2) не возникает сомнений в добросовестности руководства;

3) не возникает недоразумений с клиентом относительно условий аудиторского задания.

Задачи планирования аудита включают:

1) установление этапов и сроков работы с клиентом;

2) определение затрат;

3) рациональное использование рабочего времени специалиста;

4) подготовку адекватной рабочей группы специалистов для работы с клиентом;

5) определение разделов аудита, имеющих наибольшее значение для формирования аудиторского мнения;

6) распределение между специалистами разделов аудита обязанностей и ответственности;

7) создание условий для осуществления последовательного контроля за аудитом;

8) обеспечение взаимодействий с бухгалтерией аудиторской фирмы по вопросам финансового планирования.

Планирование аудита включает три основных этапа:

- разработку общей стратегии аудита;

- разработку плана аудита;

- обратную связь.

Общая стратегия аудита устанавливает масштаб, сроки и направление аудита, а также регулирует разработку более детальных планов аудита.

Разработка общей стратегии аудита включает в себя:

- определение характеристик соглашения, обуславливающих его масштаб;

- определение целей отчетности, представляемой по соглашению для планирования сроков аудита и характера необходимых сообщений;

- рассмотрение важных факторов, определяющих направление действий команды по проекту.

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

В плане аудита описываются:

- характер, время проведения и объем запланированных процедур оценки риска возникновения существенных искажений (в соответствии с МСА 315);
- характер, время проведения и объем запланированных процедур для каждого существенного класса сделок (в соответствии с МСА 330);
- иные процедуры, необходимые для того, чтобы проверка соответствовала требованиям МСА (например, взаимодействие с юристами клиента).

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

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

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

Основными уровнями планирования являются:

- 1) предварительное планирование;
- 2) сбор общих сведений;
- 3) сбор информации о правовых обязанностях клиента;
- 4) оценка существенности аудиторского риска;
- 5) ознакомление с системой внутреннего контроля и оценка риска контроля;
- 6) разработка общего плана аудита и программы аудита.

На начальном этапе аудиторской работы осуществляется **предварительное планирование**, которое включает:

- принятие решения о согласии начать или продолжить аудит для клиента;
- установление причин, по которым клиент обосновывает свой заказ на аудит;
- подбор персонала для выполнения аудиторских обязанностей (формирование штата);

- заключение договора с клиентом;
- составление письменного обязательства перед клиентом.

Сбор общих сведений – это общая информация о хозяйственном субъекте, необходимая для того, чтобы в дальнейшем сделать аргументированное заключение о достоверности отчетности.

Основными источниками информации о хозяйственном субъекте являются:

1) опрос работников управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, не связанным с ведением учета, которые позволяют получить информацию из первых рук;

2) посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов, которые предоставляют возможность убедиться в наличии и сохранении активов, составить представление об условиях производства;

3) внешние отчеты и публикации: деловая печать, газеты, аналитические отчеты по отраслям, сравнение с основными конкурентами и среднеотраслевые показатели, государственное налоговое законодательство;

4) внутренние отчеты и публикации: финансовые отчеты, состояние финансов предприятия, протоколы заседания совета директоров, правления, акционеров, внутренние отчеты аудиторов и консультантов.

На основе полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения для консультаций отдельных специалистов в области юриспруденции, налогообложения.

При планировании важно провести сбор информации о правовых обязанностях клиента. С самого начала работы аудитору следует ознакомиться с юридическими документами клиента: уставом, документами регистрации, протоколами заседаний совета директоров и собрания акционеров, в которых может содержаться информация о распределении полученной прибыли, объявлении дивидендов, выплате вознаграждений, подписании контрактов и соглашений, принятии решения об участии в других предприятиях, о приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов.

Очень важно на начальной стадии проверки *знание бизнеса* клиента, поскольку это позволяет составить план проверки наиболее точно с учетом специфики аудируемого предприятия. С этой целью разработан МСА 310 «Знание бизнеса», который формирует представление о понятии «знание бизнеса».

3.2. Выявление и оценка рисков существенного искажения на основе знания субъекта и его среды (МСА 315)

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

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

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

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

Неотъемлемый риск – подверженность элементов отчетности или утверждений искажениям, которые могут быть существенными в отдельности или в совокупности с искажениями в других сальдо счетов или классах операций, при допущении отсутствия соответствующего внутреннего контроля.

Факторами оценки неотъемлемого риска на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности являются:

- опыт и знания руководства (например, неопытность руководства может повлиять на подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности);
- давление на руководство (например, обстоятельства, вследствие которых руководство может исказить финансовую (бухгалтерскую) отчетность);
- характер деятельности аудируемого лица (например, возможность технического устаревания продукции и услуг);
- факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо.

Риск средств контроля – риск того, что искажение (оно может быть существенным в отдельности или в совокупности с искажениями в других сальдо счетов или классах операций) не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности *риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:*

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
- оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля связаны с деятельностью аудируемой организации и потому не зависят от проведения аудита. Аудитор может только оценить их и соответствующим образом построить план аудита.

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

Риск существенного искажения является риском аудируемого лица и существует независимо от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторская организация должна оценить риск существенного искажения в соответствии с принятыми у нее методиками.

Риск необнаружения зависит от эффективности выбора и применения аудиторских процедур. Аудиторская организация должна снижать риск необнаружения до приемлемого уровня, соответственно изменяя характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

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

Для оценки риска существенного искажения финансовой отчетности следует выполнить процедуры оценки рисков.

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

Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и

осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками проверяемой организации.

Система внутреннего контроля состоит из следующих **компонентов**:

- 1) контрольная среда;
- 2) процесс оценки рисков субъекта;
- 3) информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы, имеющие отношение к финансовой отчетности, и передача информации;
- 4) деятельность по контролю;
- 5) мониторинг средств контроля.

По результатам выполненных аудиторских процедур делается оценка достаточности СВК и рисков существенного искажения.

3.3. Существенность в планировании и проведении аудита (МСА 320)

Существенность в МСА – это такое свойство информации, при наличии которого пропуск или искажение могут повлиять на решение, принимаемое пользователем финансовой отчетности.

Концепция существенности раскрыта в МСА 320 «Существенность в аудите».

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудитора. Суждение аудитора о степени существенности достаточно субъективно и требует от него значительного профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, особенностей экономической и социальной среды. В начале проверки аудитор должен решить (на основе внутрифирменных стандартов), какую общую сумму ошибки можно считать существенной, или материальной.

Уровень существенности – совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности.

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

При разработке порядка определения уровня существенности аудиторская организация должна руководствоваться следующим:

- стремиться к снижению влияния субъективных факторов на форму выражения аудиторского мнения;
- учитывать многообразие видов деятельности (финансово-хозяйственных операций) аудируемых лиц;
- обеспечивать возможность рационального и эффективного использования устанавливаемого уровня существенности как с позиции трудоемкости аудита, так и с позиции надежной основы для принятия решений пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обеспечивать единообразие принципов и расчетов, позволяющее аудиторам с разным опытом и квалификацией получать приблизительно одинаковые результаты.

При определении уровня существенности аудитору необходимо:

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

- установить уровень существенности для каждого из выбранных базовых показателей или единый уровень существенности в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления в первую очередь количественных существенных искажений, однако во внимание должны приниматься как значение (количество), так и характер (качество) искажений.

К качественным искажениям относятся:

1) недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

2) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций может оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Первоначально определяемый уровень существенности зависит от ряда **факторов**:

- размера предприятия;
- величины чистой прибыли до налогообложения;
- стоимости текущих активов;
- общей стоимости активов;

- объема текущих обязательств;
- величины капитала.

Аудитор, исходя из своей профессиональной точки зрения, оценивает, что является существенным. Для этого необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность:

- на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом;
- в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность:

- 1) при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- 2) оценке последствий искажений.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

3.4. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски (МСА 330)

Цель МСА 330 состоит в установлении стандартов и представлении руководства по определению общего подхода, а также разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в ходе аудита финансовой отчетности.

Аудитор определяет общий подход в отношении риска существенных искажений на уровне финансовой отчетности и представляет руководство по характеру такого подхода.

Общий подход, характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур являются вопросами профессионального суждения

аудитора. В дополнение к требованиям МСА 330 аудитор должен соответствовать требованиям и руководствам МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Аудиторские процедуры по рискам существенных искажений на уровне утверждений. При разработке аудиторских процедур аудитор рассматривает следующие вопросы:

- значительность риска;
- вероятность возникновения существенных искажений;
- характеристики класса операций, сальдо счетов или связанных раскрытий;
- характер определенных средств контроля, используемых субъектом, в частности, осуществляются ли они вручную или автоматически;
- ожидает ли аудитор получить аудиторские доказательства для определения эффективности системы контроля субъекта в предотвращении, обнаружении или исправлении существенных искажений.

Виды аудиторских процедур:

- тесты средств контроля;
- процедуры проверки по существу.

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

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

- детальные тесты хозяйственных операций;
- аналитические процедуры (МСА 520).

Характер аудиторских процедур является наиболее важным аспектом в отношении оцененных рисков.

Характер аудиторских процедур основывается на их цели (тесты контроля или процедуры проверки по существу), т. е. инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, повторное выполнение или аналитические процедуры.

Выбор аудитором аудиторских процедур основывается на оценке риска. Чем выше риск, тем более надежные и релевантные аудиторские доказательства стремится получить аудитор в результате выполнения процедур проверки по существу.

