

Написание на заказ
студенческих и аспирантских

работ
Д.А. ЕНДОВИЦКИЙ
И.В. ПАНИНА

Международные стандарты аудиторской деятельности



Разработка электронных
библиотек

<https://право.информ2000.рф>

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы

2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...

3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.pф>

Написание на заказ
студенческих и аспирантских

работ
Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина
<http://>

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Рекомендовано Учебно-методическим объединением
по образованию в области финансов, учета
и мировой экономики в качестве учебного пособия
для студентов, обучающихся по специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебного пособия
для студентов вузов, обучающихся по специальностям
080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
080105 «Финансы и кредит»*



ЮНИТИ

УНИТУ

МОСКВА • 2017

Разработка электронных
библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

УДК 657.6(078.5)

ББК 65.052.8я73

Т662

работ

http://

РЕПАРИЕТ.РУ

канд. экон. наук, проф. *В.Г. Ширококов*
(зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного университета им. К.Г. Глинки);
д-р экон. наук, проф. *О.Н. Белено*
(декан факультета международных отношений
Воронежского государственного университета)

Главный редактор издательства
кандидат юридических наук,
доктор экономических наук *Н.Д. Эриашвили*

Ендовицкий, Дмитрий Александрович.

Е62 Международные стандарты аудиторской деятельности: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит» / Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 271 с.

И. Панина, Ирина Викторовна.

ISBN 5-238-01103-2

Агентство СІР РГБ

Раскрываются правила проведения аудита финансовой отчетности, выполнения других заданий, обеспечивающих уверенность, и оказания сопутствующих услуг в соответствии с международными стандартами и положениями, разработанными Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). В пособие включены образцы документов, вопросы для контроля знаний и краткий словарь терминов и определений, используемых в международных стандартах аудиторской деятельности и Кодексе этики профессиональных бухгалтеров IFAC.

Для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Мировая экономика», преподавателей, аспирантов экономических факультетов вузов, слушателей учебно-методических центров аттестации главных бухгалтеров, финансовых менеджеров и аудиторов, а также бухгалтеров, аудиторов и аналитиков.

ББК 65.052.8я73

ISBN 5-238-01103-2

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2006

Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми способами, или в какой-либо форме, в том числе в Интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

От авторов работ
<http://>

Среди главных тенденций развития мировой экономики в последние десятилетия можно назвать глобализацию потоков капитала, интернационализацию деятельности компаний, а также регионализацию, основой которой стало признание многими государствами выгоды сотрудничества с соседними странами. Происходящая интернационализация обуславливает необходимость унифицирования на международном уровне не только принципов и правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, но и подходов к проведению аудиторских проверок. Традиционно базой для сближения аудиторских стандартов различных юрисдикции служат документы, разрабатываемые Международной федерацией бухгалтеров (IFAC). Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности Международной федерации бухгалтеров ведет непрерывную работу по совершенствованию системы международных стандартов профессиональной деятельности аудиторов. Документы, издаваемые Советом, не могут не вызывать интереса российских аудиторов, поскольку проведение аудита в соответствии с международными стандартами стало одной из востребованных рынком услуг. Кроме того, реформирование национальной системы правового регулирования аудиторской деятельности осуществляется с учетом передового мирового опыта, в значительной степени обобщенного в международных стандартах.

Цель нашего учебного пособия — ознакомить читателя с принципами и правилами проведения аудита и оказания сопутствующих услуг, установленными международными стандартами и другими документами, разрабатываемыми Международной федерацией бухгалтеров. Пособие освещает содержание всех принятых IFAC документов в области аудита, других заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг, которое раскрыто в разрезе концептуальных основ аудита, организационно-методических аспектов выполнения аудиторских и прочих заданий, а также организации контроля качества работы аудиторов.

Пособие состоит из семи глав, в которых теоретический материал структурирован по темам и дополнен вопросами для контроля знаний, содержит глоссарий, включающий основные термины, используемые в международных стандартах аудиторской деятельности и Кодексе этики профессиональных бухгалтеров IFAC.

Глава 1 посвящена организационным основам разработки международных стандартов аудиторской деятельности: в ней раскрыты роль Международной федерации бухгалтеров и централизации аудита на международном уровне, состав документов, издаваемых

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ных IFAC в области регулирования аудиторской деятельности, отличия российских стандартов аудита от документов, выпущенных IFAC, и механизм внедрения стандартов Совета по международным стандартам аудита и гарантии достоверности IFAC в практику проведения аудита и оказания сопутствующих услуг.

В главе 2 освещены основные элементы концепции аудита, принятой в международных стандартах, разработанных IFAC, и базовые принципы профессиональной этики аудиторов.

Глава 3 представляет основные требования международных стандартов к планированию и организации проведения аудита. В частности, раскрывает механизм согласования условий выполнения аудиторского задания, стандарты разработки общей стратегии и плана аудита, обязанности аудитора по ознакомлению с деятельностью аудируемого субъекта и средой, в которой она ведется, порядок оценки аудитором рисков существенных искажений и реагирования на них, правила подготовки рабочей документации аудитора, требования по информированию представителей аудируемой организации, а также понятие «существенность» и его применение в аудите.

В главе 4, посвященной сбору и оценке доказательной информации в ходе проведения аудита, раскрыты: понятие и источники получения аудиторских доказательств, направления использования аналитических процедур в аудите порядок применения аудиторской выборки, способы получения аудиторских доказательств в отношении величины товарно-материальных запасов организации-клиента, ее судебных дел и претензионных разбирательств, оценки долгосрочных инвестиций, раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности, особенности проверки начальных сальдо, оценочных значений, справедливой стоимости, операций со связанными сторонами, применимости допущения непрерывности деятельности, правила оценки влияния последующих событий на финансовую отчетность аудируемой организации, порядок использования заявлений ее руководства, внешних подтверждений, результатов работы другого аудитора, внутренних аудиторов, экспертов, ответственность аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и несоблюдения аудируемой организацией нормативных актов.

В главе 5 приведены установленные международными стандартами требования к составлению отчетных документов по результатам выполнения аудиторских заданий, а именно аудиторского заключения и аудиторских отчетов по проверке полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с альтернативными правилами ведения учета и составления отчетности, отдельного компонента финансовой отчетности, соблюдения специального назначения, соблюдения условий соглашений, обобщенной

Написание на заказ студенческих и аспирантских

финансовой отчетности. Кроме того, в ней освещаются особенности составления аудиторского заключения при наличии в документах, содержащих проаудированную отчетность, прочей информации, аудиторского заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), а также порядок модификации аудиторского заключения с учетом результатов проверки сравнительных показателей.

Глава 6 пособия посвящена специальным областям аудита и прочим услугам аудиторов: аудиту банков, учету экологических вопросов в ходе аудита, аудиту производных финансовых инструментов, аудиту участников электронной торговли, обзорным проверкам финансовой отчетности и промежуточной финансовой информации, изучению прогнозной финансовой информации, согласованным процедурам и компиляции финансовой информации.

В главе 7 представлены основные требования к организации внутреннего контроля качества в фирмах, проводящих аудит, обзорные проверки исторической финансовой информации и оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги.

Учебное пособие предназначено для студентов вузов, обучающихся по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (дисциплины ОПД.Ф.16 «Международные стандарты аудита», СД.06. «Аудит»), 080102 «Мировая экономика» (дисциплина СД.05. «Основы аудита»), 080105 «Финансы и кредит» (дисциплина ОПД.Ф.07 «Основы аудита»), преподавателей вузов, учебно-методических центров аттестации главных бухгалтеров, финансовых менеджеров и аудиторов, а также аудиторов, бухгалтеров и аналитиков.

Авторы выражают глубокую признательность рецензентам — профессору В.Г. Широкову и профессору О.Н. Белену — за помощь в подготовке издания.

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.pf>

Стандартизация аудиторской деятельности на международном уровне

1.1. Деятельность Международной федерации бухгалтеров в области стандартизации аудита

В состав Международной федерации бухгалтеров (IFAC) в качестве полноправных, ассоциированных и аффилированных членов входят сто шестьдесят три профессиональные бухгалтерские организации из ста двадцати стран. Россия представлена в IFAC действительным членом — Институтом профессиональных бухгалтеров и ассоциированным — Российской коллегией аудиторов.

Согласно Конституции IFAC ее основная цель — развитие бухгалтерской профессии на основе гармонизированных стандартов с целью предоставления высококачественных профессиональных услуг. В качестве основных направлений деятельности IFAC избрала:

- *создание и совершенствование единой системы принципов и правил осуществления профессиональной деятельности бухгалтеров.* Основные компоненты этой системы: разработанный Комитетом по этике IFAC Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; выпускаемые Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности IFAC Международные стандарты контроля качества (ISQCs), Международные стандарты аудита (ISAs), Международные стандарты обзорных проверок (ISREs), Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (ISAEs), Международные стандарты сопутствующих услуг (ISRSs), а также дополняющие их группы международных положений по практике; Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора (IPSASs), разработанные Советом IFAC; Международные образовательные стандарты, разрабатываемые Советом по международным стандартам образования профессиональных бухгалтеров IFAC;
- *поддержку специалистов в области финансового и управленческого учета, работающих в различных бизнес-структурах (профессиональные бухгалтеры, аудиторы, оценщики) и представителей бухгалтерских организаций, имеющих членство в*

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

IFAC, являющиеся профессиональными бухгалтерами в бизнесе. Комитет профессиональных бухгалтеров в бизнесе IFAC ведет постоянную деятельность, направленную на обеспечение высокого качества работы профессиональных бухгалтеров в бизнесе, а также осведомленности общественности об их профессиональной деятельности;

- *изучение и содействие удовлетворению интересов профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях, являющихся субъектами малого и среднего бизнеса.* Проблемы, с которыми сталкиваются такие субъекты, во многом имеют специфический характер. Например, многие малые предприятия не имеют достаточно средств для привлечения высококлассных специалистов в области бухгалтерского учета. Вопросами содействия, которое могут оказать IFAC и ее члены субъектам малого предпринимательства, занимается Комитет по вопросам малого и среднего бизнеса;
- *поддержание бухгалтерской профессии в развивающихся странах*, в том числе объединение и координация усилий национальных профессиональных организаций, анализ барьеров, препятствующих применению международных стандартов, и определение роли IFAC в их устранении.

Главный орган управления IFAC — Совет, включающий по одному представителю от каждой организации — члена Федерации. Ответственность за разработку политики IFAC, осуществление контроля деятельности ее советов и комитетов несет Правление, в которое входят президент и двадцать один представитель из восемнадцати стран. Перечень советов и комитетов IFAC, а также их основные функции представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1. Советы и комитеты
Международной федерации бухгалтеров

| <i>Наименование</i> | <i>Основные функции</i> |
|--|---|
| 1 | 2 |
| Консультативный совет по согласованиям (САР) | САР наблюдает и контролирует действие и применение членами IFAC программы по согласованиям, а также дает рекомендации Правлению IFAC по процессу приема новых членов |
| Комитет по делам развивающихся стран | Усилия Комитета направлены на развитие бухгалтерской профессии во всем мире путем представления интересов развивающихся стран (изыскания источников ресурсов для развития и обеспечения деятельности ее стороны профессиональных объединений и организаций) |

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 1.1

| 1 | 2 |
|---|---|
| Совет по международным стандартам образования профессиональных бухгалтеров | Совет разрабатывает правила, проводит исследования, содействует обмену информацией для обеспечения адекватной подготовки профессиональных бухгалтеров. Особое место в деятельности Совета занимает содействие развивающимся странам в области бухгалтерского образования |
| Совет по международным стандартам профессиональной этики бухгалтеров | Совет разрабатывает правила профессиональной этики бухгалтеров. Совет организует дискуссии по ряду вопросов этики, чтобы правила отвечали ожиданиям бухгалтеров, предпринимателей, финансовых институтов и всех, кто связан с бухгалтерской профессией |
| Совет по международным стандартам аудита и гарантии достоверности (IAASB) | IAASB стремится усилить единообразие аудиторской практики и сопутствующих услуг по всему миру путем разработки стандартов и положений по различным вопросам проведения аудита, выполнения прочих заданий, обеспечивающих уверенность, оказания сопутствующих услуг, а также содействия их признанию во всем мире |
| Совет по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора (IPSASB) | Сфера деятельности Совета — бухгалтерский учет, аудит, финансовая отчетность национальных, региональных и местных правительств, соответствующих правительственных органов. Совет разрабатывает правила, поддерживает образовательные и исследовательские программы, содействует обмену информацией между бухгалтерами, которые работают в государственном секторе или связаны с ним |
| Комитет по назначениям | Комитет разрабатывает рекомендации по составу советов и комитетов IFAC, а также специальных комиссий, создаваемых для решения определенных вопросов |

Разработка электронных

библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Окончание табл. 1.1

| 1 | 2 |
|--|--|
| <p>Комитет профессиональных бухгалтеров в бизнесе (PAIB)</p> | <p>PAIB разрабатывает правила, спонсирует исследовательские программы, содействует международному обмену информацией для развития и поддержки профессионалов в финансовом и управленческом учете. Комитет работает над тем, чтобы их услуги были востребованы, чтобы о них знали и адекватно воспринимали во всем мире</p> |
| <p>Комитет по вопросам малого и среднего бизнеса</p> | <p>Комитет представляет интересы профессиональных бухгалтеров, работающих в организациях, относящихся к субъектам малого и среднего бизнеса, а также профессиональных бухгалтеров, оказывающих услуги малым и средним предприятиям перед IFAC и другими международными организациями</p> |
| <p>Международный комитет аудиторов (TAC)</p> | <p>TAC — это исполнительный комитет Форума компаний. Членство в Форуме открыто для всех компаний, которые занимаются или хотят заниматься международным аудитом. Члены Форума соблюдают стандарты качества Форума и сами являются предметом рассмотрения при анализе соответствия этим стандартам. TAC и его подкомитеты отвечают за наблюдение за процессом анализа соответствия стандартам, а также возглавляют разработку правил, касающихся международной аудиторской практики, которая не осуществляется IFAC</p> |

Цель деятельности Совета по международным стандартам аудита и гарантии достоверности заключается во внедрении качественных стандартов в области аудита, других заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг, сближении международных и национальных стандартов для усиления единообразия и обеспечения качества аудиторских услуг, а также повышении доверия общества к работе аудиторов. Реализация поставленной цели осуществляется Советом посредством разработки и введения международных стандартов, принятых в целях взаимодействия с регулирующими организациями, аудиторами, инвесторами во всем

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

мире, и публикацией других материалов по аудиторской тематике, способствующих раскрытию сущности деятельности аудиторов и других субъектов, выполняющих задания, обеспечивающие уверенность, и оказывающих сопутствующие услуги.

IAASB состоит из семнадцати членов, назначаемых правлением IFAC по рекомендации Комитета по назначениям, кандидатуры которых одобрены Общественным наблюдательным советом (PIOB), и председателя.

Разработка международных стандартов включает:

- анализ вопросов, поднимаемых Консультативной группой Совета, органами, устанавливающими стандарты аудиторской деятельности в разных странах, и другими участвующими сторонами;
- создание проектов стандартов и их публикацию для получения отзывов со стороны общественности. Проекты положений по практике, как правило, также публикуются в целях получения откликов. Срок для направления комментариев обычно составляет не менее девяноста дней. По его истечении полученные отзывы публикуются на веб-сайте IFAC;
- утверждение стандартов Советом.

Для повышения прозрачности процесса создания международных стандартов, большего вовлечения в него представителей общественности и регулирующих организаций были созданы:

- Общественный наблюдательный совет, включающий десять членов, назначенных регулируемыми организациями, осуществляющий наблюдение за деятельностью IFAC по разработке документов, касающихся профессиональной этики, проведения аудита и выполнения других заданий, обеспечивающих уверенность, а также образования профессиональных бухгалтеров;
- Группа мониторинга (MG), сформированная из представителей регулирующих организаций для информирования PIOB обо всех значимых событиях, касающихся регулирования деятельности профессиональных бухгалтеров.

1.2. Международные стандарты аудиторской деятельности: состав и статус

Стандарты аудиторской деятельности — это документы, содержащие единые требования, соблюдение которых обеспечивает необходимый уровень качества аудиторских проверок и сопутствующих услуг. Стандарты аудиторской деятельности можно разделить на международные, национальные и внутренние (стандарты, действующие в организации).

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

вующие в профессиональных аудиторских объединениях, и стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов).