Сроки выполнения аудиторских процедур определяют, когда аудиторские процедуры должны быть выполнены, или период или дату, к которым относятся аудиторские доказательства.

При рассмотрении сроков выполнения аудиторских процедур аудитор должен учитывать следующие факторы:

- контрольная среда;
- доступность необходимой информации;
- характер риска;
- период или дата, к которым относятся аудиторские доказательства.

Масштаб аудиторских процедур подразумевает объем определенных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, например размер выборки или число наблюдений за средствами контроля. Масштаб аудиторских процедур определяется на основе суждения аудитора после рассмотрения уровня существенности, оцененного риска и степени уверенности, которую аудитор планирует получить.

Аудитор должен отразить в рабочих документах общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, их связь с оцененными рисками на уровне утверждений и результаты аудиторских процедур. Кроме того, если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства эффективности функционирования средств контроля, полученные при предыдущем аудите, он должен отразить в рабочих документах свои заключения в отношении того, можно ли полагаться на средства контроля, которые были протестированы при предыдущем аудите.

Аудиторская документация должна демонстрировать то, что финансовая отчетность согласована или сверена с учетными записями, лежащими в ее основе.

Тема 4. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ПОЛУЧЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ПРОВЕРЯЕМЫХ ОБЪЕКТАХ И ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

- 4.1. Аудиторские доказательства (МСА 500).
- 4.2. Аналитические процедуры и аудиторская выборка (МСА 520, 530).
- 4.3. Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации (МСА 540).
- 4.4. Особенности аудита связанных сторон (МСА 550).

4.5. Последующие события (МСА 560).

4.6. Письменные представления руководства субъекта (МСА 580).

4.1. Аудиторские доказательства (МСА 500)

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

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы, бухгалтерские записи, иная подтверждающая информация. В МСА 500 «Аудиторские доказательства» рассматриваются основные аспекты аудиторских доказательств.

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

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

Если у клиента ранее проводился аудит, предшествующий аудитор может дать ценную информацию об особенностях в учете организации, в системе внутреннего контроля, системе управления (особенно если речь идет о холдингах). Чтобы получить детальные сведения, оба аудитора должны получить разрешение от клиента на обмен информацией.

Аудиторы также используют протоколы заседаний совета директоров, подтверждения третьих лиц, отчеты аналитиков, сравнимые данные о конкурентах, методические указания по внутреннему контролю в организации.

Общие требования к аудиторским доказательствам.

Достаточность и надлежащий характер (уместность). *Достаточность* представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. *Надлежащий характер* является качественной стороной аудиторских доказательств, предполагающей их уместность и надежность при подтверждении наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций, сальдо счетов и раскрытия информации.

Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от риска существенных искажений (чем выше риск, тем больше ауди-

торских доказательств потребуется), а также от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше доказательств потребуется). Соответственно, понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств взаимосвязаны. Однако большое количество аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения, формы их получения, а также обстоятельств, в которых они были получены.

Аудиторские доказательства можно **классифицировать по следующим признакам.**

В зависимости от источника получения:

- *внутренние аудиторские доказательства* – информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде;
- *внешние аудиторские доказательства* – информация, полученная от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации);
- *смешанные аудиторские доказательства* – информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

В зависимости от вида:

- письменные;
- устные;
- визуальные.

В зависимости от способа получения:

- доказательства, полученные в результате констатации фактов;
- доказательства, установленные документированными фактами;
- доказательства, выявленные в результате специально проведенного анализа.

Аудитору рекомендуется полагаться на доказательства, которые являются скорее убедительными, чем исчерпывающими.

Утверждения – прямо выраженные или иные представления руководства, которые включаются в финансовую отчетность и используются аудитором для анализа различных категорий потенциально возможных искажений.

Утверждения, используемые аудитором для анализа различных типов возможных искажений, подразделяются на следующие категории:

1. Утверждения о классах операций и событиях в течение аудируемого периода:

1) *возникновение* – подтверждение того, что операции и события произошли и связаны с субъектом;

2) *полнота* – все операции и события, которые должны быть учтены, действительно отражены;

3) *точность* – суммы и другие данные, связанные с отраженными операциями и событиями, зафиксированы точно;

4) *закрытие* – операции и события учтены в надлежащем отчетном периоде;

5) *классификация* – операции и события отражены на соответствующих счетах.

2. Утверждения о сальдо счетов на конец отчетного периода:

1) *существование* – подтверждение существования активов и обязательств на определенную дату;

2) *права и обязанности* – субъект владеет или контролирует активы и отвечает по своим обязательствам;

3) *полнота* – все операции и события, которые должны быть учтены, действительно отражены;

4) *оценка и отнесение* – активы, обязательства включены в финансовую отчетность в соответствующем денежном выражении, и все корректировки по оценке или отнесению должным образом отражены.

3. Утверждения о представлении и раскрытии информации:

1) *возникновение прав и обязанностей* – раскрытые в отчетности события и прочие факты имели место и относятся к аудируемому лицу;

2) *полнота* – все раскрытия, которые должны были быть сделаны в финансовой отчетности, действительно включены в нее;

3) *классификация и понятность* – финансовая информация должным образом представлена и описана, раскрытия четко выражены;

4) *точность и оценка* – финансовая и иная информация раскрыта справедливо и в адекватном денежном выражении.

Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудитор должен собрать доказательства посредством выполнения следующих аудиторских процедур:

- тестирование средств контроля – проводится для подтверждения оценки риска системы внутреннего контроля;

- процедуры проверки по существу – проводятся для проверки предпосылок, на основании которых подготовлена финансовая отчетность.

Аудитор должен использовать предпосылки подготовки финансовой отчетности в отношении однотипных групп операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, представления и раскрытия информации,

с тем чтобы сформировать основу для оценки рисков существенных искажений, а также для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

4.2. Аналитические процедуры и аудиторская выборка (МСА 520, 530)

Аспекты аудита, связанные с аналитическими процедурами, рассматриваются в МСА 520 «Аналитические процедуры».

Аналитические процедуры – это анализ коэффициентов и тенденций, имеющих важное значение при оценке финансового состояния субъекта, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предоставленных значений.

Аналитические процедуры должны применяться прежде всего на стадии планирования и обзорной стадии проверки. Проведение таких процедур помогает в обобщении и оценке финансовой информации на начальных и завершающих стадиях аудита.

Аналитические процедуры включают рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущий период;
- ожидаемыми результатами деятельности;
- аналогичной отраслевой информацией.

Методы осуществления аналитических процедур:

- простые сравнения;
- комплексный анализ;
- сложные статистические расчеты.

Аналитические процедуры проводят в отношении:

- консолидированной финансовой отчетности;
- финансовой отчетности дочерних организаций;
- подразделений или сегментов;
- отдельных элементов финансовой информации.

Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

Аналитические процедуры используются:

- при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение деталь-

ных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета с целью снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит:

– от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;

– от других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;

– от точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;

– от оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля.

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

Этот метод позволяет аудитору получить и оценить аудиторские доказательства, касающиеся некоторых характеристик статей, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь в формировании выводов в отношении генеральной совокупности, из которой сделана выборка.

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

Аудитор должен определить надлежащие методы отбора статей для тестирования при разработке процедур аудита с помощью МСА 530 «Аудиторская выборка».

В аудиторской выборке применяются следующие *подходы*:

– статистический;

– нестатистический.

В ходе аудита могут использоваться различные *методы построения выборки*:

- случайный отбор;

- систематический отбор;

- монетарная выборка;

- беспорядочный отбор;

- блочный отбор.

Для построения выборки необходимо определить:

– порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки;

– цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этих целей;

– возможные ошибки, необходимые доказательства, которые требуется собрать и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.

Изуемая совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть определенным образом идентифицированы. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющим ей достичь поставленных целей аудита.

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

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

1. Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы той же аудиторской процедуре была подвергнута вся генеральная совокупность.

В свою очередь, существуют два вида риска, связанных с использованием аудиторской выборки:

1) риск сформировать вывод о том, что *риск средств внутреннего контроля* выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), либо сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность содержит существенное искажение информации, тогда как в действительности его не существует (при проведении проверки по существу);

2) при проведении тестов контроля аудитор может прийти к выводу о том, что *риск средств контроля ниже, чем в действительности* (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), либо сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность не содержит существенного искажения информации, тогда как в действительности оно существует (при проведении проверки по существу).

2. Риск, не связанный с использованием выборочного метода, приводит к ошибочным выводам по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки.

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

4.3. Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации (МСА 540)

Оценочное значение – это приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов его измерения.

В ходе аудита данный аспект может оказывать существенное влияние на формирование финансовой отчетности. Аудит оценочных значений рассматривается в одноименном МСА 540.

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

В состав оценочных значений входят:

- оценочные резервы;
- амортизационные отчисления;
- начисленные доходы;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений.

Аудитор должен получить аудиторские доказательства относительно того, является ли оценочное значение приемлемым в данных обстоятельствах и раскрыта ли, если это необходимо, надлежащим образом информация о данном оценочном значении. Доказательства, подтверждающие оценочное значение, как правило, труднее получить, и они реже могут однозначно трактоваться.

При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется:

- 1) провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения;
- 2) использовать независимую оценку для сравнения с оценкой, проведенной руководством аудируемого лица;
- 3) проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

Оценочное значение может являться частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода.

Существуют ***общая и детальная проверки процедур***, используемых руководством аудируемого лица, *которые включают:*

- 1) оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;
- 2) арифметическую проверку расчетов;
- 3) сравнение расчетов в отношении предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды (если это возможно);
- 4) рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

Аудитор должен определить, насколько точны, полны и уместны исходные данные, на которых основывается оценочное значение. В случае использования данных, полученных в бухгалтерском учете, они должны быть согласованы и не противоречить другим учетным данным.

4.4. Особенности аудита связанных сторон (МСА 550)

В ходе аудита должны быть выполнены аудиторские процедуры и получены надлежащие аудиторские доказательства, которые касаются установления связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность. Для этого используется МСА 550 «Связанные стороны».

Связанные стороны, или аффилированные лица, – физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Операции между аудируемым и аффилированным лицами (операции со связанными сторонами) – это любые операции по передаче каких-либо активов или обязательств.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся аффилированных лиц и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым и аффилированными лицами на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Однако в результате аудита могут быть выявлены не все операции с аффилированными лицами.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение аффилированности сторон и операций с ними, а также за раскрытие соответствующей информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим от руководства аудируемого лица требуются ведение соответствующего бухгалтерского учета и организация системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и об отрасли в целом, позволяющими ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Наличие аффилированных лиц и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако ***аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:***

1. Применяемый порядок подготовки финансовой отчетности может предусматривать раскрытие в отчетности определенных взаимоотношений и операций с аффилированными лицами.

2. Наличие аффилированных лиц или операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

3. Источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от неаффилированных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности.

4. Операции с аффилированными лицами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством аудируемого лица в отношении аффилированных лиц, а также ***выполнить следующие процедуры с целью проверки достоверности полученной информации*** и полноты ее раскрытия:

1) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;

2) проверить выполнение принимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;

3) запросить у должностных лиц аудируемого лица информацию об их аффилированности в отношении других хозяйствующих субъектов;

4) изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

5) изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;

6) опросить других аудиторов, участвующих в данный момент или участвовавших ранее в проведении аудита, на предмет того, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц;

7) запросить информацию и документы (договоры, деловую переписку, отчеты о переговорах) о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица и сравнить их данные с результатами предыдущих процедур;

8) провести проверку информации, представляемой аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние, не высок, указанные процедуры следует модифицировать.

4.5. Последующие события (МСА 560)

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

В соответствии с МСФО 10 «События после отчетной даты» различают два вида событий хозяйственной деятельности (как благоприятных, так и неблагоприятных):

- события, подтверждающие условия, которые существовали на конец периода;
- события, указывающие на условия, возникшие после завершения периода.

Аудитору следует принимать во внимание влияние событий, происходящих после отчетной даты, на финансовую отчетность и аудиторское заключение.

При этом *рассмотрению подлежат*:

- события, происходящие до даты подписания аудиторского заключения;
- факты, обнаруженные после даты аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности;
- факты, обнаруженные после даты опубликования финансовой отчетности.

Прежде всего, это связано с четким разграничением ответственности аудитора за финансовую отчетность и его выводы о ней.

При проверке *событий, которые произошли до даты аудиторского заключения*, аудитор должен установить все события, которые имели место до даты заключения. Это делается для того, чтобы внести корректировки в финансовую отчетность.

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

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

После предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, аудитору следует:

- рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- обсудить его с руководством аудируемого лица;
- предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством страны порядке.

Новое аудиторское заключение должно содержать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленных финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано числом не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4.6. Письменные представления руководства субъекта (МСА 580)

Аудитор в ходе проверки должен получать от руководства заявления, которые подтверждают его ответственность за финансовую отчетность. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица, официальные заявления, представленные руководством аудируемого лица в письменной форме, или заверенную соответствующими подписями финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор должен отдельно исследовать случаи, в которых заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам.

Наилучшей формой может быть заявление в письменном виде, оформленное соответствующим образом.

Если руководство субъекта отказывается выдать заявление, то аудитор вправе выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор должен получить заявления руководства в качестве аудиторских доказательств, если получение других доказательств невозможно или затруднено. С этой целью используется МСА 580 «Письменные представления руководства субъекта».

Знания, необходимые аудитору для выполнения аудиторского задания, охватывают:

- знания об экономике в целом;
- знания в сфере деятельности аудируемого лица;
- более конкретные сведения о том, каким образом аудируемое лицо ведет деятельность.

Уровень знаний, необходимых аудитору, как правило, ниже уровня знаний, которыми обладает руководство аудируемого лица.

После заключения договора оказания аудиторских услуг следует расширить объем и степень детализации информации. В ходе аудита полученная ранее информация оценивается, обновляется и пополняется.

Получение информации о деятельности аудируемого лица – это непрерывный процесс сбора и оценки информации, а также соотнесения ее с аудиторскими доказательствами и полученными сведениями на всех стадиях аудита. *Например*, информация, собранная на стадии планирования, уточняется и дополняется на более поздних стадиях аудита, по мере того как аудитор получает больше информации об аудируемом лице.

Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального суждения аудитора. Данный факт помогает аудитору:

- оценивать риски и выявлять проблемные области;
- эффективно планировать и проводить аудит;
- оценивать аудиторские доказательства;
- обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор вырабатывает профессиональные суждения по вопросам, для решения которых важно знание деятельности аудируемого лица, на таких стадиях аудита, как:

- 1) оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- 2) рассмотрение коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;
- 3) разработка общего плана аудита и программы аудита;
- 4) определение уровня существенности и оценка того, является ли он надлежащим;
- 5) сбор аудиторских доказательств для определения их надлежащего характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 6) оценка официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных им оценочных значений;
- 7) определение областей деятельности аудируемого лица, где могут потребоваться специфические знания и навыки;
- 8) выявление аффилированных лиц и операций с ними;
- 9) обнаружение необычных обстоятельств;
- 10) подготовка квалифицированных запросов и оценка характера ответов на них;
- 11) анализ надлежащего характера учетной политики и раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Тема 5. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ В ХОДЕ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

- 5.1. Аудит финансовой отчетности группы (МСА 600).
- 5.2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610).
- 5.3. Использование работы эксперта (МСА 620).

5.1. Аудит финансовой отчетности группы (МСА 600)

МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)» содержит правила по проведению аудита группы финансовой отчетности.

МСА 600 не применяется в следующих случаях:

- когда два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;
- если рассматриваются отношения аудитора с предшествующим аудитором;
- если финансовая отчетность компонентов является несущественной.

Для целей МСА 600 некоторые термины имеют следующее значение:

основной аудитор – это аудитор, ответственный за подготовку отчета о финансовой отчетности субъекта;

другой аудитор – это аудитор, не являющийся основным и несущий ответственность за подготовку отчета о финансовой информации подразделения, включенной в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором.

Понятие «другой аудитор» включает аффилированные фирмы под тем же или иным названием, фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с основным;

подразделение – это структурное или обособленное подразделение юридического лица, не наделенное правами юридического лица, показатели отчетности которого включаются в отчетность аудируемого лица, а аудит самой отчетности проводит основная аудиторская организация.

Основная аудиторская организация должна определить, достаточно ли проводимая ею работа для подготовки аудиторского заключения о отчетности аудируемого лица, в состав которого входят подразделения.

Для этого необходимо:

1) оценить существенность части финансовой отчетности, аудируемой основным аудитором, и соответственно той части финансовой отчетности подразделений, аудит в отношении которых он не проводит;

2) составить мнение об уровне собственных знаний бизнеса компонентов;

3) оценить риск существенных искажений в финансовой отчетности компонентов, аудируемых другим аудитором;

4) предусмотреть возможность выполнения дополнительных процедур, которые предписаны МСА 600 в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

Основной аудиторской организации **по согласованию с руководством аудируемого лица следует уведомить другую аудиторскую организацию** о своем намерении использовать результаты ее работы при проведении аудита отчетности аудируемого лица.

При проверке финансовой отчетности экономического субъекта, имеющего дочерние предприятия, подразделения и филиалы, и использовании результатов работы другого аудитора основной аудитор должен выполнять процедуры, указанные в табл. 5.1.

Таблица 5.1. **Процедуры основного аудитора**

Процедура	Действия основного аудитора
Анализ профессиональной компетентности другого аудитора	Профессиональная компетентность оценивается в рамках конкретного задания
Информирование другого аудитора о требованиях проведения аудита	Основной аудитор может предупредить другого аудитора о соблюдении принципа независимости. Достигается договоренность о координации работы аудиторов
Обсуждение применяемых аудиторских процедур	Основной аудитор должен ознакомиться с процедурами, выполняемыми другим аудитором, и с его рабочими документами
Получение аудиторских доказательств в отношении работы другого аудитора	Основной аудитор может не проводить особые процедуры проверки качества работы другого аудитора, если этот аудитор в своей работе придерживается приемлемой политики и процедур контроля качества
Обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения результатов аудита	Основной аудитор решает, требуется ли проведение дополнительной проверки учетных документов и финансовой отчетности

Процедура	Действия основного аудитора
Составление рабочих документов	Аудитор, подписывающий аудиторский отчет группы, должен отразить в своих рабочих документах следующую информацию: - наименование документов; - значимость информации о компонентах; - имена других аудиторов; - выводы о несущественности финансовой отчетности других компонентов организации; - выполненные процедуры и полученные выводы
Сотрудничество с другим аудитором	Аудиторы должны сообщать друг другу о любых аспектах своей работы

Характер, временные рамки и объем указанных процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также от знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

Сотрудничество между аудиторами заключается в сообщении аудитором основному аудитору о любых изменениях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства страны и Кодекса этики аудиторов.

Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

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

5.2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610)

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

Функции внутреннего аудита:

- мониторинг эффективности системы внутреннего контроля;
- изучение финансовой и оперативной информации (включает обзорную проверку способов, используемых для определения, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также конкретные запросы в отношении отдельных ее статей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);
 - обзорная проверка экономичности и эффективности деятельности, включая нефинансовые средства контроля предприятия;
 - обзорная проверка соблюдения требований законов, нормативных актов и других внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Объем и цели внутреннего аудита различны. Они зависят от размеров и структуры организации, а также от требований ее руководства. В целом объем и цели внутреннего аудита приведены в табл. 5.2.

Таблица 5.2. Объем и цели внутреннего аудита

Объем и цели внутреннего аудита	Характеристика объема работы
Обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Анализ организации адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Мониторинг функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и внутреннего контроля
Проверка финансовой и хозяйственной информации	Анализ средств организации. Проверка определения, измерения и классификации информации. Проверка составления отчетности. Проверка статей финансовой отчетности. Детальное тестирование операций и сальдо счетов
Анализ экономичности и эффективности деятельности	Анализ финансовых и нефинансовых средств контроля. Анализ прогнозной финансовой информации. Выполнение аналитических процедур
Проверка соблюдения законов, НПА и прочих внешних требований	Проверка политики, директив и прочих внутренних требований руководства

При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита **необходимо учитывать следующие важные критерии:**

- организационный статус службы внутреннего аудита;
- объем функций;
- техническую компетентность;
- должная профессиональная тщательность.

При планировании использования результатов внутреннего аудита внешний аудитор должен рассмотреть предварительный план работы службы внутреннего аудита на этот период и обсудить его на самом раннем этапе.

Взаимодействие внешнего аудитора со службой внутреннего аудита будет более эффективным, если встречи будут происходить через определенные интервалы времени в течение всего периода проверки.

Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ.

Оценка работы службы внутреннего аудита может включать рассмотрение следующих вопросов:

- выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующую подготовку и квалификацию для работы в качестве внутренних аудиторов;
- надлежащим ли образом контролируется, проверяется и документально оформляется работа ассистентов;
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для выводов;
- являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы;
- соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.

Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, выполняемых в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита, зависят от суждения внешнего аудитора о риске существенных искажений относительно соответствующей области проверки.

Между внутренним и внешним аудитом существует взаимосвязь, элементы которой представлены в табл. 5.3.

Таблица 5.3. Взаимосвязь внутреннего и внешнего аудита

Элементы взаимосвязи	Внутренний аудит	Внешний аудитор
Роль и цели	Определяются руководством организации	Предоставление независимого заключения о финансовой отчетности субъекта
Функциональные задачи	Изменяются в зависимости от требований руководства	Установление существенных искажений в финансовой отчетности
Средства достижения целей	Аналогичны	Аналогичны
Соблюдение принципа независимости	Соблюдение самостоятельности и объективности	Соблюдение принципа независимости при выражении аудиторского мнения
Ответственность	Несет ответственность за результаты своей работы	Несет исключительную ответственность за выраженное в аудиторском заключении мнение

Аудиторская организация не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов: необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если результаты сходны (сопоставимы), корректиров в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений нужно принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

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

5.3. Использование работы эксперта (МСА 620)

Профессиональное образование и опыт дают аудитору возможность хорошо разбираться в вопросах предпринимательской деятельности в целом, но аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, имеющее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например для работы в качестве актуария (специалист в области страховой математической статистики, занимающийся разработкой научно обоснованных методов исчисления тарифных ставок по долгосрочному страхованию жизни) или инженера.

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

Ответственность аудитора не снижается в связи с привлечением эксперта.

Цели аудитора согласно МСА 620:

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

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

Для целей МСА 620 некоторые термины имеют следующее значение:

эксперт аудитора – физическое или юридическое лицо, обладающее специальными знаниями в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа используется аудитором как вспомогательное средство получения аудиторских доказательств. В качестве эксперта может быть привлечен внутренний (партнер или работник, в том числе временный, аудиторской фирмы) или внешний эксперт;

эксперт руководства – физическое или юридическое лицо, обладающее экспертными знаниями в любой области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа используется организацией как вспомогательное средство при подготовке финансовой отчетности;

компетентность – навыки, знания и опыт работы в конкретной области.

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

- личный опыт, связанный с предшествующей работой данного эксперта;

- беседы с экспертом;

- беседы с другими аудиторами, хорошо знающими работу данного эксперта;

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

- опубликованные статьи и книги данного эксперта;

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

При определении необходимости использования работы эксперта аудитору следует учитывать:

- знания и предыдущий опыт группы, назначенной на задание, в рассматриваемых вопросах;
- риск существенного искажения исходя из характера, сложности и существенности вопросов, подлежащих рассмотрению;
- количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Если аудитор сомневается в компетентности или объективности эксперта, то ему необходимо обсудить любые сомнения на этот счет с руководством и определить вероятность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении работы эксперта.

Требуется, чтобы аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что масштаб работы эксперта соответствует целям аудита.

Если аудитор приходит к мнению, что работа эксперта аудитора недостаточна для его целей, аудитор должен (на выбор):

- согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть им выполнена;
- выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

В отчете аудитора, содержащем немодифицированное заключение, не должно быть ссылки на работу эксперта аудитора, если это не требуется законодательными или нормативными актами. Если такая ссылка требуется законодательными или нормативными актами, в отчете аудитора должно быть указано, что данная ссылка не ограничивает ответственность аудитора за аудиторское заключение.

Также установлены требования к объему работы эксперта. Требуется, чтобы аудитор получил достаточные и уместные аудиторские доказательства того, что объем работы эксперта отвечает целям аудиторской проверки. Это может быть достигнуто путем изучения письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта, касающихся следующих вопросов:

- 1) цели и объема работы эксперта;
- 2) круга конкретных вопросов, подлежащих освещению в отчете эксперта;
- 3) предполагаемого использования аудитором работы эксперта, в том числе возможного информирования третьих лиц о личности эксперта и степени его участия;
- 4) степени доступа эксперта к соответствующим записям и документам;

- 5) конфиденциальности информации субъекта;
- 6) информации о допущениях и методах, применяемых экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие периоды.

Если аудитор в своем отчете ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку это необходимо для понимания модифицированного аудиторского заключения, он должен указать, что данная ссылка не ограничивает его ответственность за аудиторское заключение.

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

- 1) направление запросов эксперту аудитора;
- 2) анализ рабочих документов и отчетов эксперта аудитора;
- 3) подтверждающие процедуры, например:
 - а) наблюдение за работой эксперта аудитора;
 - б) изучение опубликованных данных, например статистических отчетов из солидных авторитетных источников;
 - в) получение подтверждения важных вопросов от третьих лиц;
 - г) выполнение детальных аналитических процедур;
 - д) выполнение повторных расчетов.

При выдаче безусловно положительного аудиторского заключения аудитор не должен ссылаться на работу эксперта. Это объясняется тем, что такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском мнении или утверждение о разделении ответственности, что неверно. Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то в некоторых обстоятельствах при объяснении характера оговорок может быть уместным сослаться на работу эксперта или изложить ее (включая описание личности эксперта и степени его участия). Для этого аудитору желательно получить разрешение эксперта на такую ссылку. Если в разрешении отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, нужно прибегнуть к помощи юриста.

Тема 6. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ИТОГОВЫХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТА

6.1. Формирование и предоставление заключения о финансовой отчетности (МСА 700).

6.2. Виды модифицированного аудиторского заключения (МСА 705).

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

6.4. Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации (МСА 720).

6.1. Формирование и предоставление заключения о финансовой отчетности (МСА 700)

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

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

Цели аудитора:

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

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

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

Аудиторское заключение должно быть предоставлено в письменной форме.

В разделе «Основные элементы аудиторского отчета (заключения)» **определены элементы, входящие в состав аудиторского отчета (заключения).**

1. *Название.* Аудиторский отчет (заключение) должен иметь соответствующее название.

2. *Адресат.* Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с обстоятельствами договоренности об аудите и местными нормативными актами. Отчет, как правило, адресуется акционерам или совету директоров.

3. *Открывающий или вводный абзац.* Аудиторский отчет должен содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода.

4. *Абзац, описывающий объем.* Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание объема аудита с указанием того, что аудит был проведен в соответствии с МСА либо соответствующими национальными стандартами или практикой. Отчет (заключение) должен содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

5. *Абзац, содержащий мнение.* В аудиторском отчете (заключении) должны быть четко указаны основные принципы финансовой отчетности, использованные при ее подготовке, изложено мнение аудитора по поводу того, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд в соответствии с основными принципами финансовой отчетности.

6. *Дата аудиторского отчета (заключения).* Аудитор должен датировать отчет (заключение) числом, когда был завершен аудит.

7. *Адрес аудитора.* В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано конкретное место нахождения. Обычно это город, где находится офис аудитора, ответственного за проведение аудита.

8. *Подпись аудитора.* Аудиторский отчет (заключение) должен быть подписан от имени аудиторской организации, лично от имени аудитора или в случае необходимости заверен обеими подписями.