В настоящее время в нашей стране на национальном уровне в качестве стандартов проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг используются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, введенные в действие постановлением Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23 сентября 2002 г. № 696. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности обязательны для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Кроме того, в части, не противоречащей федеральным стандартам, действуют правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в 1996—2000 гг.

Несмотря на то что российские федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности создаются на основе стандартов и положений, разрабатываемых IFAC, в настоящее время состав и содержание этих документов существенно различаются. Основная причина серьезных различий заключается в том, что первые были подготовлены на основе редакции международных стандартов, которая на сегодняшний день претерпела очень существенные изменения. Несоответствия выражаются прежде всего в разных подходах к трактовке сущности и определению видов услуг, оказываемых аудиторами. Согласно российскому подходу, закрепленному в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ и федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, аудиторы могут проводить аудиторские проверки и оказывать сопутствующие аудиту услуги, включающие постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности, бухгалтерское и налоговое консультирование, анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций, оценку стоимости имущества, составление бизнес-планов, проведение маркетинговых исследований и другие задания в рамках аудиторской деятельности (рис. 1.1).

Международная федерация бухгалтеров декларирует несколько иной способ классификации услуг аудиторов: услуги делятся на выполнение заданий, обеспечивающих уверенность (Assurance Engagements), и сопутствующие (Related Services). Непосредственно аудиторские проверки представляют собой выполнение заданий, обеспечивающих уверенность (рис. 1.2).

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

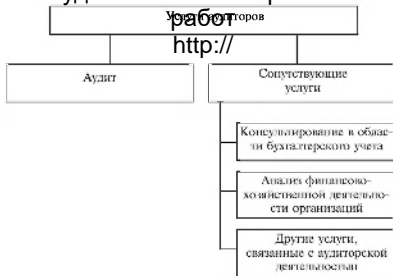


Рис. 1.1. Классификация услуг аудиторов в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»



Рис. 1.2. Классификация услуг аудиторов

в соответствии с подходом Международной федерации бухгалтеров

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Федеральные стандарты аудиторской деятельности не объединены в какие-либо группы и представляют собой блок имеющих одинаковую юридическую силу нормативных документов, регламентирующих проведение аудита и оказание сопутствующих услуг. IFAC разработала многоуровневую систему документов, регулирующих профессиональную деятельность аудиторов (рис. 1.3, Приложение).

Поскольку одним из основных факторов, обеспечивающих оказание аудиторских услуг на должном профессиональном уровне, является эффективная система внутреннего контроля качества, наряду с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров IFAC к важнейшим документам, регулирующим аудиторскую деятельность, относятся Международные стандарты контроля качества. На сегодняшний день IAASB принял единственный стандарт контроля качества — ISQC 1 «Контроль качества в фирмах, проводящих аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации и оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги», утверждающий основные требования к системе внутрифирменного контроля качества организаций, оказывающих аудиторские услуги.



Рис. 1.3. Документы IFAC, регулирующие профессиональную деятельность аудиторов

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Международная концептуальная основа заданий, обеспечивающих уверенность, раскрывает сущность задания, риски, связанные с его выполнением, определяет критерии/показателей результатов оказания такого рода услуг, подходы к проведению работ в зависимости от требуемой степени уверенности пользователей в надежности получаемой информации. *Международные стандарты аудита* и обзорных проверок устанавливают правила осуществления аудиторских и обзорных проверок исторической финансовой информации — информации, относящейся к прошедшим периодам. *Международные стандарты заданий*, обеспечивающих уверенность, регулируют выполнение таких заданий, кроме аудиторских и обзорных проверок исторической финансовой информации. В настоящее время в эту группу входят стандарт, посвященный общим вопросам (ISAE 3000), и стандарт, утверждающий правила проверки прогнозной финансовой информации (ISAE 3400). Оказание услуг по компиляции (формированию) финансовой информации, а также выполнению согласованных процедур, связанных с финансовой отчетностью, относится к сфере действия *Международных стандартов сопутствующих услуг*. Международные стандарты дополняются соответствующими группами Международных положений по практике.

Международные стандарты состоят из введения, где указывается цель стандарта и могут приводиться указания относительно сферы его применения, и основной части, раскрывающей базовые принципы и необходимые процедуры, а также содержащей разъяснения по их применению. Кроме того, международные стандарты могут содержать:

- приложения, иллюстрирующие и разъясняющие базовые принципы и необходимые процедуры;
- Перспективы государственного сектора (PSP), разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора IFAC. Текст стандарта дополняется PSP, если стандарт в целом или какая-либо его часть неприменима в государственном секторе или специфика работы в нем требует дополнительных разъяснений. Если стандарт не содержит PSP, он полностью применяется при выполнении заданий в государственном секторе.

Статус, который приобретают международные стандарты в разных странах, определяется следующим. Положение о членских обязательствах 3 «Международные стандарты, соответствующие положения по практике и прочие документы, выпускаемые Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности» (SMO 3), которое должно соблюдаться полноправными и ассоциированными членами IFAC, обязывает их:

- информировать своих членов обо всех международных стандартах, применяемых на практике и находящихся в разработке, выпускаемых IAASB;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- предлагать максимум усилий для включения международных стандартов и положений по практике, создаваемых IAASB, в национальные стандарты и другие соответствующие регулирующие документы. Если организация — член IFAC не имеет полномочий разрабатывать и утверждать национальные стандарты и другие регулирующие документы, она обязана предпринимать все необходимые действия для того, чтобы убедить в этом органы, обладающие такими полномочиями. Несмотря на то что IFAC признает существование национальных стандартов, в качестве приоритетной цели перед своими членами она ставит обеспечение сближения национальных и международных стандартов;
- оказывать помощь в применении международных стандартов и положений по практике, выпускаемых IAASB, а также включающих их национальных стандартов;
- организовывать осуществление своевременного, точного и полного перевода международных стандартов и положений по практике, а также его распространения, если указанные документы широко применяются профессиональными бухгалтерами в регионах, где действует организация — член IFAC, или их использование способствует более эффективной работе с национальными стандартами.

Несмотря на то что SMO 3 не обязателен для применения аффилированными членами, IFAC предполагает, что ими будут прилагаться усилия для внедрения международных стандартов и положений по практике, разрабатываемых IAASB.

При оценке соблюдения требований SMO 3 Международной федерацией учитываются возможности каждого члена. В исключительных обстоятельствах допускаются отступления от требований данного положения, однако при этом допустившая их организация — член IFAC должна обосновать их необходимость. Неаргументированные отступления от SMO 3 являются основанием для приостановления членства в IFAC или исключения из нее.

Международные положения по аудиторской практике (IAPSS), Международные положения по практике обзорных проверок (IREPSS), Международные положения по практике выполнения заданий, обеспечивающих уверенность (IAEPSS) и Международные положения по практике оказания сопутствующих услуг (IRSPSS) разрабатываются в целях оказания помощи профессиональным бухгалтерам и содержат разъяснения по применению Международных стандартов аудита, Международных стандартов обзорных проверок, Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность и Международных стандартов сопутствующих услуг соответственно. Профессиональные бухгалтеры, разрабатывающие международные стандарты, должны иметь представление о рекомендациях,

Написание на заказ студенческих и аспирантских

содержащихся в международных документах по практике, и принимать их во внимание при выполнении заданий.

1.3. Взаимосвязь международных стандартов бухгалтерского учета и аудита

Как указывает Международная концептуальная основа заданий, обеспечивающих уверенность, исполнитель задания должен сделать заключение, позволяющее предполагаемым пользователям повысить свою уверенность в достоверности информации о том, насколько определенный предмет соответствует установленным критериям. В случае аудита финансовой отчетности аудитор выражает мнение о том, составлена ли финансовая отчетность в соответствии с установленными принципами подготовки финансовой отчетности. Таким образом, критериями для оценки предмета — финансовой отчетности служат принципы и правила ее подготовки, применяемые аудиторской организацией. ISA 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» в качестве примеров документов, устанавливающих принципы и правила подготовки финансовой отчетности общего назначения, в частности, приводит:

- Международные стандарты финансовой отчетности;
- общепринятые принципы и правила, установленные организацией — разработчиком стандартов бухгалтерского учета и отчетности в определенной стране.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, который был создан в 1973 г. в целях гармонизации и унификации принципов бухгалтерского учета на международном уровне.

Хотя в российской практике эти стандарты имеют единое название — Международные стандарты финансовой отчетности, в оригинале документы, принятые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) до 2001 г., именуются International Accounting Standards (IAS). После реорганизации IASB, осуществленной в 2000 г., органом Комитета (теперь — IASB Foundation), ответственным за утверждение международных стандартов является Правление Комитета (The International Accounting Standards Board (IASB)). Стандарты, выпускаемые IASB, называются International Financial Reporting Standards (IFRS). Кроме того, по мере пересмотра ранее принятых стандартов IAS заменяются на соответствующие им IFRS.

В дополнение к МСФО разрабатываются документы, не имеющие статуса стандартов — Интерпретации МСФО (The Interpretations of International Accounting Standards). Как указывается в «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность не долж-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

на характеризоваться как подготовка на основе Международных стандартов финансовой отчетности, если она не отвечает всем требованиям всех применимых МСФО и Интерпретаций. Орган, ответственный за разработку и внедрение Интерпретаций, — Международный комитет по интерпретации финансовой отчетности (IFRIC).

Начиная с 2005 г. все компании стран Евросоюза (ЕС) и группы компаний, зарегистрированные на европейских биржах, должны составлять свою консолидированную финансовую отчетность на основе МСФО, принятых на территории ЕС. Принятие МСФО на территории ЕС осуществляется с участием Комиссии по регулированию бухгалтерского учета (ARC), в состав которой входят представители стран ЕС и частного сектора экономики, Европейского парламента, Европейской консультативной группы по вопросам финансовой отчетности (EFRAG).

Согласно принятой в Российской Федерации Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283, цель реформирования системы бухгалтерского учета заключается в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Задачи проводимой реформы заключаются в следующем:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Таким образом, преобразование российского бухгалтерского учета связаны со сближением действующих в нашей стране принципов и правил подготовки бухгалтерской отчетности, закрепленных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ и Положениях по бухгалтерскому учету, с принципами и правилами, декларируемыми МСФО.

Признавая авторитет МСФО как общепринятых принципов и правил подготовки финансовой отчетности, IFRAC не только указывает их как одну из возможных основ составления отчетности, но и во многих случаях заимствует определенные термины. Например, содержащееся в ISA 550 «Связанные стороны» определение связанных сторон взято из Международного стандарта финансовой отчетности 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Кроме того, разработкой Международного положения по аудиторской практике IAPS 1014

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

«Заключение аудитора о соответствии Международных стандартов финансовой отчетности», содержащее детальные указания в отношении составления аудиторского заключения по финансовой отчетности, которая подготовлена:

- на основе МСФО;
- на основе МСФО и национальных учетных стандартов;
- на основе национальных учетных стандартов с раскрытием степени соблюдения положений МСФО.

Возможность использования МСФО в качестве документов, содержащих критерии для оценки достоверности финансовой отчетности, а также единство терминологии МСФО и международных стандартов аудиторской деятельности представляют собой объективные причины, по которым от аудитора ожидают глубоких познаний в области международных стандартов учета и финансовой отчетности.

Вопросы для контроля

1. Охарактеризуйте основные направления деятельности Международной федерации бухгалтеров.
2. Назовите советы и комитеты Международной федерации бухгалтеров. В чем заключаются их функции?
3. Какова цель деятельности Совета по международным стандартам аудита и гарантии достоверности IFAC? Как эта цель реализуется?
4. Каким образом осуществляется контроль со стороны общественности за деятельностью IFAC в качестве разработчика международных стандартов?
5. В чем отличия подхода, закрепленного в российских нормативных документах, и подхода IFAC к определению видов услуг аудиторов?
6. Каков состав документов, разработанных IFAC в области регулирования аудита?
7. Раскройте механизм внедрения разработок IAASB в практику проведения аудита и оказания сопутствующих услуг. Каков статус международных стандартов, регулирующих проведение аудита, выполнение других заданий, обеспечивающих уверенность, и оказание сопутствующих услуг, в нашей стране?
8. В чем заключаются основные отличия российских стандартов аудиторской деятельности и документов, разрабатываемых IFAC в области регулирования аудита? Каковы причины этих отличий?
9. Какую структуру имеет международный стандарт, выпущенный IAASB? Что такое Перспективы государственного сектора?
10. С какой целью разрабатываются Международные положения по аудиторской практике, Международные положения по практике обзорных проверок, Международные положения по практике выполнения функций, связанных с оказанием сопутствующих услуг, Международные положения по практике оказания сопутствующих услуг?

Аудит финансовой отчетности

2.1. Задания, обеспечивающие уверенность

Основопологающим документом, раскрывающим сущность заданий, обеспечивающих уверенность, служит Международная концептуальная основа заданий, обеспечивающих уверенность (International Framework for Assurance Engagements). Этот документ, разработанный Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности, предназначен для:

- публично практикующих профессиональных бухгалтеров;
- субъектов, имеющих отношение к выполняемым заданиям, в частности заинтересованных пользователей, а также сторон, ответственных за проверяемую информацию;
- Совета по международным стандартам аудита и гарантии достоверности при разработке Международных стандартов аудита, Международных стандартов обзорных проверок и Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность.

Выполняя задание, обеспечивающее уверенность, исполнитель должен сделать заключение, позволяющее предполагаемым пользователям, не являющимся сторонами, ответственными за проверяемую информацию, повысить свою уверенность в достоверности информации о том, насколько определенный предмет соответствует установленным критериям.

Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, включает следующие элементы:

- три стороны, а именно исполнителя, ответственную сторону и предполагаемых пользователей;
- определенный предмет;
- критерии измерения или оценки;
- достаточные надлежащие доказательства;
- письменный отчет исполнителя, подготовленный в форме, соответствующей типу задания.

Исполнителем задания, обеспечивающего уверенность, бывает публично практикующий профессиональный бухгалтер — профессиональный бухгалтер в фирме, которая оказывает услуги, требующие бухгалтерских и других специальных знаний (например, аудит,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

налоговое консультирование, финансово-инвестиционный анализ). В Международных стандартах аудита и Кодексе этики профессиональных бухгалтеров IFAC эти понятия также употребляются по отношению к фирме в целом.

При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, исполнитель должен руководствоваться Кодексом этики профессиональных бухгалтеров IFAC, Международными стандартами контроля качества, Международной концептуальной основой заданий, обеспечивающих уверенность, Международными стандартами аудита, Международными стандартами обзорных проверок и Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность.

Исполнитель может принять задание, обеспечивающее уверенность, к исполнению, при одновременном выполнении следующих условий:

- применимые этические требования — независимость и профессиональная компетентность — не будут нарушены;
- определен предмет задания;
- критерии применимы и удовлетворяют интересам пользователей;
- исполнитель имеет доступ к достаточным надлежащим доказательствам, необходимым для составления заключения;
- заключение исполнителя должно быть оформлено в виде письменного отчета;
- исполнитель уверен в том, что задание выполняется в разумных целях. Например, исполнитель должно насторожить изначальное ограничение объема его работы, которое не позволяет выполнить задание надлежащим образом.

Ответственной стороной является лицо (лица), которое:

- несет ответственность за предмет задания — в случае, когда вывод исполнителя звучит как утверждение в отношении соответствия или несоответствия предмета определенным критериям;
- несет ответственность за достоверность информации о том, насколько определенный предмет соответствует установленным критериям и может быть ответственным непосредственно за предмет задания — в случае, когда вывод исполнителя звучит как подтверждение или опровержение утверждения о соответствии предмета определенным критериям.

Ответственная сторона может заключать договор на выполнение задания, обеспечивающего уверенность, непосредственно с исполнителем, т.е. быть заказчиком.

Предполагаемый пользователь — это лицо, группа или категория лиц, для которых исполнитель готовит отчет. К предполагаемым пользователям относятся лица, которые могут быть ответственными за

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

этом случае в их состав должны обязательно включаться и иные лица.

Отчет исполнителя должен быть адресован всем предполагаемым пользователям. Если их круг чрезвычайно широк и исполнитель затрудняется перечислить все их возможные категории, отчет адресуется основным группам пользователей, которые могут быть определены по соглашению заказчика и исполнителя или в соответствии с законом.