В разделе «Аудиторский отчет (заключение)» рассматривается порядок составления безоговорочно положительного аудиторского заключения. Говорится, что безоговорочно положительное мнение должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

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

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т. е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение подписывается от имени аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

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

- выбранные и применяемые положения политики бухгалтерского учета согласуются со стандартами финансовой отчетности и соответствуют обстоятельствам;

- бухгалтерские оценки, сделанные руководством, разумны при данных обстоятельствах;

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

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

Аудитор предоставляет измененное аудиторское заключение в том случае, когда:

- он приходит к заключению, на основе полученных доказательств, что финансовая отчетность в целом может содержать существенные искажения;

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

При обоих обстоятельствах может быть два уровня измененного заключения:

1) существенное, но нераспространенное, где обстоятельства указывают, что искажения могут быть существенными;

2) существенное и распространенное, что указывает на возможную недостоверность финансовой отчетности.

Распространенное воздействие на финансовую отчетность – это то, которое в соответствии с профессиональным суждением аудитора:

- не ограничено конкретными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

- если ограничивается, то представляет или может представлять значительную часть финансовой отчетности;

- в отношении раскрытии информации является фундаментальным для пользователей в понимании финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в заключении и, если возможно, дать количественное описание возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельном абзаце, предшествующем выражению мнения

или отказу от выражения мнения, и может включать в себя ссылку на более подробную информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

Аудитор может не согласиться с руководством по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытой информации в финансовой отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

6.2. Виды модифицированного аудиторского заключения (МСА 705)

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

В МСА 705 выделяется *три вида модифицированного заключения*:

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

Решение о вынесении того или иного вида модифицированного заключения зависит:

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

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

Аудиторское заключение считается модифицированным в следующих ситуациях:

1) если существуют факторы, не оказывающие влияния на мнение аудитора. При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано за счет включения поясняющего параграфа с объяснением фактора, влияющего на финансовую отчетность. Наличие такого поясняющего параграфа не влияет на мнение аудитора.

В поясняющем параграфе делается ссылка на то, что этот фактор не является основанием для выражения мнения с оговоркой;

2) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора.

Факторы, влияющие на мнение аудитора. На мнение аудитора могут повлиять:

а) ограничение его объема работы;

б) несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Аудитор может не иметь возможности выразить безоговорочно положительное мнение, если есть одно из указанных обстоятельств, которые, по его мнению, оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Наличие таких факторов может привести:

- к мнению с оговоркой;
- отказу от выражения мнения;
- отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой выражается, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, однако степень несогласия с руководством или ограничение объема финансовой информации не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Аудитор приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, *носят существенный, но нераспространенный характер*. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку «за исключением влияния событий...» (указать события, к которым относится оговорка).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности. Аудитор приходит к выводу о том, что искажения, каждое в отдельности или в совокупности с другими, носят одновременно существенный и распространенный характер.

Отрицательное мнение выражается, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение характер финансовой отчетности. Аудитор приходит к выводу о том, что возможное влияние невыявленных искажений (если таковые име-

ются) на финансовую отчетность может носить одновременно существенный и распространенный характер.

Если аудитор отказывается от аудиторского задания, то до такого отказа он обязан проинформировать представителей собственника обо всех вопросах, касающихся выявленных в ходе аудита искажений, которые могли бы привести к вынесению модифицированного заключения.

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

Рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставимых значений, установлены МСА 710 «Сопоставимые значения». Однако этот стандарт не применяется, когда обобщенная финансовая отчетность представляется вместе с проаудированной финансовой отчетностью.

Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставимые значения во всех существенных отношениях основным принципам финансовой отчетности, применяемым к проверяемой финансовой отчетности.

В МСА 710 раскрываются понятия основных принципов и методов представления сопоставлений:

1) **соответствующие показатели** – когда величины и прочие раскрытия информации за предыдущий период включаются в качестве составной части в финансовую отчетность за текущий период и читаются вместе с величинами и иными раскрытиями информации за текущий период. Эти соответствующие показатели не являются завершенной самостоятельной финансовой отчетностью, а составляют неотъемлемую часть финансовой отчетности за текущий период, которая читается только вместе с показателями за текущий период;

2) **сопоставимая финансовая отчетность** – когда значения и прочие раскрытия информации за предыдущий период приводятся для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей, значительно меньше объема аудита показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. При этом аудитору нужно определить:

– соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей учетной политике текущего периода и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения;

– согласуются ли соответствующие показатели с суммами и прочими раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период, и были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрыты надлежащие сведения.

Если аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей при выполнении аудита за текущий период, он должен провести дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Если ранее выданный аудиторский отчет (заключение) за предыдущий период содержал мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ***вопрос, повлекший модификацию, не разрешен:***

1) это приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по показателям за текущий период и аудиторский отчет (заключение) также должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей;

2) это не приводит к модификации аудиторского отчета (заключения) по показателям за текущий период и аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован в отношении соответствующих показателей.

Согласно разделу «Сопоставимая финансовая отчетность» аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая отчетность соответствует требованиям основных принципов финансовой отчетности.

При этом аудитор определяет:

1) соответствует ли учетная политика предыдущего периода учетной политике текущего периода либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация;

2) соответствуют ли показатели за предыдущий период величинам и иным раскрытиям информации, представленным за текущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

Если аудитору при выполнении аудиторской проверки за текущий период становится известно о возможном существенном искажении показателей за предыдущий период, он проводит дополнительные процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Если сопоставимые значения представлены в виде сопоставимой финансовой отчетности, аудитор должен подготовить заключение, в котором конкретно будут указаны сопоставимые значения, так как

мнение аудитора выражается отдельно в отношении финансовой отчетности, представленной за каждый отдельный период.

Поскольку аудиторский отчет (заключение) о сопоставимой финансовой отчетности применяется к каждому отдельному представленному финансовому отчету, аудитор может выразить отрицательное мнение, мнение с оговоркой или отказ от мнения.

Если при составлении отчета (заключения) о финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период мнение о финансовой отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного, аудитор должен раскрыть сущность причин различия во мнениях в абзаце, привлекающем внимание к аспекту. Это может произойти, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, то:

1) предыдущий аудитор может повторно составить аудиторский отчет (заключение) о финансовой отчетности за предыдущий период, тогда как новый аудитор составляет отчет (заключение) только за текущий период;

2) отчет (заключение), составленный новым аудитором, должен содержать информацию, что предыдущий период проверялся другим аудитором.

В отчете (заключении) нового аудитора должно быть также указано на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проаудирована другим аудитором; тип отчета (заключения), выданного предыдущим аудитором; дату выдачи того отчета (заключения). Если отчет (заключение) был модифицирован, необходимо указать причину модификации.

6.4. Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации (МСА 720)

Согласно МСА 720 аудитор не обязан составлять заключение по прочей информации, но он должен ознакомиться с ней для выявления существенных несоответствий с проаудированной финансовой отчетностью.

Прочая информация – это информация финансового и нефинансового характера, содержащаяся вместе с финансовой отчетностью в

публикуемом документе (например, включенные в годовой отчет данные о должностных лицах, занятости, планируемых капитальных расходах, аналитические коэффициенты).

Прочая информация должна быть получена аудитором до даты составления аудиторского заключения. В соответствии с требованиями раздела «Доступ к прочей информации», для того чтобы ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, аудитору необходимо получить своевременный доступ к ней, поэтому он должен согласовать получение такой информации с руководством предприятия до даты составления аудиторского заключения. Существенное несоответствие может поставить под сомнение аудиторские выводы, сделанные на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, основания для аудиторского мнения по поводу финансовой отчетности.

Разделом «Рассмотрение прочей информации» предусмотрено, что цель и объем аудиторской проверки финансовой отчетности формулируются исходя из условия, согласно которому обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском отчете (заключении).

В разделе «Существенные несоответствия» аудитору рекомендуется следующее:

1. Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенные несоответствия, он должен определить, нужно ли вносить поправки в проаудированную финансовую отчетность или в прочую информацию.

2. Если необходимо вносить поправки в проаудированную отчетность, но субъект отказывается это делать, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

3. Если нужно внести поправки в прочую информацию, но субъект отказывается это сделать, то аудитор должен рассмотреть необходимость включения в аудиторский отчет (заключение) абзаца, привлекающего внимание к аспекту и содержащего описание существенного несоответствия, либо предпринять другие меры.

В разделе «Доступность прочей информации после даты аудиторского отчета (заключения)» говорится, что если аудитор не имеет доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, то он должен ознакомиться с ней при первой возможности, чтобы впоследствии выявить существенные несоответствия. При этом аудитор обязан определить целесообразность пересмотра проаудированной финансовой отчетности или прочей информации.

Если аудитор примет решение пересмотреть проаудированную финансовую отчетность, ему следует руководствоваться положениями МСА 560 «Последующие события». Если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор должен подумать о принятии соответствующих дальнейших мер, например уведомить лиц, ответственных за общее руководство экономическим субъектом, посредством составления документа с изложением сомнений аудитора относительно прочей информации и получить юридическую помощь.

Таким образом, в указанном стандарте описаны подходы к определению той части информации, которую аудитор не обязан освещать в своем отчете, и действия аудитора в случае выявления существенных искажений информации или непоследовательного ее представления.

Тема 7. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВЫПОЛНЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЗАДАНИЙ И ОКАЗАНИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ

7.1. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения (МСА 800).

7.2. Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности (МСА 810).

7.3. Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (стандарт 4400).

7.4. Задания по компиляции финансовой информации (стандарт 4410).

7.1. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения (МСА 800)

Руководство в связи с аудиторскими заданиями для специальных целей представлено в МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения». В контексте этого МСА аудиторские задания для специальных целей включают в себя:

– финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с всесторонними основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов;

– определенные счета, элементы счетов или статьи финансовой отчетности;

– соответствие контрактным договоренностям;

– обобщенную финансовую отчетность.

Данный МСА не применяется в рамках заданий, которыми предусмотрено проведение обзорной проверки, согласованных процедур или компиляции.

Согласно МСА 800 аудитор должен проверить и оценить выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств, полученных в ходе аудиторского задания для специальных целей, в качестве базы для выражения мнения. Отчет (заключение) должен содержать ясно выраженное в письменном виде мнение.

В разделе «Общие соображения» содержится требование, согласно которому, до того как приступить к аудиторскому заданию для специальных целей, аудитор должен убедиться в достижении согласия с клиентом относительно точного характера задания, а также формы и содержания отчета (заключения), который будет выпущен.

В данном разделе перечислены *основные элементы отчета (заключения) аудитора по аудиторскому заданию для специальных целей*:

1. Название.

2. Адресат.

3. Открывающий или вводный абзац (указание проаудированной информации).

4. Заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора.

5. Абзац, описывающий объем (ссылка на МСА, применимые к аудиторскому заданию для специальных целей; описание работы, выполненной аудитором).

6. Абзац, выражающий мнение по поводу финансовой информации.

7. Дата отчета (заключения).

8. Адрес аудитора.

9. Подпись аудитора.

От аудитора требуется, чтобы он рассмотрел, явствует ли из названия или примечаний к финансовой отчетности, что данная отчетность подготовлена не в соответствии с МСФО или национальными стандартами.

Если финансовая отчетность, подготовленная по другим всесторонним основам бухгалтерского учета, не имеет соответствующего названия или основы бухгалтерского учета раскрыты неадекватно,

аудитор должен выпустить отчет (заключение), модифицированный соответствующим образом.

В разделе «Отчеты (заключения) по компонентам финансовой отчетности» рассматриваются случаи, когда от аудитора может потребоваться выразить мнение по поводу одного или нескольких компонентов финансовой отчетности (по поводу дебиторской задолженности, товарно-материальных запасов, начисления премий работникам или резерва для уплаты подоходного налога).

Обычно такое задание может выполняться как самостоятельное или совместно с аудитом финансовой отчетности субъекта.

При выражении отрицательного мнения или отказе от выражения мнения по поводу финансовой отчетности в целом аудитору следует готовить отчет по компонентам финансовой отчетности только в том случае, если эти компоненты не настолько обширны, что составляют большую часть такой финансовой отчетности. В противном случае может произойти искажение смысла отчета относительно финансовой отчетности в целом.

МСА 800 содержит четыре приложения:

1. Примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всесторонними основами бухгалтерского учета, отличными от международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов.

2. Примеры отчетов (заключений) по компонентам финансовой отчетности.

3. Примеры отчетов (заключений) в соответствии с контрактными договоренностями.

4. Примеры отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности.

7.2. Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности (МСА 810)

МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Рекомендации в отношении заданий, связанных с проверкой и составлением отчета (заключения) об ожидаемой финансовой информации, включая процедуры допущений, основанных на наиболее точных

оценках, и гипотетических допущений, приведены в МСА 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности».

МСА 810 устанавливает обязанности аудитора в связи с заданием по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности, подготовленной на основе финансовой отчетности, аудит которой проводился в соответствии с Международными стандартами аудита тем же аудитором.

Согласно данному стандарту цели аудитора состоят в том, чтобы:

1) определить, допустимо ли принять задание по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности;

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

а) сформировать мнение об обобщенной финансовой отчетности, опираясь на оценку выводов, сделанных на основании полученных доказательств;

б) ясно выразить данное мнение в форме письменного заключения, содержащего также основание для выражения такого мнения.

Для целей МСА 810 следующие термины имеют приведенные ниже значения:

применяемые критерии – критерии, применяемые руководством при подготовке обобщенной финансовой отчетности;

проаудированная финансовая отчетность – финансовая отчетность, аудит которой был проведен аудитором в соответствии с Международными стандартами аудита и на основе которой составляется обобщенная финансовая отчетность;

обобщенная финансовая отчетность – 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 на определенный момент времени или изменения этих ресурсов или обязательств за определенный период. В различных юрисдикциях для описания такой финансовой информации прошедших периодов может использоваться разная терминология.

Раздел «Принятие задания» обязывает аудитора при проверке прогнозной информации помимо прочего принять во внимание:

– предполагаемое использование информации: предназначена информация для общего или ограниченного распространения; характер

допущений (т. е. это допущения, основанные на наиболее точных оценках, или гипотетические допущения);

- элементы, включаемые в информацию;
- период, охватываемый информацией.

Кроме того, указано, что аудитор не должен принимать задание или должен отказаться от его выполнения в случае, если допущения с очевидностью нереалистичны или если он считает, что ожидаемая финансовая информация не будет соответствовать предназначенной цели.

В разделе «Знание бизнеса» подчеркивается, что аудитор должен иметь достаточные знания о бизнесе клиента, чтобы быть в состоянии определить, все ли важные допущения, необходимые для подготовки ожидаемой финансовой информации, были выявлены.

Аудитор должен определить то, насколько оправданно можно опереться на историческую финансовую информацию субъекта. Для этого аудитору необходимо знание исторической финансовой информации, чтобы определить, подготовлена ли ожидаемая финансовая информация на той же основе, что и историческая информация, и установить историческую «точку отсчета» для рассмотрения допущений руководства.

Согласно разделу «Охватываемый период» аудитор должен рассмотреть отрезок времени, охватываемый ожидаемой финансовой информацией.

В разделе «Процедуры исследования» аудитору рекомендуется *при определении характера, сроков и объема процедур принимать во внимание:*

- 1) вероятность существенных искажений; знания, полученные при выполнении любых предыдущих заданий;
- 2) компетентность руководства в части подготовки ожидаемой финансовой информации;
- 3) степень влияния суждений руководства на ожидаемую финансовую информацию; адекватность и достоверность исходных данных.

В тех случаях, когда целью задания является проверка одного или нескольких элементов ожидаемой информации, например отдельного финансового отчета, важно, чтобы аудитор рассмотрел взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности.

В разделе «Представление и раскрытие информации» говорится о том, что, оценивая представление и раскрытие ожидаемой финансовой информации, помимо конкретных требований соответствующих законов, нормативных актов и профессиональных стандартов, аудитор должен рассмотреть:

1) носит ли представление ожидаемой финансовой информации информативный характер и не вводит ли оно в заблуждение;

2) четко ли раскрыта учетная политика в примечаниях к ожидаемой финансовой информации;

3) адекватно ли раскрыты допущения в примечаниях к ожидаемой финансовой информации;

4) указана ли дата подготовки ожидаемой финансовой информации;

5) отмечены ли любые изменения в учетной политике, произошедшие после даты составления последней по времени исторической финансовой отчетности, причины этих изменений и их влияние на ожидаемую финансовую информацию.

В отчете (заключении) аудитор:

1) указывает, выявил ли он, основываясь на изучении доказательств, подтверждающих допущения, что-либо, что могло бы привести его к выводу, согласно которому допущения не являются приемлемым основанием для обобщенной финансовой информации;

2) выражает мнение по поводу того, подготовлена ли обобщенная финансовая информация надлежащим образом на основании допущений и представлена ли она в соответствии с предусмотренными основными принципами финансовой отчетности.

В тех случаях, когда на исследование оказывают влияние условия, препятствующие выполнению одной или нескольких процедур, необходимых в данных обстоятельствах, аудитор должен либо отказаться от задания, либо отказаться от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в отчете (заключении) об обобщенной финансовой информации.

7.3. Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (стандарт 4400)

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

Задания по выполнению согласованных процедур подразумевают выполнение аудитором определенных процедур, касающихся отдельных финансовых данных (например, кредиторская или дебиторская задолженность, покупки у связанных сторон, продажи и прибыли

отдельных сегментов), частей финансовой отчетности (например, баланса) или даже всех форм финансовой отчетности.

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

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

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

- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и должная тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

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

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

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

При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет в виде отчета сторонам, участвующим в договоренности, только факти-

ческие выводы без выражения уверенности. Пользователи самостоятельно оценивают объем проведенных процедур, а также предложенные выводы и составляют собственные заключения на основе данных работы аудитора.

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

1. Заявление о согласовании выполненных процедур с получателем отчета.

2. Перечень конкретных выполненных процедур.

3. Заявление о том, что процедуры не являются аудиторской проверкой.

4. Указание на ограниченность объема процедур и упоминание о том, что при проведении дополнительных процедур, проверки или обзора могут быть обнаружены и другие проблемы, требующие отражения в отчете.

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

7.4. Задания по компиляции финансовой информации (стандарт 4410)

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

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

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

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

Такие задания предполагают следующие особенности:

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

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

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

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

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

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

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

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

Тема 8. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ КАЧЕСТВО РАБОТЫ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

8.1. Понятие качества аудита.

8.2. Организация работы по обеспечению качества аудиторских услуг со стороны Международной федерации бухгалтеров.

8.3. Политика и процедуры контроля качества аудиторской работы.

8.1. Понятие качества аудита

Современное представление о качестве базируется на степени удовлетворения запросов потребителей (физических лиц, юридических лиц, общества в целом).

Исходя из существующего международного понимания качества услуги и определения аудита, приведенного в МСА, потребители будут настолько удовлетворены результатами аудита, насколько мнение аудитора о достоверности проверенной бухгалтерской отчетности соответствует объективной реальности.

Итак, **качество аудита** можно определить как обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица.