Предметом, в отношении которого выполняется задание, обеспечивающее уверенность, может, в частности, являться:

- информация о финансовом состоянии организации. В данном случае информация о финансовом состоянии организации, результатах ее хозяйственной деятельности, отраженная в финансовой отчетности, становится конкретным предметом, предположение о ее подготовке на основе действующих правил — информацией о соответствии предмета некоторым критериям, положения нормативных актов — непосредственно критериями;
- системы и процессы (например, система внутреннего контроля, информационная система). При этом может анализироваться обоснованность принятой оценки эффективности функционирования данных систем, поддержания данных процессов;
- поведение (например, корпоративное управление, выполнение требований нормативных актов, управление трудовыми ресурсами), когда может проверяться правомерность утверждений о выполнении или эффективности действий.

Предмет должен быть идентифицируемым, кроме того, должна существовать возможность оценить его в соответствии с выбранными критериями, а информацию о нем проверить, получив достаточные надлежащие доказательства.

Критерии, используемые исполнителем задания — это определенные стандарты, контрольные точки, в отношении которых производится оценка или измерение конкретного предмета. При подготовке финансовой отчетности организации критериями могут служить Международные стандарты финансовой отчетности, национальные учетные стандарты. Если предметом является выполнение требований действующего законодательства, то критериями будут служить непосредственно положения нормативных актов, соблюдение которых требуется подтвердить.

Критерии должны быть применимыми, т.е. подходящими для осуществления оценки или измерения предмета на основе профессионального суждения разработчика или действии субъекта. Применимость критериев не означает, что существует единственно

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

возможный их вариант для каждого конкретного предмета. В зависимости от условий задания предмет может оцениваться и измеряться по отношению к различным критериям.

Критерии применимы, если они обладают следующими характеристиками:

- *релевантность*. Релевантные критерии способствуют формированию выводов, полезных для принятия решений предполагаемыми пользователями;
- *полнотой*. Критерии обладают необходимой полнотой, если учтены все факторы, которые могут существенно повлиять на выводы;
- *надежность*. Надежные критерии позволяют провести оценку или измерение предмета, которые можно считать в разумной степени достоверными.
- *нейтральность*. Нейтральность критериев — важнейший фактор, способствующий формированию выводов, свободных от пристрастности;
- *понятностью*. Понятность критериев способствует формированию выводов, характеризующихся четкостью, комплексностью, а также предотвращает возможность неоднозначной трактовки заключения исполнителя.

Исполнителем могут быть использованы уже существующие критерии либо они могут быть специально разработаны для выполнения конкретного задания. В любом случае информация о критериях должна быть доступна для предполагаемых пользователей.

В ходе выполнения задания исполнителю необходимо получить достаточные надлежащие доказательства того, что информация о предмете не содержит существенных искажений. При планировании работы и непосредственно в ходе выполнения задания исполнитель должен оценить существенность, риск задания, а также количество и качество доступных доказательств.

Исполнителю следует проводить свою работу с учетом *профессионального скептицизма*, т.е. предполагать, что могут существовать обстоятельства, способствующие существенному искажению информации о предмете.

Термин «*достаточность доказательств*» относится к количеству информации, необходимой исполнителю для формирования своих выводов. *Надлежащий характер доказательств* обуславливается их релевантностью и надежностью, способностью служить основанием для определенных утверждений.

В отношении надежности доказательств, как правило, верны следующие утверждения:

- доказательства, полученные более надежны, если они получены из внешнего независимого источника.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- доказательства, полученные в рамках организации, тем более надежны, чем доказательства, полученные средствами внутреннего контроля;
- доказательства, полученные непосредственно исполнителем, более надежны, чем доказательства, полученные косвенным путем или посредством умозаключений. Так, наблюдение за осуществлением контрольных процедур служит более надежным способом получения доказательств, чем запрос об эффективности средств внутреннего контроля, адресуемый работникам организации;
- доказательства считаются более надежными, если они представлены в документальной форме;
- доказательства, полученные из оригиналов документов, считаются более надежными, нежели доказательства, источниками которых служили копии.

Оценивая *существенность*, исполнитель должен определить, какие факторы могут повлиять на решения предполагаемых пользователей. Существенность следует оценивать в количественном и качественном аспектах, т.е. определять, насколько степень воздействия этих факторов и сама их природа повлияют на предмет и в какой степени будут затронуты интересы предполагаемых пользователей.

Риск задания — это вероятность того, что исполнитель даст неверное заключение в случае, когда информация о предмете существенно искажена.

Как правило, риск задания включает:

- 1) риск существенного искажения информации о предмете, который, в свою очередь, определяется
 - неотъемлемым риском, определяющимся полнотой информации о предмете существенным искажениям при допущении, что отсутствуют соответствующие средства контроля;
 - риском средств контроля — вероятностью того, что существующие средства внутреннего контроля не позволяют своевременно предотвращать, обнаруживать и исправлять существенные искажения. Даже если контрольные процедуры, относящиеся к предмету, являются эффективными, остается определенный риск, обусловленный несовершенством функционирования системы внутреннего контроля;
- 2) риск необнаружения — вероятность того, что исполнитель не выявит существенных искажений информации о предмете.

Задания, обеспечивающие уверенность, можно разделить на два типа: выполнение которых должно обеспечить или разумную, или ограниченную уверенность.

Выполнение задания, которое должно обеспечить *разумную уверенность*, включает:

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- достижение понимания сути работы предмета, а также обстоятельств, связанных с выполнением задания, в том числе особенностей функционирования системы внутреннего контроля;
- оценку рисков существенного искажения информации о предмете;
- проведение работы и формирование предварительных выводов на основе данной оценки рисков, а также определение необходимости осуществления дальнейших процедур;
- выполнение дальнейших процедур, включающих инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение действий, аналитические процедуры и запросы;
- оценку достаточности и надлежащего характера доказательств.

Разумная уверенность — это более низкая степень уверенности по сравнению с абсолютной. Снижение риска задания до нуля может быть достигнуто крайне редко или будет чрезвычайно затратным в связи со следующими факторами:

- исполнитель применяет выборочный метод проверки;
- система внутреннего контроля не совершенна;
- большинство доказательств, используемых исполнителем, не носят абсолютного характера, а являются свидетельствами в пользу определенных предположений;
- решение вопроса о количестве доказательств, оценка их применимости и надежности, формирование выводов делаются на основе профессионального суждения исполнителя;
- в некоторых случаях свойства предмета не соответствуют выбранным критериям.

Риск задания, обеспечивающего *ограниченную уверенность*, выше риска задания, обеспечивающего разумную уверенность. Это связано с тем, что при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, требуется осуществление несколько меньшего объема процедур и, возможно, процедур иного характера, не тех, что в случае, когда должна быть достигнута разумная уверенность.

В зависимости от договоренности сторон исполнитель обязан сформулировать свой вывод одним из следующих способов.

1. *Подтвердить или опровергнуть утверждение о соответствии предмета определенным критериям.* При этом допустимо сделать:

- вывод в отношении утверждения ответственной стороны (например, «По нашему мнению, утверждение ответственной стороны о том, что система внутреннего контроля является эффективной во всех существенных отношениях на основе применения критериев XYZ, следует признать обоснованным»);
- вывод непосредственно о конкретном предмете (например, «По нашему мнению, система внутреннего контроля является эффективной во всех существенных отношениях на основе применения критериев XYZ»).

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

2. Подтвердить утверждение о соответствии или несоответствии предмета определенным критериям. В данном случае вывод делается исключительно в отношении конкретного предмета.

Выполнив задание, обеспечивающее разумную уверенность, исполнитель облакает свой вывод в *позитивную форму*, например: «По нашему мнению, система внутреннего контроля эффективна во всех существенных отношениях на основе критериев XYZ». Ограниченная уверенность предполагает формулировку вывода в *негативной форме*, например: «В ходе проведения работы, описанной в данном отчете, наше внимание не привлекло ничего, что могло бы свидетельствовать о неэффективности системы внутреннего контроля во всех существенных отношениях на основе применения критериев XYZ».

Исполнитель не должен делать выводы без требуемых оговорок, если возникли следующие обстоятельства и они, по мнению исполнителя, имеют существенное значение:

- 1) существуют ограничения работы исполнителя. В зависимости от степени ограничения исполнитель делает вывод с оговоркой или отказывается от его формулирования. В некоторых случаях исполнитель может отказаться от выполнения задания;
- 2) когда должен быть сделан вывод в отношении утверждения ответственной стороны, а это утверждение не обоснованно во всех существенных отношениях;
- 3) когда должен быть сделан вывод непосредственно о конкретном предмете, а информация о предмете существенно искажена;
- 4) если задание было принято к исполнению, а позднее обнаружилось, что критерии неприменимы или конкретный предмет не может быть предметом задания, обеспечивающего уверенность. В таком случае исполнитель:
 - формулирует вывод с оговоркой или вывод в отрицательной форме, если неприменимые критерии или не соответствующий заданию предмет с большой долей вероятности введут в заблуждение предполагаемых пользователей;
 - делает вывод с оговоркой или отказывается от его формулирования в других случаях.

При обнаружении подобных обстоятельств исполнитель может отказаться от выполнения задания.

Отчет, составляемый в вышеуказанных случаях, называется *модифицированным*.

Основные различия между заданиями, обеспечивающими разумную и ограниченную уверенность, обобщены в приложении к Международной концептуальной основе заданий, обеспечивающих уверенность (табл. 2.1).

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Таблица 2.1. Сравнительная характеристика заданий, обеспечивающих разумную и ограниченную уверенность

| <i>Цель выполнения процедур</i> | <i>Особенности выполнения процедур</i> | <i>Отчет по итогам выполнения задания</i> |
|--|--|--|
| <i>Задания, обеспечивающие разумную уверенность</i> | | |
| Снижение риска задания до приемлемо низкого в существующих условиях уровня, который может стать основой для формулирования вывода в позитивной форме | Получение необходимых достаточных доказательств в процессе выполнения задания, которые включает: <ul style="list-style-type: none"> • понимание сущности предмета, а также обстоятельств, связанных с выполнением задания; | Описание обстоятельств выполнения задания и вывод в позитивной форме |
| | <ul style="list-style-type: none"> • оценку рисков; • проведение работы на основе данной оценки рисков; • выполнение дальнейших процедур; • оценку достаточности и надлежащего характера доказательств | |
| <i>Задания, обеспечивающие ограниченную уверенность</i> | | |
| Снижение риска задания до приемлемо низкого в существующих условиях уровня, который может стать основой для формулирования вывода в негативной форме. Риск задания выше, чем в случае разумной уверенности | Получение необходимых достаточных доказательств в процессе выполнения задания, который включает понимание сущности предмета, а также обстоятельств, связанных с выполнением задания. Процедуры выполняются в меньшем объеме, чем в случае разумной уверенности | Описание обстоятельств выполнения задания и вывод в негативной форме |

Профессиональная деятельность публично практикующих бухгалтеров не ограничивается выполнением заданий, обеспечивающих уверенность, — осуществление согласованных процедур, компиляция финансовой информации не относится к таким услугам.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

2.2. Аудит финансовой отчетности:

цель и основные принципы

Аудиторские проверки представляют собой разновидность заданий, обеспечивающих разумную уверенность. В соответствии с ISA 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» *цель аудита финансовой отчетности* заключается в предоставлении аудитору возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность в соответствии с установленными принципами подготовки финансовой отчетности во всех существенных отношениях.

Термин «аудитор» используется в международных стандартах аудита для обозначения исполнителя аудиторского задания; он может относиться и к аудиторской фирме в целом.

Финансовой отчетностью называют финансовую информацию, структурированную в соответствии с принятыми принципами и правилами, обычно включающую пояснительные материалы, подготовленные на основе бухгалтерских записей, и предназначенную для раскрытия экономических ресурсов и обязательств организации на определенную дату или их изменение за определенный период времени. Термин «финансовая отчетность» в Международных стандартах аудита может обозначать как полный комплект документов, составляющий финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, так и отдельную форму отчетности, например баланс или отчет о движении денежных средств.

Финансовая отчетность общего назначения предназначена для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным запросам.

При осуществлении аудиторских проверок аудиторы должны придерживаться принятых норм профессиональной этики и руководствоваться Международными стандартами аудита. Применение этих стандартов требует учет аудитором Международных положений по аудиторской практике.

Определяя *объем аудита* — количество и характер аудиторских процедур, выполнение которых необходимо для достижения цели аудита, — аудитор может быть обязан соблюдать требования нормативных актов по аудиту, действующих на национальном уровне. При этом если между положениями Международных стандартов аудита и национальных нормативных актов по аудиту существуют противоречия, следует руководствоваться последними.

В ходе планирования и проведения аудита аудитор должен проявлять профессиональную осторожность и выявлять все существенные обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение

Написание на заказ студенческих и аспирантских

финансовой отчетности. Проявление профессионального скептицизма означает критическую оценку аудитором весомости полученных аудиторских доказательств и тщательное изучение аудиторских доказательств, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из предполагаемой бесчестности руководства аудируемого лица, но не должен предполагать и его безоговорочной честности. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Хотя мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать это мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности организации в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел ее руководством.

Надежность результатов аудита, направленного на обеспечение разумной уверенности пользователей, ограничена рядом факторов: несовершенством системы внутреннего контроля клиента, применением аудитором выборочных методов, использованием профессионального суждения при решении вопроса о количестве и характере аудиторских доказательств, формированием выводов по итогам проверки.

Каждая организация разрабатывает и реализует определенные стратегии для достижения своих целей. Виды деятельности хозяйствующего субъекта, его организационная структура, правовая среда функционирования, отраслевая специфика определяют ряд различных бизнес-рисков, с которыми сталкивается субъект. Ответственность за идентификацию и реагирование на такие риски несет круг менеджеров организации. Не все из бизнес-рисков оказывают влияние на составление финансовой отчетности. При осуществлении проверки аудитор должен учитывать лишь те бизнес-риски, которые могут повлиять на финансовую отчетность клиента.

Поскольку аудит должен обеспечить разумную уверенность пользователей в том, что финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление о субъекте во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями стандартов, при подготовке, остается некоторая вероятность того, что аудиторское мнение

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ние будет ошибочным. Такой вид ответственности называется *аудиторским риском*.

Аудитор должен планировать и осуществлять аудиторскую проверку таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемого уровня, позволяющего достичь цель аудита. Снижение аудиторского риска обеспечивается планированием и выполнением аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства служат обоснованием выводов аудитора, на которых будет базироваться его мнение относительно отчетности.

Аудиторский риск определяется степенью риска существенных искажений финансовой отчетности и риска необнаружения. В свою очередь, риск существенных искажений складывается из неотъемлемого риска и риска средств контроля. Аудитор должен осуществить аудиторские процедуры, чтобы оценить риск существенных искажений и определить уровень риска необнаружения. Таким образом, на основе своего профессионального суждения аудитор определяет порядок проведения проверки, которая должна быть ориентирована на более тщательное изучение процессов, способных привести к искажению отчетности, и в соответствии с принятой оценкой рисков выполняет аудиторские процедуры.

Аудитор ответствен за обнаружение искажений, существенных для финансовой отчетности в целом, и не отвечает за выявление искажений несущественных.

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с установленными правилами несет руководство клиента. Надзор за составлением и представлением финансовой отчетности несут лица, наделенные руководящими полномочиями. Проведение аудиторской проверки не освобождает руководство и лиц, наделенных руководящими полномочиями, от возложенной на них ответственности.

Руководство клиента — это должностные лица, а также иные лица, выполняющие старшие управленческие функции. Руководство отвечает за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор).

Лицами, наделенными руководящими полномочиями, являются лица, которые осуществляют стратегическое руководство деятельностью организации, а также могут контролировать текущую деятельность руководства.

Руководство несет ответственность за составление финансовой отчетности, а также за ее подготовку и представ-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ление в соответствии с данными принципами и правилами. В обязанности руководства входит:

- разработка и осуществление процедур внутреннего контроля в целях подготовки и представления финансовой отчетности, свободной от существенных искажений, вызванных ошибками или мошенничеством;
- разработка и реализация учетной политики;
- определение оценочных значений, соответствующих обстоятельствам.

Аудитор должен определить, применимы ли те принципы и правила, которые использует руководство при составлении финансовой отчетности. Такая оценка дается на этапе принятия решения о проведении аудита у этого клиента. При этом аудитор должен учитывать характер деятельности организации и цель составления финансовой отчетности.

Использование применимых принципов и правил обеспечивает информации, представленной в финансовой отчетности, следующие характеристики:

- релевантность. Информация, представленная в финансовой отчетности, отвечает характеру деятельности организации и цели составления финансовой отчетности. Например, информация в финансовой отчетности общего назначения, подготовленной коммерческой организацией, будет релевантной, если она удовлетворяет потребность в информации широкого круга пользователей, принимающих экономические решения. Такая потребность, как правило, может быть удовлетворена посредством достоверного представления финансового состояния, результатов деятельности и денежных потоков хозяйствующего субъекта;
- полноту. Все операции, события, балансовые счета и пояснения, которые могут повлиять на достоверность финансовой отчетности, в ней отражены;
- надежность. Информация в первую очередь характеризует экономическую природу операций, а не их правовую форму, и в сравнимых условиях будет представлена и раскрыта аналогичным образом;
- нейтральность. Финансовая отчетность составлена беспристрастно;
- понятность. Информация в финансовой отчетности представлена четко, всесторонне освещает финансовое состояние, результаты деятельности и денежные потоки организации, и отсутствует возможность ее неоднозначного толкования.

Аудитор представляет клиенту и финансовому директору клиента в аудиторском отчете (заключении) (auditor's report). Этим же тер-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

мином обозначается документ, который готовит аудитор при выполнении специальных заданий, например при проверке одной из форм отчетности или определенной части раздела одной из форм. Однако называть аудиторским отчетом документ, составляемый аудитором по итогам аудиторской проверки, содержащий аудиторское мнение о финансовой отчетности и предназначенный для широкого круга пользователей, для российской аудиторской практики не характерно. Отечественные нормативные документы в области аудита называют документ, подготовленный по результатам аудита финансовой отчетности в целом, *аудиторским заключением*, а документ, который готовит аудитор по результатам выполнения специального задания, — *отчетом аудитора*. В дальнейшем, излагая основные положения международных стандартов, документ, составленный по итогам аудита, будем именовать *аудиторским заключением*, а документ, подготовленный аудитором, выполнившим другое задание, — *отчетом аудитора*.

Поскольку аудит относится к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, мнение аудитора должно быть представлено в виде вывода в позитивной форме. Если аудитор должен выразить мнение относительно всей финансовой отчетности, то при формулировке вывода, а также определении содержания и формы аудиторского заключения он должен руководствоваться ISA 700 «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения»¹. Кроме того, если аудитор намерен модифицировать аудиторское заключение, т.е. выразить безоговорочно положительное мнение с указанием на определенные обстоятельства, мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения, он должен следовать положениям ISA 701 «Модификации независимого аудиторского заключения». Аудитор должен руководствоваться ISA 800 «Аудиторский отчет по аудиторским заданиям для специальных целей», если он должен выразить мнение:

- о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с правилами, отличными от закрепленных в Международных стандартах финансовой отчетности и национальных стандартах бухгалтерского учета и отчетности;
- об определенных счетах, элементах счетов или отдельных статей финансовой отчетности;
- о выполнении условий соглашений;
- об обобщенной финансовой отчетности.

¹ ISA 700 «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения» обязателен к применению при составлении аудиторских заключений, датированных 15 октября 2006 г. и позднее. Аудиторские заключения, составленные на более ранние даты, должны соответствовать требованиям ISA 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Написание на заказ студенческих и аспирантских

2.3. Профессиональная работа аудиторов

ISA 200 «Цель и общие принципы регулирующие аудит финансовой отчетности» устанавливает обязанность аудитора выполнять аудиторские задания в соответствии с Международными стандартами аудита и руководствоваться Кодексом этики профессиональных бухгалтеров (далее — Кодекс), разработанным IFAC. Кодекс включает часть А, посвященную общим положениям и фундаментальным принципам профессиональной бухгалтерской этики и применяемую всеми профессиональными бухгалтерами, и части В и С, предназначенные для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров в бизнесе соответственно, содержащие дополнительные раскрытия этических вопросов для этих категорий.

В соответствии с Кодексом основной целью бухгалтерской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Для достижения этой цели аудитор — публично практикующий профессиональный бухгалтер обязан придерживаться следующих фундаментальных этических принципов:

- честности;
- объективности;
- профессиональной компетентности и должной тщательности;
- конфиденциальности;
- профессионального поведения.

Принцип честности требует правдивости, беспристрастности и надежности аудитора в решении профессиональных вопросов. Имя аудитора не должно ассоциироваться с отчетами, сообщениями и другой информацией, которая:

- содержит вводящие в заблуждение, ложные утверждения;
- включает грубые ошибки;
- содержит неясные или неполные данные, если эта неясность или неполнота вводит в заблуждение пользователей.

Это требование не распространяется на случаи, когда аудитор модифицирует свое заключение (отчет) в соответствии с установленными международными стандартами требованиями.

В соответствии с **принципом объективности** аудитор не должен изменять своему профессиональному суждению в связи с предубежденностью, конфликтом интересов или испытываемым давлением со стороны других лиц.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности налагает на аудитора следующие обязанности:

- поддерживать высокий профессиональный уровень, необходимый для обеспечения уверенности в том,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

что клиенту будут оказаны надлежащие профессиональные услуги. (Термин «профессиональные услуги» в Кодексе применяется по отношению к услугам, требующим бухгалтерских и других специальных знаний, оказываемым профессиональными бухгалтерами и включающим ведение бухгалтерского учета, аудит, налоговое, управленческое консультирование и др.);

- при оказании профессиональных услуг должным образом соблюдать требования применимых профессиональных стандартов и других технических документов.

Для достижения профессиональной компетентности сначала необходимо получить высшее образование, а затем специальное образование и сдать экзамены по профилирующим предметам и только потом можно будет перейти к практической работе.

Для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне необходимо постоянно следить за событиями, происходящими в области профессиональной деятельности бухгалтеров, получать национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных необходимых нормативных требований.

Должная тщательность требует от аудитора аккуратной, усердной работы с соблюдением условий задания.

Согласно *принципу конфиденциальности* аудитор обязан воздерживаться от:

- раскрытия конфиденциальной информации, полученной им в связи с оказанием профессиональных услуг или решением деловых вопросов, за пределами аудиторской фирмы, за исключением случаев, когда предоставлены специальные полномочия или существует юридическая или профессиональная обязанность раскрыть такую информацию;
- использования конфиденциальной информации, полученной им в связи с оказанием профессиональных услуг или решением деловых вопросов, в личных целях или в интересах третьей стороны.

Кроме того, аудитор должен оценивать, каким образом ему следует соблюдать конфиденциальность внутри аудиторской фирмы, а также принимать все необходимые меры к тому, чтобы лицами, находящимися в его подчинении, и лицами, оказывающими помощь и дающими консультации, не нарушалось предъявляемое к аудитору требование конфиденциальности.

Обязанность соблюдения конфиденциальности остается в силе даже после завершения отношений между аудитором и клиентом.

Принцип профессионального поведения обязывает аудиторов соблюдать требования применимых законодательных и иных регули-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

рующих документов и воздерживаться от каких-либо действий, которые могли бы дискредитировать профессию. Например, при осуществлении маркетинга и продвижения своих кандидатур и услуг аудиторы не должны пренебрежительно отзываться о работе других профессиональных бухгалтеров.

Аудитор может сталкиваться с различными ситуациями, представляющими собой угрозу соблюдению фундаментальных этических принципов. Кодекс выделяет несколько видов таких угроз.

1. *Угроза личной заинтересованности* — возникает при наличии у аудитора или его близкого родственника финансовой или другой заинтересованности в клиенте. К ситуациям, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

- предоставление кредитов организации-клиенту или любому из членов ее совета директоров или должностных лиц или получение от них кредитов;
- существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от клиента, обеспокоенность возможной потерей заказа;
- тесные деловые отношения с клиентом;
- возможность получения работы в организации-клиенте;
- зависимость размера гонорара от выводов по результатам выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

2. *Угроза необходимости самоконтроля* — возникает, когда аудитор необходимо перепроверить какие-либо результаты или выводы, за которые он сам несет ответственность. Необходимость самоконтроля может возникнуть, в частности, в следующих случаях:

- член группы исполнителей задания является или недавно являлся членом совета директоров или должностным лицом организации-клиента;
- член группы исполнителей задания является или недавно являлся работником организации-клиента в должности, позволяющей оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания;
- при оказании клиенту услуг, прямо влияющих на предмет задания по заданию, обеспечивающему уверенность;
- при подготовке исходных данных, используемых для составления документов, представляющих собой предмет проверки.

3. *Угроза заступничества* — возникает, когда аудитор отстаивает такую позицию или точку зрения, которая может вызвать сомнения в его объективности. В качестве примеров Кодекс приводит следующие ситуации:

- участие аудитора в размещении акций зарегистрированной организации — клиента по аудиторскому заданию. (В терминологии Кодекса это относится к деятельности организации, чьи ценные бумаги зарегистрированы на фондовой

Написание на заказ студенческих и аспирантских

бирже или сделки с недвижимостью осуществляются под контролем фондовой биржи или иного уполномоченного органа);

- участие аудитора в качестве свидетеля или представителя интересов клиента на суде или в спорах с третьими сторонами.

4. *Угроза близкого знакомства* — возникает, когда в силу тесных деловых отношений аудитор начинает с излишней симпатией относиться к интересам других сторон. В частности, такая угроза может быть обусловлена следующими обстоятельствами:

- член семьи или близкий родственник аудитора является членом совета директоров или должностным лицом организации-клиента;
- член семьи или близкий родственник аудитора является работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания;
- бывший партнер фирмы-исполнителя является членом совета директоров, должностным лицом или работником организации-клиента, занимающим должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на предмет задания (партнер фирмы — лицо, имеющее полномочия принимать от имени фирмы задания к исполнению);
- существуют длительные отношения между руководством фирмы — исполнителя задания и организацией-клиентом;
- получением подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от организации-клиента.

5. *Угроза шантажа* — возникает, когда аудитор в связи с реальной или предполагаемой угрозой не в состоянии быть объективным. К ситуациям, в которых может возникнуть такая угроза, в частности, относятся:

- угроза отказа от услуг аудитора;
- угроза судебного разбирательства;
- давление со стороны организации-клиента в целях необоснованного сокращения объема работ для снижения размера оплаты услуг.

Для минимизации таких угроз принимаются меры:

- предусмотренные нормативными документами и профессиональной практикой (установленные требования к образованию и опыту для вступления в профессию; требования по поддержанию профессиональной компетентности на должном уровне; проведение уполномоченными органами проверок качества работы аудиторов);
- предусмотренные политикой фирмы и условиями конкретного задания (назначение определенного должностного лица ответственным за соблюдение системной контрольной деятельности в фирме; дисциплинарная ответственность за нарушение по-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

литики и процедур, установленных фирмой; получение консультаций профессиональных бухгалтерских организаций; назначение исполнителем обзорной проверки качества выполнения задания).

При выполнении заданий, обеспечивающих уверенность (в том числе аудита), члены группы исполнителей задания, фирма в целом и, если это уместно, сетевые фирмы должны быть *независимы от клиента*.

Независимость включает:

- *независимость мышления* — такой образ мышления, который позволяет составить суждение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать честно, объективно и с необходимой долей профессионального скептицизма;
- *независимость поведения* — избегание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная третья сторона, получившая информацию, могла бы поставить под разумное сомнение честность, объективность или профессиональный скептицизм группы исполнителей задания.

В соответствии с Кодексом в группу исполнителей задания входят:

- все специалисты, непосредственно участвующие в выполнении задания;
- все другие лица в рамках фирмы-исполнителя, имеющие возможность прямо повлиять на результат выполнения задания, включая:

лиц, определяющих вознаграждение, либо осуществляющих непосредственное управление или контроль деятельности исполнителей в части выполнения задания. При аудите к данной группе относятся все лица, по должности являющиеся руководителями лица, возглавляющего рабочую группу аудиторов, включая директора аудиторской фирмы;

лиц, проводящих консультации в отношении технических аспектов, отраслевых особенностей, операций и событий, связанных с выполнением задания;

лиц, осуществляющих контроль качества выполнения задания;

- в случае проведения аудиторской проверки — всех лиц и сетевые фирмы, которые могут непосредственно влиять на результаты выполнения аудиторского задания.

Совет по международным стандартам профессиональной этики бухгалтеров IFAC указывает, что *сетевая фирма* — это организация, в отношении которой выполняются одна или несколько следующих условий:

Разработка электронных

библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- вместе с фирмой-исполнителем она контролируется одним и тем же лицом (группой лиц);
- вместе с фирмой-исполнителем она имеет общих собственников;
- она находится под общим руководством с фирмой-исполнителем;
- информированная третья сторона будет обоснованно считать ее частью фирмы-исполнителя.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC принят за образец для российских руководителей по этике аудитором. Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ по согласованию с Координационным советом российских профессиональных объединений аудитором и бухгалтеров принят и рекомендован для внедрения Кодекс этики аудитором России. Кодекс подготовлен с учетом требований законодательства Российской Федерации на основе рекомендаций Кодекса этики профессиональных бухгалтеров IFAC с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов. Кодекс устанавливает правила поведения аудитором России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности.

Вопросы для контроля

1. Опишите основные виды угроз соблюдению профессиональных этических принципов, с которыми может сталкиваться аудитор.
2. Какие меры минимизации угроз соблюдению профессиональных этических принципов могут быть предусмотрены нормативными документами и профессиональной практикой, а также политикой аудиторской фирмы и условиями конкретного задания?
3. Раскройте содержание требования независимости аудитора от клиента.
4. Назовите цель выполнения задания, обеспечивающего уверенность. Каковы основные элементы такого задания?
5. Что такое риск задания, обеспечивающего уверенность? Из каких компонентов он складывается?
6. Какие факторы препятствуют снижению риска задания, обеспечивающего уверенность, до нуля?
7. Дайте сравнительную характеристику заданиям, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность.
8. В каких случаях исполнитель задания, обеспечивающего уверенность, модифицирует свой отчет или отказывается от продолжения работы над заданием?
9. Какова цель аудита финансовой отчетности?
10. Какими документами, разработанными IFAC, следует руководствоваться аудитором при выполнении аудита финансовой отчетности?

Разработка электронных

библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

11. В чем заключается проявление профессионального скептицизма аудитора?
12. Что называется аудиторским риском? Каковы его компоненты?
13. В чем заключается ответственность аудитора, руководства организации-клиента и ее лиц, наделенных руководящими полномочиями, в контексте выполнения аудиторского задания?
14. Каким образом оформляется вывод аудитора по результатам проведения аудита?
15. Раскройте содержание фундаментальных профессиональных этических принципов, указанных Кодексом этики профессиональных бухгалтеров IFAC.

Организация проведения аудита

3.1. Согласование условий выполнения аудиторских заданий

Порядок согласования условий аудиторских заданий установлен ISA 210 «Условия аудиторских заданий». Этот стандарт применяется при согласовании условий проведения аудита с клиентом и в случае, когда руководство клиента обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении.

Аудитор и руководство клиента должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Условия аудита, в отношении которых достигнута договоренность сторон, необходимо отразить в *письме о проведении аудита* или в ином документе, которым может быть оформлено соглашение.

С точки зрения интересов обеих сторон аудитору целесообразно подготовить и направить письмо клиенту до начала аудиторской проверки. Письмо о проведении аудита подтверждает, что аудитор принимает назначение, соглашается с целью и объемом аудита, порядком оформления отчетного документа по итогам проверки и принимает определенные обязательства перед клиентом.

Форма и содержание писем о проведении аудита для разных клиентов могут иметь свои особенности, но, как правило, в них указываются:

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства клиента за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с ISA 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»;
- принципы и правила, применяемые руководством при подготовке финансовой отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство и документы, разрабатываемые профессиональными объединениями, членом которого является аудитор.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- форма аудиторского заключения, отчета аудитора или любых других документов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента, существование неизбежного риска того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности останутся необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита.

В письмо о проведении аудита также могут быть включены:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников клиента в ходе планирования аудита;
- указание на право аудитора получить от руководства официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- просьба аудитора к руководству клиента подтвердить согласие на условия задания посредством признания факта получения письма о проведении аудита;
- указание на какие-либо другие письма или отчеты, которые аудитор предполагает направить клиенту;
- основа исчисления цены проведения аудита, а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

При необходимости в письме о проведении аудита могут быть приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других работников клиента;
- договоренности предполагаемого аудитора с прежним аудитором (при его наличии);
- любые возможные ограничения ответственности аудитора;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и клиентом.

Пример. Письмо о проведении аудита финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с МСФО

Совету директоров или представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении аудита финансовой отчетности ... в составе бухгалтерского баланса на ... отчета

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала, отчете о движении денежных средств за завершающийся на указанную дату год, а также основных положений учетной политики и других пояснений. Настоящим письмом мы рады подтвердить наше согласие и наше понимание этого задания. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о финансовой отчетности.