Мнение аудитора, выраженное в аудиторском заключении, должно отвечать требованиям, предъявляемым к информации:

- полнота – количество информации в заключении должно быть минимальным, но достаточным для оценки состояния субъекта и принятия решения пользователем;
- точность – выводы аудитора должны объективно отражать реальную степень соответствия отчетности фактическому наличию имущества, обязательств и финансовых результатов;
- полезность – аудиторское заключение касается только существенных вопросов финансово-хозяйственной деятельности;
- оперативность – заключение должно быть подготовлено к установленному сроку;
- доступность – мнение аудитора предоставляется в виде, не нуждающемся в дополнительном раскрытии.

Исходя из определения контроля качества, приведенного в глоссарии МСА, критерием контроля качества аудиторских проверок являются общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности, т. е. МСА.

С точки зрения практической деятельности качество аудита можно рассматривать следующим образом.

Первый подход. Качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения являются прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов. Это интуитивно ощущаемое качество, основанное на взаимодействии между аудитором – исполнителем процесса проведения аудиторской проверки – и фирмой-заказчиком.

Второй подход. Качество в аудите определяется рейтингом аудиторской фирмы, который учитывает такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы компании на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер компании.

Кроме того, оценка качества услуг аудиторской фирмы может проводиться именно на стадии выбора фирмы-партнера. Предварительные выводы о правильности выбора той или иной аудиторской фирмы можно сделать путем проведения оценки, например, следующих позиций: деловая репутация, профессионализм, соблюдение условий конфиденциальности, ценовая политика, соотношение цены и качества услуг, комплексность услуг, ответственность, которую берут на себя аудиторы, отзывы и рекомендации заказчиков, наличие апробированных методик, владение проблемами отраслевой специфики, участие в профессиональных аудиторских объединениях и т. д.

Однако рейтинг аудиторских компаний как сводная оценка внутренних и внешних факторов аудиторской деятельности является общим индикатором состояния рынка аудиторских услуг, а не показателем качества аудита в целом.

Третий подход. Качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Выполнение требований стандартов обеспечивает уверенность пользователей в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия мнению аудитора. Но ориентация аудиторской фирмы на соответствие минимальным стандартам снижает ее стратегические преимущества, т. е. профессиональная деятельность аудиторской фирмы может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными пользователями.

В условиях увеличения конкуренции на рынке аудиторских услуг проведение аудита на основе «соответствия требованиям стандарта» без разработки стратегии процесса оказания аудиторских услуг приведет к получению «ограниченного результата тактического характера». Все усилия, направленные на внедрение в управление деятельностью аудиторских фирм элементов современного менеджмента качества, будут иметь формальный характер. Стратегический подход к качеству аудита предполагает прежде всего ориентацию аудиторской фирмы на удовлетворение запросов рынка. Предпочтение следует отдавать по-

требительской оценке, изучению характера потребностей и выделению показателей качества, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный результат аудиторской проверки.

Четвертый подход – измерение качества аудита с позиции оказанной аудиторской услуги. О качестве предлагаемых аудиторской фирмой услуг с полным основанием можно судить только по результатам аудиторской проверки или оказания других услуг. При этом следует учитывать, что в основе качества аудиторской проверки лежат две четко измеряемые переменные: уровень приемлемого аудиторского риска и уровень существенности.

Использование данного подхода предполагает сравнение полученных и ожидаемых выгод. Однако требования фирмы-заказчика могут быть завышенными. Такие неподтвердившиеся ожидания могут обернуться стремлением потребителя вернуть внесенную плату за оказанную услугу, вызвать необоснованные претензии. В конечном счете оказываемая фирме-заказчику аудиторская услуга обеспечивается вложенным профессиональным трудом, направленным на определенный результат с намерением его достичь. Потребитель получает то, что может и должен предоставить для его блага производитель профессиональных услуг по условиям договора на проведение аудита.

Пятый подход. Качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно стандартам и стоимости. Подход к качеству на основе затрат подразумевает действительную стоимость аудиторской услуги исходя из качественных характеристик. В целом необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов.

Для заказчика высококлассная услуга по разумной цене представляется более качественной, чем такая же услуга по более высокой цене, сложившейся благодаря различиям в затратах. При этом приобретение аудиторской услуги ниже рыночной стоимости означает приобретение ее по цене ниже уровня доверия, а значит, существует вероятность получения аудиторской услуги, качество которой будет обусловлено заниженным уровнем доверия.

Шестой подход – качество аудита как результат участия потребителя в оценке качества аудиторской проверки. Привлечение клиентов к оценке качества проведенного аудита возможно путем анкетирования и опросов. При этом подходе принимаются во внимание предпочтения фирмы-заказчика и возможности аудиторской фирмы удовлетворять их. Кроме того, помимо фирмы-заказчика существуют и другие пользователи мнения аудитора (инвесторы, кредиторы и т. д.). Каждый

представитель определенной группы пользователей профессионального мнения аудитора обладает своим пониманием качества, которое пригодно к использованию.

Седьмой подход. Качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов. Аудиторская фирма должна предугадывать будущие, еще не осознанные запросы потребителей и формировать современные взгляды на качество аудиторской деятельности. Удовлетворение скрытых потребностей может включать, по нашему мнению, выработку практических рекомендаций и оказание методической помощи фирме-клиенту в решении проблем после того, как аудиторское заключение будет подготовлено, поддержку заказчиков в течение всего срока выполнения договора.

Из представленных подходов к определению качества аудита следует, что качество аудита – это комплексное понятие, и чтобы иметь возможность для его оценки, необходимо установить четкие критерии качества.

Уровень доверия со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора зависит от удовлетворения их интересов. Потребность клиента в конкретном виде аудиторской услуги и ее полезности определяет тот уровень качества аудита, который в достаточной степени соответствует индивидуальным особенностям пользователя профессионального мнения аудитора.

Следовательно, качество аудита можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента. Таким образом, качественное профессиональное мнение аудитора – это независимое и объективное мнение, которое придает уверенность его пользователям в принятии экономических решений и их выполнении.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности носит субъективный характер. Однако профессиональное суждение и рекомендации аудитора должны быть обоснованы нормами законодательства и быть достаточно аргументированы, основаны на выявленных в ходе проверки фактах. Более того, право аудитора на объективное мнение реализуется посредством применения в его работе принципа независимости. Соответственно, степень доверия к профессиональному мнению аудитора со стороны заинтересованного пользователя зависит от степени удовлетворенности его потребностей именно с точки зрения законодательных требований, профессиональных

стандартов и этики, а не с точки зрения выполнения любых капризов и пожеланий клиента.

8.2. Организация работы по обеспечению качества аудиторских услуг со стороны Международной федерации бухгалтеров

В 1999 г. Совет МФБ утвердил Положение о международной бухгалтерской практике, в котором были определены мероприятия по совершенствованию контроля организаций – членов МФБ за качеством деятельности аудиторских фирм. Согласно этому Положению, члены МФБ, являющиеся саморегулируемыми организациями, обязаны продемонстрировать программы, гарантирующие соблюдение аудиторами стандартов профессиональной деятельности. Требуемые программы должны:

- обеспечивать контроль за соблюдением стандартов качества профессиональной деятельности;
- предусматривать систему непрерывной профессиональной подготовки, нацеленную на изучение методов и процедур контроля качества;
- помогать в осуществлении программы проверки качества профессиональной деятельности.

Программа МФБ предусматривала объединение фирм, участвующих в оказании аудиторских услуг в международном масштабе. Это мероприятие было проведено в конце 2000 г.

В процессе реформирования системы международных стандартов аудиторской деятельности члены МФБ пришли к мнению, что необходим всеобщий стандарт качества, применяемый ко всем аудиторским услугам.

Таким стандартом стал стандарт *«Контроль качества в аудиторских организациях, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки финансовой информации, а также выполняющих иные задания, обеспечивающие уверенность, или оказывающих сопутствующие аудиту услуги»*, принятый в целях установления ответственности аудиторских фирм за организацию системы контроля качества работы.

Принятие этого стандарта стало значительным шагом на пути повышения качества аудита, впервые провозгласив ответственность за предоставление услуг на должном уровне. Ранее термин «ответственность» в отношении качества аудиторских услуг не применялся.

Предложения по включению в стандарты контроля качества положений об ответственности руководства аудиторских организаций за

качество услуг были признаны приемлемыми и вошли во вновь принятый стандарт и новую редакцию МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы».

8.3. Политика и процедуры контроля качества аудиторской работы

Вопросы, связанные с качеством оказываемых аудиторскими организациями услуг, регулируются двумя основополагающими документами:

1. Международный стандарт контроля качества (International Standard on Quality Control (ISQC 1)) *«Контроль качества в аудиторских организациях, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки финансовой информации, а также выполняющих иные задания, обеспечивающие уверенность, или оказывающих сопутствующие аудиту услуги».*

Данный стандарт устанавливает обязанность аудиторских организаций по созданию внутрифирменной системы контроля качества, раскрывает ее основные элементы и ответственность руководства за качество профессиональных услуг. Применяется ко всем услугам, регулируемым МСА.

2. МСА 220 «Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации» – в отношении *контроля качества аудита финансовой отчетности.*

Система контроля качества должна включать в себя политику, позволяющую достичь обозначенных выше целей, процедуры, обеспечивающие соблюдение данной политики, и мониторинг ее проведения.