Мы будем проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют, чтобы мы придерживались основополагающих этических принципов и планировали и проводили аудит в целях обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включает осуществление аудиторских процедур для получения доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Процедуры определяются на основе профессионального аудиторского суждения и включают оценку риска наличия существенных искажений в финансовой отчетности, обусловленных как ошибками, так и мошенничеством. Аудит также включает оценку уместности применения выбранной учетной политики, проверку основных оценочных значений, сформированных руководством, а также оценку общей формы представления финансовой отчетности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

Оценивая риски, мы изучаем систему внутреннего контроля в части подготовки финансовой отчетности в целях разработки аудиторских процедур, выполнение которых необходимо в данных обстоятельствах. При этом мы не имеем цели выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в целом. Однако мы намерены представить вам отдельное письмо о существенных недостатках в структуре или функционировании системы внутреннего контроля в части подготовки финансовой отчетности, которые будут выявлены нами при проведении аудита.

Напоминаем, что ответственность за подготовку финансовой отчетности, достоверно отражающей финансовое состояние, финансовые результаты и денежные потоки организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, несет руководство вашей организации. Наше аудиторское заключение будет содержать указание на ответственность руководства за подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с применимыми принципами и правилами бухгалтерского учета. Такая ответственность подразумевает:

- создание и поддержание надлежащей работы средств внутреннего контроля в части подготовки финансовой

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ
<http://>
ответности, свободной от существенных искажений, вызываемых как мошенничеством, так и ошибками;

- выбор и применение учетной политики;
- определение оценочных значений, соответствующих обстоятельствам.

В процессе аудита нами будет запрошено у руководства письменное подтверждение заявлений, сделанных в связи с проведением аудита.

Надеемся на сотрудничество с вашими сотрудниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом.

(Приводится информация о цене проведения аудита, порядке признания услуги оказанной и порядке осуществления расчетов.)

Просим вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой отчетности вашей организации.

XYZ & Co.

Принимается от имени компании ABC

.....
(подпись)

Фамилия, имя, должность

Дата

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерней организации, филиала или подразделения (*компонента*), то на его решение, направлять ли отдельное письмо о проведении аудита компоненту, влияют следующие факторы:

- порядок назначения аудитора компонента;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по компоненту;
- требования законодательства;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- доля собственности головной организации;
- степень независимости руководства компонента от головной организации.

Условия аудиторского задания должны включать указание на принципы и правила, используемые при подготовке финансовой отчетности. Как сказано в п. 260 «Цель и общие принципы, регули-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

рующие аудит финансовой отчетности, применимость принципов и правил подготовки финансовой отчетности оценивается с учетом характера деятельности организации и цели составления отчетности. В одном случае финансовая отчетность составляется в целях удовлетворения потребности в информации широкого круга пользователей, в другом — определенной группы заинтересованных лиц.

Как правило, в законодательных актах содержится указание на принципы и правила составления финансовой отчетности общего назначения. Сами принципы и правила в основном утверждаются стандартами, разработанными уполномоченными на то органами.

Аудитор может принять аудиторское задание к исполнению, только если он заключил, что применяемые руководством принципы и правила подготовки финансовой отчетности применимы или необходимость использования этих принципов и правил предусмотрена нормативными актами.

Если нормативные акты предусматривают необходимость при подготовке финансовой отчетности общего назначения придерживаться принципов и правил, которые аудитор считает неприменимыми, ему следует принять аудиторское задание к исполнению, только если недостатки принципов и правил могут быть объяснены и раскрыты так, чтобы пользователи не были введены в заблуждение. При этом, если нормативные акты не требуют обратного, аудитор, выражая мнение о финансовой отчетности, не должен использовать выражения «дает достоверное и справедливое представление» или «представляет справедливо во всех существенных отношениях».

В тех случаях, когда аудитор принимает задание по аудиту отчетности, подготовленной в соответствии с принципами и правилами, которые не установлены уполномоченными органами для подготовки финансовой отчетности общего назначения определенных категорий организаций, могут обнаружиться такие недостатки этих принципов и правил, которые свидетельствуют об их неприменимости и существование которых не предполагалось на момент принятия задания. Если при обнаружении таких недостатков, в связи с которыми финансовая отчетность вводит в заблуждение пользователей, руководство согласно изменить принципы и правила на применимые, аудитор готовит новое письмо о проведении аудита с указанием на новые принципы и правила. Если руководство отказывается изменить используемые принципы и правила подготовки финансовой отчетности на применимые, аудитор рассматривает влияние этих обстоятельств на содержание аудиторского заключения в соответствии с **Разработка электронных библиотек** «Модифицированное мнение» аудиторского заключения».

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В случае повторяющихся аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить клиенту о существующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако целесообразным составление нового письма могут сделать следующие факторы:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре организации-клиента;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности клиента;
- требования законодательства;
- изменения принципов и правил, используемых руководством при подготовке финансовой отчетности.

Если клиент до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности, чем разумная, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба клиента к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством клиента, или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

Изменение обстоятельств, влияющих на требования клиента, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматриваются как обоснованная причина просьбы об изменении задания. Изменение аудиторского задания не может рассматриваться как обоснованное, если оно вызвано неточной или неполной информацией. Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования. Например, аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а клиент обосновывает к этому с просьбой изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

проверки во избежание получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудитом услугами, аудитор, проводящий аудит в соответствии с Международными стандартами аудита, должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует международным стандартам, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки:

- на первоначальное задание;
- на любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных процедурах и, следовательно, ссылка на проведенные процедуры составляет один из элементов отчета.

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и клиент возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть необходимость сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

3.2. Планирование аудита финансовой отчетности

Аудитор обязан планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Согласно ISA 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» процесс планирования аудиторской проверки включает разработку и документальное оформление *общей стратегии аудита* и *плана аудита* в целях снижения аудиторского риска до приемлемого уровня.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, руководить их работой и контролировать ее выполнение, а также координировать работу контролеров и аудиторов подразделений.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с этим лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Планирование не следует считать отдельным этапом аудита, скорее, это непрерывный процесс, зачастую начинающийся сразу по завершении предыдущей проверки и продолжающийся вплоть до завершения текущего аудита.

Приступая к выполнению текущего аудиторского задания, аудитор должен:

- выполнить процедуры, касающиеся продолжения сотрудничества с клиентом и осуществления текущего аудиторского задания в соответствии с ISA 220 «Контроль качества работы в аудите исторической финансовой информации»;
- оценить соблюдение принципов профессиональной этики, включая принцип независимости, в соответствии с ISA 220 «Контроль качества работы в аудите исторической финансовой информации»;
- обеспечить понимание условий задания в соответствии с ISA 210 «Условия аудиторских заданий».

Осуществление этих предварительных процедур необходимо для обеспечения уверенности в том, что:

- соблюдается принцип независимости и аудитор может выполнять свое задание;
- нет оснований предполагать бесчестность руководства;
- клиент четко понимает условия задания и по их поводу у сторон нет разногласий.

Если аудитор проводит *первичный аудит*, то, выполняя предварительные процедуры, он должен обратиться с запросом к прежнему аудитору (при смене аудиторов), учитывая при этом нормы профессиональной этики. Аудит называют *первичным*, если клиент впервые привлекает аудиторскую фирму для проведения аудита или если ранее аудит проводился другой аудиторской фирмой.

Общая стратегия аудита устанавливает объем аудита, временные рамки его проведения и основные направления работы. Общая стратегия аудита служит руководством для создания плана аудита более детального документа. Процесс разработки общей стратегии аудита включает:

- выявление особенностей задания, влияющих на объем аудита: применяемые руководством принципы и правила подготовки финансовой отчетности; требования к финансовой отчетности, обусловленные отраслевой спецификой; месторасположение филиалов и подразделений;
- определение объема аудита, для установления графика

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ка проведения аудита и выявления обращения с запросами. К таким условиям, в частности, относятся сроки подготовки промежуточных и окончательного отчетов, предполагаемые даты обращения с запросами к менеджменту и лицам, наделенным руководящими полномочиями;

- *установление важных направлений работы, на которых будут сфокусированы усилия членов аудиторской команды*, таких, как установление уровней существенности, предварительное выявление участков, наиболее подверженных риску появления существенных искажений, и других.

Формируя общую стратегию аудита, аудитор учитывает результаты выполнения вышеуказанных предварительных процедур и, если это возможно, накопленный опыт работы с данным клиентом.

Определяя *объем аудита* в общей стратегии аудита, аудитор может принимать во внимание:

- принципы и правила, на основе которых подготовлена аудируемая финансовая отчетность, а также возможную необходимость согласования с иными бухгалтерскими принципами и правилами;
- требования к составлению отчетности, обусловленные отраслевой принадлежностью клиента;
- предполагаемый масштаб аудита, включая количество и месторасположение подлежащих проверке компонентов;
- особенности контроля головной организации над компонентами;
- степень участия других аудиторов в аудите компонентов;
- особенности сегментов деятельности клиента, подлежащих проверке, в связи с возможной необходимостью обладания специальными знаниями для ее проведения;
- валюту, в которой должна быть составлена аудируемая отчетность;
- необходимость проведения обязательного аудита индивидуальной финансовой отчетности в дополнение к аудиту консолидированной отчетности;
- полезность и надежность результатов работы внутреннего аудита;
- использование клиентом работы обслуживающих организаций и возможность получения доказательств в отношении применяемых ими средств контроля;
- возможность использования аудиторских доказательств, полученных при проведении предыдущих аудиторских проверок;
- использование информационных технологий при проведении аудита;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- координирование проведения аудита с обзорными проверками внутренней финансовой информации и использование в ходе аудита информации, полученной в результате таких проверок;
- возможность обсуждения вопросов, связанных с аудитом, со специалистами, оказывающими другие бухгалтерские услуги клиенту;
- возможность общения с персоналом клиента и доступность информации.

При определении в общей стратегии аудита *условий, связанных с отчетом по заданию, графика проведения аудита и порядка общения с персоналом клиента* аудитор может учитывать следующие моменты:

- сроки подготовки отчетности организации;
- порядок организации встреч с руководством клиента и лицами, наделенными руководящими полномочиями, для обсуждения вопросов, связанных с характером выполняемой аудитором работы, масштабом аудита и сроками его проведения;
- обсуждение с руководством и лицами, наделенными руководящими полномочиями, вопросов, касающихся порядка составления отчетов, в том числе аудиторского заключения, а также получения от них устных и письменных заявлений и разъяснений;
- порядок обмена информацией между членами аудиторской команды, включая проведение собраний и обзорные проверки проделанной работы;
- предполагается ли обращение к третьим лицам в ходе проведения аудиторской проверки.

Определяя в общей стратегии аудита *основные направления работы*, аудитор может учесть следующие аспекты:

- определение уровня существенности в целях планирования аудита;
- установление существенности для аудита компонентов;
- пересмотр уровня существенности в ходе аудита;
- отбор существенных статей отчетности и компонентов;
- области аудита, где высок риск существенных искажений;
- влияние риска существенных искажений на уровне финансовой отчетности в целом на руководство и контроль;
- подбор аудиторской команды и распределение заданий между ее членами;
- результаты предыдущих аудиторских проверок;
- доказательства того, что руководство действительно применяет заявленную систему внутреннего контроля;
- существенные изменения в структуре, составе персонала клиента, составе высшего руководства, законодательстве.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Общая стратегия аудита должна определять:

- *характер ресурсов, которые будут использоваться на конкретных участках аудита*, например, привлечение самых опытных специалистов к проверке информации, наиболее подверженной существенным искажениям, или привлечение экспертов для решения сложных вопросов;
- *объем ресурсов, которые будут использоваться на конкретных участках аудита*, например, число членов аудиторской команды, которым поручено наблюдение за проведением инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения, число часов, отводимых на работу с наиболее рисковыми областями, объем работы по обзорной проверке деятельности другого аудитора при аудите группы;
- *график использования указанных ресурсов*;
- *порядок управления и контроля данными ресурсами*, например, сроки проведения инструктажа аудиторской команды и собраний для обсуждения результатов работы, порядок проведения обзорных проверок работы.

Когда общая стратегия аудита будет сформирована, аудитор может приступить к подготовке *плана аудита* — более детального документа, включающего информацию об аудиторских процедурах (характер, объем и сроки исполнения), которые должны быть выполнены для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, обеспечивающих приемлемый уровень аудиторского риска.

План аудита включает:

- описание характера, объема и сроков выполнения запланированных процедур оценки риска, достаточных для того, чтобы определить степень риска существенных искажений в соответствии с ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений»;
- описание характера, объема и сроков проведения дальнейших аудиторских процедур, выполняемых на уровне предположений в отношении каждой существенной группы операций, сальдо по счетам и показателя отчетности согласно ISA 330 «Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой риска»;
- другие аудиторские процедуры, выполнение которых обусловлено выполнением работы в соответствии с Международными стандартами аудита. Например, это может быть обращение непосредственно к юристам проверяемой компании.

При проведении первичного аудита, формируя общую стратегию аудита и план аудита, аудитор дополнительно учитывает:

- мероприятия, проводимые совместно с прежним аудитором, не запрещенные нормами стандартов аудита. При этом может быть изучение рабочих документов аудитора-предшественника;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- нормативные акты в области аудита, бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которые были обсуждены с руководством клиента и лицами, наделенными руководящими полномочиями, в связи с выбором аудитора и формированием общей стратегии аудита и плана аудита;
- аудиторские процедуры, выполнение которых запланировано в связи необходимостью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно начальных сальдо в соответствии с ISA 510 «Первичные задания — начальные сальдо»;
- ответственность работников клиента, обладающих соответствующими правами и необходимой компетентностью, за реагирование на ожидаемые риски.

По мере необходимости общая стратегия и план аудита должны уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Аудитор должен планировать свою работу непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общую стратегию и план аудита должны быть документально зафиксированы.

При планировании аудитор должен предусмотреть процедуры управления и надзора за проведением аудита, а также осуществление обзорной проверки результатов работы членов аудиторской команды в соответствии с ISA 220 «Контроль качества работы в аудите исторической финансовой информации». Чем выше оценен риск существенных искажений, тем больше усилий должно быть затрачено на эти процедуры.

Аудитор вправе обсуждать различные аспекты планирования с руководством клиента и лицами, наделенными руководящими полномочиями. Такое обсуждение может проводиться в рамках обязательного информирования или быть инициативным, но в любом случае цель обсуждения — повышение эффективности аудита. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общей стратегии аудита и плана аудита.

3.3. Составление аудиторской документации

Согласно ISA 230 «Аудиторские документы» аудитор должен своевременно готовить аудиторскую документацию, которая обеспечивает:

- достаточное надлежащее раскрытие основания составления аудиторского заключения;
- доказательства того, что аудит проводился в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и иными регулирующими документами.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Аудиторская документация (аудиторские документы, рабочие документы) — это записи, касающиеся выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств и сделанных аудитором выводов. Аудиторские документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, в электронном виде или в другой форме. Они, в частности, включают план аудита, документально оформленные результаты проведенного анализа, полученные заявления и подтверждения, обобщение важнейших рассмотренных аспектов, письма, в том числе электронные, и другие документы. Аудиторские документы по каждому конкретному аудиторскому заданию собираются в отдельный файл.

Обычно из аудиторской документации аудитор исключает экземпляры рабочих документов или финансовой отчетности, которые впоследствии были заменены, неполные записи или записи, отражающие предварительные предположения, дублирующие документы.

Аудитору следует готовить рабочую документацию исходя из того, что на основе этих документов опытный аудитор должен:

- получить представление о характере, сроках и объеме аудиторских процедур, выполненных с тем, чтобы соблюдались **Международные стандарты аудита** и применимые законодательные и иные регулирующие документы;
- понять результаты выполнения аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства;
- ответить на значимые вопросы, рассмотренные в ходе аудита, и сделать относительно них выводы.

Термин *«опытный аудитор»* в ISA 230 употребляется в отношении аудитора, как внутреннего, так и внешнего, имеющего разумное представление:

- о процессе аудита;
- о Международных стандартах аудита и применимых законодательных и иных регулирующих документах;
- о бизнес-среде, в которой функционирует аудируемая организация;
- об особенностях составления финансовой отчетности и проведения аудита в отрасли, к которой относится аудируемая организация.

Форма и содержание рабочих документов определяются:

- характером аудиторских процедур, которые необходимо выполнить;
- выявленными рисками существенных искажений;
- степенью использования профессионального суждения при выполнении рабочих документов;
- существенностью полученных аудиторских доказательств;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- характером и значением необычных случаев;
- необходимостью документально зафиксировать сделанный вывод или его основание;
- методами и приемами, применяемыми при проведении аудита.

Нет необходимости отражать в рабочей документации каждый рассмотренный аудитором вопрос, поскольку это не целесообразно.

Документируя *характер, сроки выполнения и объем аудиторских процедур*, аудитор должен четко идентифицировать рассматриваемые вопросы, например:

- если проводилась проверка заказов организации-клиента, аудитор может указать даты и номера документов, отобранных для тестирования;
- если аудитор осуществлял проверку элементов определенной совокупности, стоимость которых превышает определенную величину, он указывает на протестированную совокупность и раскрывает объем выполненных процедур;
- если в аудиторской выборке применялся систематический отбор документов, аудитор указывает их источник, начальный элемент и интервал, через который были отобраны документы;
- если аудитор проводил опрос персонала аудируемой организации, он может указать даты обращения, а также имена и должности опрошенных;
- если аудитор прибегал к наблюдению, он может указать процесс, ставший объектом наблюдения, сроки и место проведения наблюдения, а также лиц, имеющих отношение к наблюдаемому процессу.

Кроме того, аудитор должен указать:

- кто выполнял аудиторскую работу и когда она была закончена;
- объем обзорной проверки аудиторской работы, исполнителя этой проверки и дату ее завершения.

Аудитор может посчитать целесообразным включить в рабочую документацию *краткое описание значимых вопросов*, рассмотренных в ходе аудита, а также сделанных относительно них выводов и предпринятых действий. Информация о таких вопросах может быть представлена в виде перечня со ссылками на другие рабочие документы, содержащие необходимые описания. Значимые вопросы, в частности, касаются:

- факторов, обуславливающих существование значимых рисков;
- результатов действий по процедурам, связанным с финансовой отчетностью может быть существенно искажена, или

Написание на заказ студенческих и аспирантских

свидетельствующих о необходимости пересмотра данной аудитором оценки рисков существенных искажений и реакции на эти риски;

- обстоятельств, существенно затрудняющих выполнение аудитором необходимых аудиторских процедур;
- причин модификации аудиторского заключения.

Если аудитор обнаруживает информацию, не согласующуюся с его окончательным выводом по значимому вопросу, в рабочей документации он должен отразить свои выводы и действия, направленные на разрешение данной проблемной ситуации.

Аудитор должен своевременно отражать в аудиторской документации обсуждение с руководством организации и иными лицами значимых вопросов, рассмотренных в ходе аудита. При этом в документах следует указать предмет обсуждения, а также время обсуждения и лиц, участвовавших в нем.

Базовые принципы и существенные процедуры, представленные в Международных стандартах аудита, помогают аудитору достичь цели аудита. Однако в некоторых исключительных случаях для ее достижения аудитор может посчитать необходимым отступить от этих принципов или отказаться от выполнения предписанных стандартами существенных процедур. При этом аудитору следует раскрыть в рабочих документах причины отступлений, а также то, как альтернативные процедуры способствовали достижению цели аудита.

Если исключительные обстоятельства, возникшие после даты аудиторского заключения, потребовали от аудитора выполнения новых или дополнительных аудиторских процедур или привели его к новым выводам, он должен отразить в рабочих документах:

- характер этих обстоятельств;
- выполненные новые или дополнительные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные выводы;
- кем и когда были изменены аудиторские документы и, если это было сделано, когда и кем эти изменения были проверены.

После составления аудиторского заключения аудитор должен своевременно сформировать окончательный *аудиторский файл* по выполненному заданию. Согласно ISQC 1 «Контроль качества в фирмах, проводящих аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации и оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги» аудиторская фирма должна установить порядок подготовки окончательного аудиторского файла. Как указывает стандарт, период, достаточный для его формирования, — шестьдесят дней после составления аудиторского заключения. Подготовка окончательного аудиторского файла не связана с выполнени-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ем новых аудиторских процедур или формулированием новых выводов, хотя она может повлечь за собой:

- удаление лишних документов;
- сортировку и взаимосвязку документов;
- документирование аудиторских доказательств, полученных и оговоренных с членами рабочей группы до даты аудиторского заключения, и др.

Аудитор не должен удалять содержащиеся в сформированном окончательном аудиторском файле документы до истечения срока их хранения. ISQC 1 указывает, что аудиторская фирма должна разработать порядок хранения аудиторских документов. Согласно этому стандарту срок хранения рабочих документов по аудиторскому заданию обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения.

Если аудитор посчитает необходимым изменить аудиторские документы или добавить новые после формирования окончательного аудиторского файла, завершения, он должен отразить в документах:

- кем и когда данные изменения были внесены и, если это было сделано, проверены;
- причины изменений;
- влияние изменений на выводы аудитора, если было оказано.

3.4. Понимание деятельности клиента.

Оценка риска существенных искажений

Аудитор должен достичь понимания деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется, включая внутренний контроль, в той степени, которая дает возможность выявить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности вследствие мошенничества или ошибок, а также разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры.

Достижение понимания деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется, — непрерывный, динамичный процесс, включающий сбор, обработку и анализ информации в ходе аудита. Согласно ISA 500 «Аудиторские доказательства» процедуры, выполняемые аудитором в целях получения знаний о бизнесе клиента, называются *процедурами оценки риска*.

В соответствии с ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений» аудитор должен выполнять следующие процедуры оценки риска:

- запросы руководству и прочим лицам в рамках организации-клиента;
- анализ;
- наблюдение и инспектирование.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В дополнение аудитор может осуществлять другие аудиторские процедуры, полезные с точки зрения получения информации, необходимой для выявления существенных искажений. Так, использование информации, полученной из внешних источников — отчетов аналитиков, рейтинговых агентств, сведений, полученных из банков, статей в журналах по экономике, может быть полезным для получения информации об организации-клиенте.

Несмотря на то что большая часть необходимой аудитору информации может быть получена путем направления запросов руководству клиента и прочим лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности, общение с внутренними аудиторами, сотрудниками службы сбыта и прочим персоналом может помочь аудитору в формировании комплексной информационной базы оценки рисков существенных искажений.

Например:

- общение с лицами, наделенными руководящими полномочиями, может помочь аудитору понять среду подготовки финансовой отчетности;
- ответы на запросы, направляемые внутренним аудиторами, могут раскрыть особенности деятельности внутреннего аудита в области разработки повышения эффективности функционирования средств внутреннего контроля клиента, а также показать, как руководство реагирует на обнаруженные внутренним аудитом недостатки;
- запросы персоналу, участвующему в инициации, осуществлении или учете сложных или необычных операций, могут помочь аудитору оценить адекватность выбора и применения учетной политики;
- запросы юрисконсульту организации помогут прояснить такие аспекты, как судебные разбирательства, соблюдение требований нормативных актов, выявление случаев мошенничества, политика организации в области предоставления гарантий ее клиентам, сущность заключаемых соглашений с партнерами;
- общение с персоналом службы сбыта дает информацию об изменениях в маркетинговой политике организации, условиях договоров с покупателями, тенденциях объема продаж.

В процессе *анализа* как процедуры оценки риска аудитор выводит предположения о зависимостях, которые, как правило, должны возникать в подобных обстоятельствах. Если изучение учетных записей и отчетных показателей деятельности клиента привело к противоречию со сделанными предположениями и свидетельствует о необычных зависимостях аудитор должен принять во внимание эти факты при определении рисков существенных искажений. Если анализ про-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

водится на основе исходной информации, обобщенной на достаточно высоком уровне, результаты могут дать лишь общее представление о том, есть ли существенные искажения.

Посредством *наблюдения* и *инспектирования* аудитор собирает информацию об организации-клиенте и подтверждает уже имеющиеся данные, полученные по запросам. Наблюдение и инспектирование как процедуры оценки риска включают:

- наблюдение за проведением клиентом хозяйственных операций;
- исследование бизнес-планов, стратегий, учетных записей, внутренних документов, регулирующих внутренний контроль организации;
- изучение отчетов руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- посещение различных служебных и производственных помещений;
- отслеживание операций в программе, используемой для подготовки финансовой отчетности.

Если аудитор в целях изучения деятельности клиента намерен использовать информацию, полученную в предшествующих периодах, он должен проанализировать влияние происшедших с тех пор событий на ценность такой информации для текущего аудита.

Члены аудиторской команды должны обсудить вероятность того, что финансовая отчетность клиента подвержена существенным искажениям в результате мошенничества и ошибок. Вопрос о составе участников обсуждения, конкретных проблемах, времени и месте решается на основе профессионального суждения. Возможно, в участии всех членов аудиторской команды в общем обсуждении не будет необходимости. Обсуждения могут проводиться по группам по отдельным разделам проверки.

Согласно ISA 315 аудитор должен достичь понимания следующих аспектов деятельности клиента:

- отраслевых особенностей, нормативного регулирования и прочих внешних факторов, включая принципы и правила подготовки финансовой отчетности;
- характера деятельности клиента, включая выбор и порядок применения учетной политики;
- цели и стратегии организации-клиента, а также связанных с ними бизнес-рисков, которые могут привести к возникновению существенных искажений отчетности;
- управления и порядка проведения текущих проверок финансовой деятельности клиента. В Международных стандартах аудита финансовой отчетности называется деятельность, обуславливающая существование и эффективность внутреннего контроля.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

При рассмотрении *отраслевых факторов, особенностей нормативного регулирования и прочих внешних факторов, включая принципы и правила подготовки финансовой отчетности*, перечень вопросов, изучаемых аудитором, может включать следующее.

1. В части отраслевых факторов:
 - рынок и конкуренция в отрасли;
 - цикличная или сезонная деятельность;
 - изменения в технологии производства;
 - доступность и стоимость энергоресурсов.
2. В части нормативного регулирования:
 - специфика ведения бухгалтерского учета в отрасли;
 - требования нормативных актов, применяемых в процессе деятельности клиента, в том числе в сфере налогообложения;
 - регулирование в отрасли (посредством установления требований в нормативных документах и непосредственного управления);
 - государственная политика в области валютного регулирования, государственного финансирования, цен, торговых ограничений, экологии;
3. В части прочих внешних факторов:
 - общий уровень развития экономики (например, спад или рост);
 - процентные ставки и наличие финансовых ресурсов;
 - инфляция или ревальвация национальной валюты.

Изучая *характер деятельности клиента* и оценивая *обоснованность выбора и правильность применения учетной политики*, аудитор может рассмотреть следующие вопросы.

1. В части бизнес-процессов:
 - характер деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);
 - рынки сбыта продукции или предоставления услуг (например, основные заказчики и договоры, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, гарантии, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия, производственные процессы);
 - особенности ведения деятельности (например, организация производственного процесса, виды деятельности, доставка продукции, прекращение или расширение деятельности);
 - союзы, совместная деятельность, перевод производства в другие страны;
 - продажи через Интернет;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- географические и специфические сегменты;
 - местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений;
 - основные покупатели;
 - поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки);
 - характеристика персонала (например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности деятельности профессиональных союзов, особенности социального обеспечения);
 - ведение исследовательских работ;
 - операции с аффилированными лицами;
2. В части инвестиционной деятельности:
- приобретения, продажи бизнеса, слияния (планируемые или недавно проведенные);
 - инвестирование средств в ценные бумаги и займы;
 - инвестиции в оборудование и технологии;
 - инвестиции в другие организации;
3. В части финансирования деятельности организации:
- структура группы, в которую входит организация-клиент;
 - структура заемного капитала, включая задолженность по договорам, ограничения, гарантии, забалансовое финансирование;
 - арендные операции;
 - собственники;
 - аффилированные лица;
 - использование производных финансовых инструментов;
4. В части подготовки финансовой отчетности:
- применяемые принципы бухгалтерского учета и особенности ведения бухгалтерского учета в отрасли;
 - порядок признания доходов;
 - отражение в учете справедливой стоимости;
 - товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);
 - активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
 - важнейшие вопросы, связанные с принадлежностью к определенной отрасли (например, ссуды для банков, дебиторская задолженность и запасы для производственных предприятий, исследовательская работа для фармацевтических фирм);
 - бухгалтерский учет необычных или сложных операций;

Разработка электронных библиотек

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

Изучение аудитором *цели стратегии* организации-клиента, а также связанных с ними *бизнес-рисков*, которые могут привести к возникновению существенных искажений отчетности, может включать анализ следующих аспектов.

1. Установление определенных целей в области:

- развития отрасли. Риск может быть обусловлен тем, что организация не имеет персонала или опыта, необходимых для реагирования на происходящие в отрасли изменения;
- новых продукции или услуг. Риск может быть вызван повышением ответственности организации за качество выпускаемой продукции (оказываемых услуг);
- расширения бизнеса. Риск может быть обусловлен неверной оценкой потенциального спроса;
- новых требований в области бухгалтерского учета. Может существовать риск неполного или неверного применения новых положений, а также увеличения затрат на ведение учета;
- требований регулирующих документов. Риск может быть связан с их ужесточением;
- текущей и будущей потребности в финансировании. Возможен риск неспособности организации удовлетворить эти потребности;
- использования информационных технологий. Риск может быть обусловлен несовместимостью применяемых систем.

2. Результаты реализации выбранной стратегии. Особое внимание должно быть уделено тем результатам, которые приводят к изменению применяемых правил бухгалтерского учета. При этом потенциальный бизнес-риск может быть связан с неполным или неверным применением изменившихся правил.

Рассматривая особенности *управления и проведения текущих проверок* финансовой деятельности клиента, аудитор может изучить:

- основные отчетные и текущие показатели;
- политику в области повышения производительности труда и мотивации работников;
- основные тенденции;
- применение методов прогнозирования, бюджетирования и многовариантного анализа;
- отчеты аналитиков и результаты анализа кредитоспособности *Другие аспекты*;
- анализ конкурентов;

Разработка электронных библиотек

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- анализ динамики показателей финансовой деятельности (выручки, рентабельности, левериджа).

Внутренний контроль — это процесс, разработанный и осуществляемый лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством и прочим персоналом для достижения разумной уверенности в реализации целей организации в области достоверности финансовой отчетности, эффективности деятельности и соблюдения требований регулирующих документов.

ISA 315 выделяет следующие компоненты внутреннего контроля:

- контрольную среду;
- процесс оценки рисков организацией;
- информационную систему, включая ее элементы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, и информирование;
- контрольную деятельность;
- мониторинг контроля.

Под **контрольной средой** понимают отношение руководства и лиц, наделенными руководящими полномочиями, к внутреннему контролю, понимание его значения для организации, их осведомленность в отношении внутреннего контроля и действия, непосредственно связанные с ним.

Контрольная среда организации включает в себя следующие составляющие:

- распространение и обеспечение соблюдения принципов честности и других этических норм;
- обеспечение компетентности работников;
- степень и характер участия лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- стиль и основные принципы управления организацией;
- организационная структура;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика.

Процесс оценки рисков организацией — это процесс выявления и реагирования на бизнес-риски, а также результаты этих действий. Применительно к финансовой отчетности процесс оценки рисков организацией включает выявление руководством рисков, связанных с подготовкой финансовой отчетности, достоверной во всех существенных отношениях, в соответствии с применяемыми принципами и правилами, оценку их значимости и вероятности возникновения, а также принятие решений в части реагирования на эти риски.

Риски, связанные с финансовой отчетностью, обусловлены внутренними и внешними факторами, которые могут неблагоприятно повлиять на организацию. Организация должна идентифицировать, обрабатывать и представлять в отчетности финансовую ин-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

формацию, соответствующую работе, выполненным руководством в отчетности.

Возникновение рисков может быть вызвано, в частности, следующими обстоятельствами:

- изменениями в бизнес-среде;
- принятием на работу новых сотрудников;
- модернизацией информационной системы;
- быстрым увеличением объемов производства;
- внедрением новых технологий;
- новыми видами деятельности;
- изменением в системе управления организацией;
- расширением внешнеэкономической деятельности;
- изменениями в нормативных документах по бухгалтерскому учету.

По мере выявления риска руководство оценивает его степень и значимость и разрабатывает способы реагирования. Руководство может прийти к выводу о нецелесообразности реагирования на риск, например из-за несоразмерности затрат на такие мероприятия с масштабами предотвращаемого отрицательного эффекта.