Руководство аудиторской организации обязано документально оформить и довести до сведения персонала принятую политику и процедуры контроля качества, причем в документе, закрепляющем данные вопросы, должно быть отражено положение о персональной ответственности каждого исполнителя за качество его работы. Кроме того, стандарт требует, чтобы была установлена обратная связь между работниками и руководством фирмы по вопросам контроля качества, поощрялись высказываемые по этому поводу соображения.

Ответственность за принятие и выполнение политики и процедур контроля качества в фирме должно нести руководство фирмы в лице исполнительного органа (директора, совета партнеров и др.).

Аудиторской фирме необходимо установить такую политику и процедуры качества, которые обеспечили бы разумную уверенность в том,

что персонал фирмы работает с соблюдением соответствующих **этических требований**:

- 1) честности;
- 2) объективности;
- 3) профессиональной компетентности и должной тщательности;
- 4) конфиденциальности и профессионального поведения.

Такая политика будет осуществляться в процессе руководства фирмой, обучения персонала, мониторинга системы контроля качества и в принятии мер в случаях несоблюдения этических требований.

Есть еще один этический принцип – **независимость**, но он должен соблюдаться при оказании определенных услуг (проведении аудита финансовой отчетности и в некоторых других случаях). Фирма должна установить политику и процедуры, позволяющие достичь разумной уверенности в том, что ее персонал, эксперты, другие лица, вовлеченные в процесс оказания услуг, соблюдают требования независимости по отношению к клиенту, установленные Кодексом этики МФБ и национальными этическими требованиями.

Одним из видов угроз независимости и объективности является угроза «привыкания» (осведомленности), возникающая при направлении на выполнение задания одного и того же персонала к одному и тому же клиенту на протяжении нескольких лет подряд.

Эта угроза может возникнуть вследствие привыкания партнера к персоналу клиента, установления между ними неформальных отношений, утрате внимания к аспектам, которые вызвали бы интерес у партнера, впервые проверяющего данного клиента.

Во избежание данной угрозы аудиторская организация должна предусмотреть ротацию партнеров через определенный период.

В ISQC 1 предложен период ротации не менее одного раза в семь лет, при этом стандарт допускает возможность установления национальными стандартами менее короткого периода.

В процессе продолжения взаимоотношений с клиентом полученная аудиторской фирмой информация о честности будет пополняться.

Аудиторская фирма рассматривает предлагаемое задание еще и с позиций возможности возникновения конфликта интересов, и если подобные обстоятельства будут выявлены, то необходимо определить, можно ли принять задание.

Решение о продолжении сотрудничества с клиентом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для

возможного продолжения сотрудничества. *Например*, клиент мог начать расширять свою деятельность в отрасли, знания и опыт работы с которой у аудиторской организации отсутствуют.

Аудиторская организация должна установить **политику и процедуры, направленные на достижение разумной уверенности в том**, что она обеспечена достаточным по количеству кадровым составом, обладающим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с профессиональными стандартами и законодательными требованиями, а также в том, что отчеты, подготовленные персоналом фирмы, соответствуют предъявляемым требованиям. **Эти политика и процедуры охватывают следующие аспекты:**

- принятие на работу;
- оценка результатов выполнения работы;
- профессиональные навыки;
- профессиональная компетентность;
- развитие карьеры и продвижение;
- вознаграждения и компенсации;
- определение нужд персонала.

С помощью решения этих вопросов аудиторская фирма может установить количественные и квалификационные требования к персоналу, который необходим для выполнения заданий.

Фирма должна установить политику и процедуры, позволяющие получить разумную уверенность в том, что:

- по сложным и спорным вопросам могут быть получены консультации;
- имеются достаточные ресурсы для обеспечения надлежащих консультаций;
- результаты консультаций документируются и применяются.

Консультации представляют собой обсуждение на соответствующем профессиональном уровне сложных и спорных вопросов с компетентными консультантами, как внутренними, так и внешними, использование надлежащих информационных источников, коллективного практического опыта. Консультации призваны помочь в достижении высокого качества работы и совершенствовании применения профессионального суждения.

При проведении консультаций могут возникнуть разногласия в мнениях между лицом, обратившимся за консультацией, и консультантом. Фирма должна установить политику и процедуры, позволяющие

разрешить такие противоречия и отразить достигнутые соглашения в документации. *Для устранения возникших разногласий стандарт рекомендует обратиться к другому консультанту или стороннему компетентному лицу, профессиональной или уполномоченной организации.*

В фирме должны быть установлены политика и процедуры, позволяющие достичь разумной уверенности в том, что принятые задания выполняются в соответствии с требованиями профессиональных стандартов и законодательных актов и что фирма или партнер по результатам выполнения задания могут подготовить соответствующий отчет.

Безусловным приоритетом при выполнении любого задания является обеспечение качества работы исполнителей.

Работа в команде и обучение необходимы менее опытным членам группы для четкого понимания содержания и цели выполнения задания.

Обязанности по надзору возлагаются на более опытных членов группы, включая ее руководителя – партнера, и исполняются ими по отношению к менее опытным членам группы.

В случаях когда задания выполняются индивидуальным исполнителем или малой фирмой, на роль проверяющего может быть приглашен внешний специалист. Некоторые фирмы и исполнители практикуют заключение договоренности с другими фирмами об оказании помощи в проведении текущих контрольных мероприятий с соблюдением требований к квалификации и объективности.

Фирма обязана установить политику и процедуры относительно понимания конфиденциальности, сохранности, целостности, доступности и возможности повторного обращения к документации задания.

Конкретными применяемыми средствами контроля могут быть следующие:

- использование пароля членами группы исполнителей для того, чтобы к электронной документации задания имели доступ только авторизованные пользователи;

- создание резервных копий документации на отдельных носителях во избежание ее утраты;

- распределение документации между членами группы в начале процесса выполнения задания и в течение периода выполнения, сбор и сопоставление ее в конце выполнения задания.

По практическим соображениям оригиналы документации могут быть отсканированы для включения в файлы задания; при этом отслеживается, все ли подписи, ссылки, аннотации и обозначения сохранены на копии.

Фирма устанавливает требования, направленные на обеспечение разумной уверенности в том, что политика и процедуры ее системы внутреннего контроля уместны, адекватны, эффективны и применяются на практике.

Процедуры системы внутреннего контроля фирмы включают в себя:

- текущее рассмотрение и оценку системы контроля качества;
- периодическое выборочное инспектирование выполненных заданий.

Целью мониторинга соответствия системы контроля качества является оценка:

- соблюдения профессиональных стандартов и законодательных требований;
- надлежащей организации и эффективности применения системы контроля качества;
- применения принципов и процедур контроля качества, обеспечивающих соответствие отчетов, подготовленных фирмой или партнером, условиям конкретных заданий.

Поступившие претензии должны быть расследованы, для чего назначаются партнеры, имеющие достаточный опыт и полномочия и не принимавшие участия в выполнении заданий, относительно которых поступили жалобы и обвинения.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Список рекомендуемой литературы	4
Тема 1. Сущность и содержание МСА, их значение в становлении аудиторской деятельности в Республике Беларусь	5
1.1. Значение стандартов и их необходимость для регулирования деятельности в рамках профессии	5
1.2. Роль Международной федерации бухгалтеров в разработке стандартов аудита	12
1.3. Структура и классификация МСА	15
Тема 2. Международные стандарты аудита, определяющие общие принципы и регулирующие ответственность участвующих в аудите лиц	17
2.1. Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА (МСА 200)	17
2.2. Контроль качества аудита финансовой отчетности (МСА 220)	19
2.3. Аудиторская документация (МСА 230)	22
Тема 3. Международные стандарты аудита, регулирующие порядок оценки рисков и действия в ответ на оцененные риски	26
3.1. Планирование аудита финансовой отчетности (МСА 300)	26
3.2. Выявление и оценка рисков существенного искажения на основе знания субъекта и его среды (МСА 315)	30
3.3. Существенность в планировании и проведении аудита (МСА 320)	32
3.4. Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски (МСА 330)	34
Тема 4. Международные стандарты, регулирующие порядок получения информации о проверяемых объектах и получения аудиторских доказательств	36
4.1. Аудиторские доказательства (МСА 500)	37
4.2. Аналитические процедуры и аудиторская выборка (МСА 520, 530)	40
4.3. Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации (МСА 540)	43
4.4. Особенности аудита связанных сторон (МСА 550)	44
4.5. Последующие события (МСА 560)	46
4.6. Письменные представления руководства субъекта (МСА 580)	48
Тема 5. Международные стандарты, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита	50
5.1. Аудит финансовой отчетности группы (МСА 600)	50
5.2. Использование работы внутренних аудиторов (МСА 610)	52
5.3. Использование работы эксперта (МСА 620)	55
Тема 6. Международные стандарты, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита	58
6.1. Формирование и предоставление заключения о финансовой отчетности (МСА 700)	59
6.2. Виды модифицированного аудиторского заключения (МСА 705)	62
6.3. Использование сопоставимых значений при составлении аудиторского заключения (МСА 710)	64
6.4. Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации (МСА 720)	66
Тема 7. Международные стандарты, регулирующие выполнение специальных заданий и оказание сопутствующих услуг	68
7.1. Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения (МСА 800)	68

7.2. Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности (МСА 810).....	70
7.3. Задание по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (стандарт 4400).....	73
7.4. Задания по компиляции финансовой информации (стандарт 4410)	75
Тема 8. Международные стандарты, регулирующие качество работы аудиторской организации.....	77
8.1. Понятие качества аудита	77
8.2. Организация работы по обеспечению качества аудиторских услуг со стороны Международной федерации бухгалтеров.....	81
8.3. Политика и процедуры контроля качества аудиторской работы	82