Информационная система организации включает оборудование, программное обеспечение, трудовые ресурсы, определенные процедуры и данные. В части подготовки финансовой отчетности информационная система включает процедуры и документы, используемые для формирования, документирования, обработки и представления в отчетности операций и событий, а также обеспечения возможности отразить в учете связанные с ними активы, обязательства и собственный капитал.

Информационная система должна обеспечивать:

- формирование информации обо всех осуществляемых операциях;
- своевременное отражение деталей совершаемых операций, необходимых для правильной классификации операций в отчетности;
- измерение операций в денежном выражении, позволяющее представить информацию в отчетности в правильных суммах;
- определение временного периода осуществления операций для правильного отражения информации в бухгалтерском учете;
- раскрытие информации об операциях в финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами и правилами.

Информирование должно обеспечить понимание сотрудниками своей роли и ответственности в отношении внутреннего контроля подготовки финансовой отчетности. Информирование может осуществляться посредством утверждения внутренних документов,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

устанавливающих политику и процедуры по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, издания приказов, составления служебных записок и иными способами.

Осуществление *контрольной деятельности* — это разработка и реализация политики и осуществление процедур, способствующих уверенности в том, что указания руководства выполняются. Как правило, контрольная деятельность, рассматриваемая в ходе аудита, включает:

- осуществление обзорных проверок. В частности, это может быть сравнение фактических показателей с плановыми, прогнозными, показателями за предшествующие периоды; сравнение информации, полученной из внутренних и внешних источников;
- обработку информации. При этом контроль осуществляется на уровне отдельных программ и всей системы компьютерной обработки данных в организации;
- непосредственный контроль. В качестве примеров можно привести ограничение доступа к активам и документам и инвентаризацию;
- распределение обязанностей между сотрудниками, например, по инициированию операций, ведению бухгалтерских записей, обеспечению сохранности активов.

Мониторинг контроля — это постоянно осуществляемое руководством наблюдение за тем, чтобы внутренний контроль отвечал установленным параметрам и модифицировался в соответствии с изменяющимися обстоятельствами.

На основе своего профессионального суждения аудитор определяет, какие направления внутреннего контроля организации-клиента необходимо исследовать для оценки рисков существенных искажений финансовой отчетности и разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур. При определении важных для аудита направлений внутреннего контроля аудитор учитывает:

- оценку существенности;
- размеры организации-клиента;
- особенности организации бизнеса клиента, в частности организационную структуру и структуру собственности;
- многообразие и сложность выполняемых операций;
- требования нормативных актов;
- характер и сложность подсистем внутреннего контроля, включая пользование услугами обслуживающих организаций.

Обычно аудитор интересуется внутренним контролем подготовки финансовой отчетности. В этом случае ему необходимо исследовать и оценить контроль полноты и точности

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

информации в организации, в том числе контроль достижения целей организации и другие направления внутреннего контроля.

При исследовании внутреннего контроля аудитор должен помнить о том, что внутренний контроль обеспечивает лишь разумную уверенность в достижении целей организации. Ограничения надежности внутреннего контроля обусловлены вероятностью сговора, допущения ошибок, несовершенством применяемых информационных технологий и прочими факторами.

Достичь понимания внутреннего контроля — значит убедиться в его существовании, в использовании его организацией-клиентом, а также оценить способность контроля предотвращать, выявлять и исправлять существенные искажения. Процедуры оценки риска, используемые аудитором для исследования внутреннего контроля, обычно включают направление запросов персоналу, наблюдение за применением отдельных средств контроля, изучение документов и отслеживание информации об операциях в информационной системе организации.

Аудитор должен достичь понимания всех компонентов каждого из направлений внутреннего контроля, существенных для проведения аудита. В частности, анализируя информационную систему, включая ее элементы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, аудитор должен иметь четкое представление:

- о группах операций, имеющих существенное значение для подготовки финансовой отчетности;
- о процедурах инициации таких операций, формирования учетной и отчетной информации о них, совершаемых вручную и автоматизированно;
- о процедурах, посредством которых информационная система формирует информацию о прочих обстоятельствах и событиях, существенных для подготовки финансовой отчетности;
- о процессе подготовки финансовой отчетности, включая порядок определения существенных оценочных значений и формирования отчетных показателей.

При исследовании внутреннего контроля аудитор должен учесть степень и характер использования организацией-клиентом информационных технологий (ИТ). Применение ИТ-систем приводит к возникновению следующих рисков:

- использования систем или программ с неверными алгоритмами обработки данных либо обрабатывающих неверную информацию;
- несанкционированного доступа к информации, в том числе со стороны персонала, ответственного за ИТ-систему;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- несанкционированного изменения баз данных или программных файлов;
- неспособности внести необходимые изменения в системы и программы;
- потери данных или невозможности их своевременного получения.

Контроль в применяемых организациями ИТ-системах проводится как автоматизированно, так и вручную. Осуществление контроля вручную в определенных обстоятельствах более эффективно, например:

- при крупных, необычных или единичных операциях;
- если ошибки трудно предотвратить или выявить;
- при изменении обстоятельств таким образом, что существующего автоматизированного контроля будет недостаточно;
- при проведении мониторинга эффективности автоматизированного контроля.

Общий контроль за функционированием ИТ-системы организации эффективен, если он обеспечивает сохранность информации. Общий контроль должен осуществляться:

- за информационным центром и сетевыми операциями;
- за приобретением и своевременным обновлением программного обеспечения;
- за доступом к информации.

Аудитору необходимо выявить и оценить *риски существенных искажений* финансовой отчетности в целом, а также на уровне предпосылок для групп операций, сальдо по счетам и отдельных отчетных показателей, для чего ему следует:

- выявить риски посредством достижения понимания деятельности организации-клиента и среды, в которой она осуществляется, а также определения групп операций, сальдо по счетам и отдельных отчетных показателей;
- рассматривать выявленные риски на уровне предпосылок;
- определить, могут ли выявленные риски привести к существенным искажениям финансовой отчетности.

Оценивая риски, аудитор следует на основе своего профессионального суждения выделить *значимые риски*, требующие особого рассмотрения. Как правило, рутинные операции в силу низкого неотъемлемого риска не служат источником значимых рисков. Последние чаще всего возникают в связи с осуществлением сложных нетипичных операций или формированием оценочных значений в условиях значительной неопределенности. Выделив значимые риски, аудитор обязательно должен оценить внутренний контроль реагирования на эти риски.

Кроме того, аудитор должен быть ориентированным на риски, в отношении которых не представляется

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из существующих в организации контрольных процедур. Например, если практически вся информация в организации представлена в электронной форме, аудитор может получить аудиторские доказательства только в виде тех же электронных документов. В этом случае надежность аудиторских доказательств будет зависеть от эффективности внутреннего контроля за полнотой и достоверностью информации в организации.

В процессе аудита первоначальная оценка рисков существенных искажений может пересматриваться, что влечет за собой и изменения в запланированных дальнейших аудиторских процедурах.

Аудитор в разумные сроки должен уведомить лиц, наделенных руководящими полномочиями, или руководство должного уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования внутреннего контроля.

В своих рабочих документах аудитору надлежит отразить:

- результаты обсуждения с членами аудиторской команды подверженности финансовой отчетности клиента существенным искажениям в результате мошенничества и ошибок;
- результаты исследования всех аспектов деятельности клиента и всех компонентов внутреннего контроля в соответствии с ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений»; привлекаемые для этого источники информации; осуществляемые процедуры оценки рисков;
- результаты выявления и оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;
- результаты выявления и оценки значимых рисков и рисков, в отношении которых не представляется возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из существующих в организации контрольных процедур; результаты оценки внутреннего контроля в части реагирования на данные риски.

3.5. Существенность в аудите

Единые требования, касающиеся существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском, установлены ISA 320 «Существенность в аудите».

Информация считается *существенной*, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от значения показателя финансовой отчетности или ошибки,

Написание на заказ студенческих и аспирантских

оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Таким образом, существенность, скорее, обеспечивает пороговое значение или точку отсчета, а не служит индивидуальной качественной характеристикой, которой должна обладать информация, чтобы быть полезной.

Аудитор оценивает существенность на основе своего профессионального суждения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности для выявления существенных количественных искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание.

Например, к качественным искажениям относятся:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности организации.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую 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 как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении сальдо по отдельным счетам, групп операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные акты, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам, группам операций, случаям раскрытия информации и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность в следующих ситуациях:

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

При планировании аудита аудитор рассматривает вопрос о том, что может повлечь существенное искажение финансовой отчетности. Достигнутое понимание организационной структуры, информации клиента и среды, в которой она осуществляется, создает основу для

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

планирования аудита, оценки рисков существенных искажений, реагирования на эти риски и оценки существенности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам, группам однотипных операций, случаям раскрытия информации помогает аудитору решить, например, какие показатели финансовой отчетности проверять, как использовать выборочную проверку и аналитические процедуры. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т.е. чем выше существенность, тем ниже аудиторский риск, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском должна быть учтена аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, снизив предварительно оцененный уровень риска существенных искажений там, где это возможно, и поддерживая его с помощью проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля либо снизив риск необнаружения путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от оценки после подведения итогов выполнения аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение будут значительно отличаться от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, при планировании своей работы аудитор может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано для уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также для обеспечения аудитору некоторой безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

Определяя, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми принципами и правилами, аудитору следует определить, существенна ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты исправлений, выявленных в ходе аудита, и исправлений, выявленных во время предыдущих аудитов;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- наилучшую аудиторскую оценку в конкретном искажении, которые не могут быть конкретно определены (прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или предложить руководству внести поправки в финансовую отчетность.

Если руководство отказывается исправить финансовую отчетность, а результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с ISA 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения» и ISA 701 «Модификации независимого аудиторского заключения».

Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, есть ли вероятность того, что не обнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности. По мере того как совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или обращается к руководству организации-клиента с предложением внести поправки в финансовую отчетность.

Если в ходе аудита были выявлены существенные искажения, вызванные ошибками, аудитор должен своевременно сообщить о них руководству соответствующего уровня и рассмотреть вопрос о необходимости информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями согласно ISA 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями».

3.6. Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков

В целях снижения аудиторского риска до приемлемого уровня аудитор должен определить общую ответную реакцию на риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности, разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, объем и характер которых будут зависеть от оценки рисков на уровне предположений.

Общая ответная реакция на риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности может включать напоминание чле-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

нам аудиторской команды о необходимости действовать с необходимой долей профессионального скептицизма, привлечение к выполнению аудиторского задания более опытных специалистов или лиц, обладающих специальными знаниями и навыками, использование работы эксперта, изменение характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Определяя характер, сроки проведения и объем дальнейших аудиторских процедур, аудитор принимает во внимание:

- значимость риска и его степень;
- характер группы операций, счета или раскрытия информации, в отношении которых был определен риск;
- характер средств контроля, используемых в отношении группы операций, счета или случая раскрытия информации;
- возможность получить аудиторские доказательства в отношении эффективности указанных средств контроля.

В соответствии с ISA 330 «Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков» дальнейшие аудиторские процедуры включают *тесты* средств внутреннего контроля и процедуры проверки по существу.

Аудитор должен провести тесты средств внутреннего контроля, если, оценивая риски, он пришел к выводу, что внутренний контроль функционирует эффективно или выполнение одних только процедур проверки по существу не обеспечивает достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если в ходе выполнения процедур оценки рисков было принято предположение, что внутренний контроль эффективен, то аудитор должен провести тесты средств внутреннего контроля для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств эффективности внутреннего контроля в течение аудируемого периода.

Если аудитор, оценивая эффективность внутреннего контроля в аудируемом периоде, планирует использовать результаты предыдущего аудита, он должен проанализировать произошедшие изменения во внутреннем контроле. Если в анализируемом направлении внутреннего контроля клиента не происходит никаких изменений, его необходимо тестировать как минимум при каждой третьей аудиторской проверке. При этом не допускается, чтобы все значимые для аудита направления внутреннего контроля тестировались одновременно в ходе одного аудита, а затем в течение двух лет не подвергались проверке. При каждой аудиторской проверке должны проводиться тесты определенных направлений внутреннего контроля, чтобы весь внутренний контроль, значимый для аудита, проходил проверку не реже, чем раз в два года.

Вопрос о том, можно ли опираться на результаты тестирования внутреннего контроля, проведенного в предыдущий аудит, решается

Написание на заказ студенческих и аспирантских

аудитором на основе его профессионального суждения. Возможность использовать результаты предыдущего аудита ограничивают (тем самым сокращая):

- слабая контрольная среда;
- недостаточный мониторинг контроля;
- значительный объем контрольных процедур, проводимых вручную;
- сменяемость персонала, существенно влияющая на внутренний контроль;
- изменение обстоятельств, приводящее к необходимости изменений во внутреннем контроле;
- слабый общий контроль за ИТ-системой.

Однако, если аудитор признал риск существенных искажений на уровне предпосылок значительным и намерен полагаться на внутренний контроль, поскольку считает его способным нивелировать этот риск, ему не следует полагаться на тесты внутреннего контроля, проведенные в ходе предыдущего аудита, а надлежит получить аудиторские доказательства его эффективности в аудируемом периоде.

Выполнение процедур оценки риска и дальнейших аудиторских процедур в виде тестов средств внутреннего контроля имеет разные цели. Первые необходимы для того, чтобы убедиться в наличии внутреннего контроля и его функционировании установленным организацией образом. Тесты средств внутреннего контроля проводятся для оценки его эффективности. Тем не менее тесты средств внутреннего контроля представляют собой те же аудиторские процедуры — запросы, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование. Кроме того, аудитор может самостоятельно выполнить некоторые контрольные процедуры, которые применяет клиент, для того чтобы убедиться в их эффективности.

Вне зависимости от данной аудитором оценки рисков существенных искажений он должен провести процедуры *проверки по существу* каждой существенной группы операций, счета и случая раскрытия информации в отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование и аналитические процедуры.

Проверки по существу могут проводиться одновременно с тестами средств внутреннего контроля. Цель таких проверок — выявление существенных искажений. Отсутствие существенных искажений, продемонстрированное результатами выполнения проверок по существу, еще не свидетельствует об эффективности внутреннего контроля. Однако если проверка по существу обнаружит существенные искажения, то это следует трактовать как недостаток внутреннего контроля, о

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

котором следует сообщить руководителю и лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Процедуры проверки по <http://www.audit.ru> включают следующие аудиторские процедуры, касающиеся формирования финансовой отчетности:

- проверку соответствия показателей финансовой отчетности лежащим в их основе бухгалтерским записям;
- изучение существенных бухгалтерских записей, в том числе корректирующих, обусловленных составлением финансовой отчетности.

Если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства, полученные при проведении проверок по существу в ходе прошлого аудита, он должен провести определенные процедуры для подтверждения того, что конкретный предмет, в отношении которого были собраны доказательства, не претерпел существенных изменений, а указанные аудиторские доказательства актуальны для текущего аудита.

Определение характера и объема детальных тестов сводится, как правило, к решению вопросов об объеме выборочной проверки и способе формирования выборочной совокупности*. Планируя аналитические процедуры, аудитор должен установить максимальные отклонения фактических показателей от ожидаемых значений, которые могут быть приняты без дальнейшего исследования**.

Помимо аудиторских процедур, обусловленных оценкой рисков на уровне предпосылок, аудитору необходимо провести оценку ответственности общего представления финансовой отчетности принципалам и правилам ее подготовки.

Основываясь на результатах выполненных аудиторских процедур, аудитор проверяет адекватность принятой им оценки рисков существенных искажений. Проверка по существу может выявить искажения, свидетельствующие о более существенных недостатках внутреннего контроля, чем предполагаемые. В этом случае аудитору следует пересмотреть оценку рисков существенных искажений и запланированные ранее аудиторские процедуры в отношении всех или некоторых групп операций, счетов и случаев раскрытия информации.

На итоговом этапе аудита аудитор должен убедиться в том, что все достаточные надлежащие аудиторские доказательства получены. Аудиторский риск должен быть снижен до приемлемого уровня, иначе не-

* Порядок применения выборочного метода проверки установлен ISA 530 «Аудиторская выборка в процессе проверки».

** Руководство по осуществлению аналитических процедур в ходе аудита представлено в ISA 520 «Аналитические процедуры».

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

обходимо выполнить дополнительные аудиторские процедуры. Если аудитор не имеет возможности получить все достаточные надлежащие аудиторские доказательства, в окончательном заключении он выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения.

В своих рабочих документах аудитор должен описать общую ответную реакцию на риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности, характер, объем, сроки и результаты выполнения дальнейших аудиторских процедур, раскрыть их обусловленность оценкой рисков на уровне предпосылок. Если аудитором используются аудиторские доказательства эффективности внутреннего контроля, полученные в ходе прошлого аудита, это также должно быть раскрыто в рабочих документах.

3.7. Особенности оценки внутреннего контроля субъектов, использующих обслуживающие организации

В соответствии с ISA 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации» аудитор должен определить, как использование услуг обслуживающих организаций влияет на внутренний контроль клиента, чтобы определить и оценить риск существенных искажений и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

В контексте Международных стандартов аудита термин «обслуживающая организация» относится к организации, оказывающей клиенту аудитора услуги, связанные с ведением бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности.

Обслуживающая организация может устанавливать и использовать политику и процедуры, влияющие на внутренний контроль организации-клиента, что должно быть учтено аудитором. При этом необходимо иметь в виду следующее:

- если обслуживающая организация сама осуществляет операции за клиента и обеспечивает их бухгалтерский учет, то клиент полагается на ее политику и процедуры;
- если функции обслуживающей организации ограничиваются ведением первичного учета операций и проведением обработки необходимой информации, то клиент принимает решения в области учета и контролирует его ведение, реализует собственные политику и принципы.

Достижение понимания деятельности организации-клиента и среды, в которой она осуществляется, требует оценки значимости обслуживающей организации. Такая оценка базируется на результатах анализа следующих элементов:

- характера услуг, оказываемых обслуживающей организацией;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- условий договора между клиентом и обслуживающей организацией;
- степени взаимодействия внутреннего контроля клиента с системами обслуживающей организации;
- внутреннего контроля клиента за обслуживающей организацией. При этом аудитор определяет, как клиент выявляет и регулирует риски, связанные с услугами обслуживающей организации, и какие средства контроля предусмотрены в отношении операций, с которыми имеет дело обслуживающая организация;
- возможностей и финансовой устойчивости обслуживающей организации, включая последствия ее банкротства для клиента;
- информации об обслуживающей организации, например содержащейся в руководствах для пользователей и технических пособиях;
- информации о контроле информационных систем обслуживающей организации, например об общем контроле ИТ-системы или контроле отдельных программ.

Помимо этого аудитора может интересовать информация, содержащаяся в отчетах аудиторов, внутренних аудиторов и контролирующих органов обслуживающей организации.

Если использование услуг обслуживающей организации признано значимым для клиента и аудита, аудитор должен получить представление о внутреннем контроле, на который влияет работа обслуживающей организации. Для этого аудитор может протестировать внутренний контроль клиента, запросить необходимую информацию у аудитора обслуживающей организации, посетить эту организацию. Кроме того, источником информации может стать отчет аудитора обслуживающей организации о ее внутреннем контроле. При использовании такого отчета аудитору нужно оценить необходимость направления запросов о профессиональной компетентности аудитора обслуживающей организации.

Отчет аудитора обслуживающей организации о ее внутреннем контроле может быть двух типов:

1) А — отчет о структуре и функционировании внутреннего контроля, включающий описание внутреннего контроля обслуживающей организации, подготавливаемое, как правило, ее руководством, и мнение аудитора обслуживающей организации, подтверждающее точность этого описания, соответствие структуры внутреннего контроля его целям, функционирование внутреннего контроля;

2) В — отчет о структуре и функционировании внутреннего контроля, включающий, кроме того, описание

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ние внутреннего контроля обслуживающей организации, подготавливаемое, как правило, ее руководством, мнение аудитора, подтверждающее эффективность контроля. В подтверждение своего мнения об эффективности внутреннего контроля аудитор обслуживающей организации должен указать проведенные им тесты и их результаты.

Как правило, доступ к отчету аудитора обслуживающей организации ограничен определенным кругом пользователей — это руководство клиента, аудитор клиента, обслуживающая организация и другие ее клиенты.

Аудитор должен оценить объем работы аудитора обслуживающей организации, а также полезность и пригодность составленных им отчетов. Отчет типа А может быть использован аудитором для достижения понимания внутреннего контроля клиента, но не может служить доказательством его эффективности.

Отчет типа В можно использовать как источник аудиторских доказательств эффективности внутреннего контроля. При этом аудитор определяет, имеют ли отношения протестированные аудитором обслуживающей организации средства контроля к операциям клиента, его счетам, раскрытию информации и соответствующим предпосылкам. Кроме того, аудитор оценивает адекватность проведенных аудитором обслуживающей организации тестов и их результатов.

В аудиторском заключении не должно быть ссылок на отчет аудитора обслуживающей организации.

3.8. Информация, полученная в ходе аудита

Аудитору следует сообщать лицам, наделенным руководящими полномочиями, значимую для управления информацию, полученную им в ходе аудита. На основе своего профессионального суждения аудитор должен определить надлежащих получателей такой информации с учетом структуры управления субъектом, особенностей аудиторского задания и требований законодательства.

Если управленческая структура организации четко не определена или лица, наделенные руководящими полномочиями, не могут быть идентифицированы аудитором исходя из условий задания или положений нормативных актов, получатели информации устанавливаются соглашением с аудируемой организацией.

Во избежание недоразумений в письме о проведении аудита можно указать, что аудитором будет сообщаться только та значимая для управления информация, которая необходима для проведения аудита, и аудитор не обязан выполнять процедуры специ-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ально для выявления сведений, представляющих интерес для управления организацией. Кроме того, в письме можно раскрыть:

- форму, в которой будет предоставляться информация;
- перечень надлежащих получателей информации;
- перечень вопросов, в отношении которых аудитору следует информировать надлежащих получателей.

ISA 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» приводит примерный перечень аспектов, которые аудитор освещает надлежащим получателям:

- общий подход к проведению аудита, объем аудита и любые предполагаемые его ограничения, дополнительные требования;
- комментарии по поводу выбора или изменений учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации;
- предполагаемое влияние на финансовую отчетность каких-либо существенных рисков или внешних факторов, которые должны быть в ней раскрыты;
- предлагаемые аудитором корректировки, произведенные или не произведенные руководством организации, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- существенная неопределенность в отношении событий и обстоятельств, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность;
- урегулированные и неурегулированные разногласия с руководством, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- предполагаемая модификация аудиторского заключения;
- другие вопросы, требующие внимания лиц, наделенных руководящими полномочиями, например недостатки внутреннего контроля, сомнения в честности руководства, мошенничество руководства;
- вопросы, информировать о которых аудитор обязуется в силу достигнутого с организацией соглашения.

Аудитор должен информировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, о найденных им в ходе аудита искажениях, которые руководство не устранило, посчитав их как по отдельности, так и в совокупности несущественными для финансовой отчетности. При этом следует сообщать об искажениях, превышающих оговоренную величину.

- Аудитору следует уведомить получателей информации о том, что:
- им сообщается только та информация, представляющая интерес для управления организацией при выполнении аудиторских процедур;

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- аудит финансовой отчетности не ставит цель выявить все аспекты, которые могут быть значимы для лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Аудитору целесообразно заранее оговорить сроки информирования надлежащих получателей информации, чтобы необходимые меры принимались своевременно. В некоторых случаях сообщение может быть сделано до установленного срока.

Аудитор может сообщать информацию устно или в письменной форме. Если сообщение делается устно, аудитор отражает в рабочих документах его суть и ответную реакцию получателей. В некоторых случаях может потребоваться письменное подтверждение получения лицами, наделенными руководящими полномочиями, информации от аудитора.

Обычно аудитор предварительно обсуждает информацию, представляющую интерес для управления организацией, с ее руководством. Исключения составляют вопросы, связанные с компетентностью и порядочностью руководства. Если руководство соглашается самостоятельно передать информацию лицам, наделенным руководящими полномочиями, аудитор может не делать повторного сообщения, если он уверен в эффективности и надежности такого способа информирования.

При определении формы и объема представления информации лицам, наделенным руководящими полномочиями, аудитору следует проанализировать требования действующих нормативных актов. В сложных ситуациях аудитору целесообразно обратиться за юридической консультацией.

Вопросы для контроля

1. Каков порядок согласования условий аудиторских заданий, установленный ISA 210 «Условия аудиторских заданий»?
2. Что включает процесс планирования аудита?
3. Опишите порядок разработки общей стратегии аудита. Какие аспекты выполнения аудиторского задания должны найти отражение в этом документе?
4. Какую информацию следует включать в план аудита?
5. Какие документы называются аудиторской документацией? Исходя из каких соображений определяется объем и характер информации, которая должна быть задокументирована?
6. Каков порядок формирования, хранения и изменения окончательного аудиторского файла по выполненному заданию?
7. В какой степени аудитор должен достичь понимания деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется? Какие аспекты

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

8. Назовите и охарактеризуйте предписанные ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений» процедуры оценки рисков.
9. Что такое внутренний контроль организации? Каковы его основные компоненты?
10. Каковы особенности оценки внутреннего контроля субъектов, использующих обслуживающие организации?
11. Какие указания дает ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений» по оценке аудитором рисков существенных искажений финансовой отчетности?
12. Какие требования к аудитору по определению общей ответной реакции на риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур установлены ISA 330 «Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков»?
13. Каковы особенности использования аудитором результатов тестов внутреннего контроля и процедур проверки по существу, выполненных в ходе прошлого аудита?
14. Раскройте понятие «существенность» в аудите. Какова взаимосвязь существенности с аудиторским риском?
15. Как аудитору следует выполнять свою обязанность по информированию лиц, наделенных руководящими полномочиями, об аспектах, значимых для управления организацией?

Аудиторские доказательства

4.1. Получение аудиторских доказательств: понятие и источники

Аудиторские доказательства — это вся информация, используемая аудитором для формирования выводов, на которые опирается его мнение. Аудиторские доказательства включают информацию, полученную из бухгалтерских записей, лежащих в основе финансовой отчетности, и других источников.

ISA 500 «Аудиторские доказательства» относит бухгалтерские записи к первичным документам и регистрам учета: счетам-фактурам, договорам, регистрам аналитического учета, таблицам распределения затрат и прочим. Другими источниками аудиторских доказательств служат, в частности, протоколы собраний, подтверждения третьей стороны, аналитические отчеты, сведения о конкурентах, руководства по эксплуатации.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. *Надлежащий характер* — это качественная характеристика аудиторских доказательств, обозначающая их уместность и надежность при подтверждении групп однородных операций, счетов, случаев раскрытия информации и соответствующих предпосылок либо обосновании вывода о наличии в них искажений. Количество требуемых аудиторских доказательств зависит от оценки риска существенных искажений и качества аудиторских доказательств. Чем выше риск, тем больше требуется доказательств, и чем выше их качество, тем меньшее их количество необходимо аудитору. Однако большое количество аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника, а также от конкретных обстоятельств, в которых они получены. Как правило, верны следующие утверждения:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних независимых источников, более надежны;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если внутренний контроль эффективен.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от кого-либо;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме;
- оригиналы документов как источники аудиторских доказательств более надежны, чем копии.

Используя внутреннюю информацию в качестве источника аудиторских доказательств, аудитор должен убедиться в ее точности и полноте.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников и при этом не противоречат друг другу.

Руководство ответственно за представление достоверной информации о деятельности организации в ее финансовой отчетности. Таким образом, финансовая отчетность включает сделанные в явной или неявной форме утверждения руководства, касающиеся признания, измерения, представления и раскрытия фактов хозяйственной деятельности организации. В российской практике за такими утверждениями закрепился термин «предпосылки».

Предпосылки, рассматриваемые аудитором, в ISA 500 «Аудиторские доказательства» разделены на следующие категории.

1. Касающиеся групп операций и событий:
 - *возникновение* — хозяйственная операция или событие, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в течение соответствующего периода и относятся к деятельности организации;
 - *полнота* — хозяйственные операции или события, информация о которых обязательно должна присутствовать в бухгалтерском учете организации, действительно отражены в учете;
 - *точность* — числовые значения и прочая информация, относящиеся к хозяйственным операциям или событиям, определены и зафиксированы правильно;
 - *прекращение* — хозяйственные операции и события отражены в соответствующем периоде;
 - *классификация* — информация о хозяйственных операциях и событиях формируется на правильных счетах.
2. Касающиеся сальдо по счетам бухгалтерского учета:
 - *существование* — наличие активов и обязательств, получение доходов от использования собственного капитала, отраженных в финансовой отчетности;
 - *права и обязанности* — принадлежность, юридический актив или обязательства, отраженного в финансовой отчетности;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- *полнота* — активы, обязательства, доходы от собственного капитала, информация о которых обязательно должна присутствовать в бухгалтерском учете организации, действительно отражены в учете;
 - *оценка и распределение* — активы, обязательства, доходы от собственного капитала отражены в финансовой отчетности в правильных суммах, и любое изменение в оценке или распределении должным образом зафиксировано.
3. Касающиеся представления и раскрытия информации в финансовой отчетности:
- *возникновение и права и обязанности* — отраженные события и хозяйственные операции имели место в течение соответствующего периода и относятся к деятельности организации;
 - *полнота* — все раскрытия информации, которые должны присутствовать в финансовой отчетности, в нее включены;
 - *классификация и понятность* — информация в финансовой отчетности изложена четко и представлена и раскрыта в соответствии с принятым порядком;
 - *точность и оценка* — финансовая и прочая информация представлена достоверно и в правильных суммах.

Аудитор использует предпосылки применительно к группам операций, счетов и случаев раскрытия информации, для того чтобы оценить риски существенных искажений и разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры.

Согласно ISA 500 допустимо переформулировать определения предпосылок, например, объединив некоторые из них. При этом обязательным условием должно быть сохранение указаний на аспекты, которые должны быть исследованы аудитором.

Аудитор получает аудиторские доказательства посредством выполнения следующих процедур:

- *оценки риска* — проводятся аудитором для получения знаний о бизнесе клиента с целью оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и уровне предпосылок;
- *тестирование средств внутреннего контроля* — по мере или в силу необходимости тесты проводятся аудитором для оценки эффективности внутреннего контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне предпосылок;
- *проверки по существу* — проводятся для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Включают детальные тесты операций, остатков на счетах бухгалтерского учета, форми-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

рования отчетных показателей, а также аналитические процедуры.

Процедуры оценки рисков и тестирования средств внутреннего контроля и проверки по существу могут проводиться в виде:

- *инспектирования записей и документов* — изучения записей и документов, полученных из внутренних и внешних источников и представленных в письменной, электронной или иной формах;
- *инспектирования материальных активов*, что позволяет убедиться в фактическом наличии имущества;
- *наблюдения* — отслеживания аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами;
- *запроса* — поиска информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами организации-клиента. Ответ на запрос может обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, либо дополнительным аудиторским доказательством уже известного факта;
- *подтверждения* — разновидности запроса. Аудитор направляет просьбу о подтверждении информации, содержащейся в записях клиента, третьему лицу. Например, аудитор запрашивает подтверждение дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов;
- *пересчета* — проверки правильности арифметических расчетов в документах и записях;
- *самостоятельного выполнения* — осуществления процедур, являющихся частью внутреннего контроля клиента;
- *анализа* — исследования связи между различными показателями деятельности клиента. Особое внимание уделяется анализу взаимосвязей, противоречащих другой значимой для аудита информации, а также значительных отклонений от прогнозируемых величин. При выполнении анализа может быть использована финансовая и нефинансовая информация.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы или расходы не дают достаточных оснований для отказа от выполнения необходимой процедуры, если ей нет альтернативы.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет всю доступную информацию, поскольку свои выводы он может обосновать результатами процедур, выполненных выборочным способом. Как правило, аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Тем не менее надлежащих аудиторских доказательств должно быть достаточно для обеспечения разумной уверенности.

4.2. Аналитические процедуры в аудите

Выполнение аналитических процедур в ходе аудита означает проведение анализа соотношений и закономерностей, основанных на финансовой и нефинансовой информации о деятельности организации. Кроме того, в рамках этого анализа аудитор изучает причины противоречия информации о выявленных соотношениях и закономерностях другой информации, а также существенных отклонений фактических показателей от прогнозируемых величин. Руководство по выполнению аналитических процедур в ходе аудита представлено в ISA 520 «Аналитические процедуры».

Анализ включает следующие процедуры.

1. Сравнение финансовой информации о клиенте:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора, например, в отношении обесценения активов;
- с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность, например, сравнение отношения выручки от продаж организации к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики.

2. Рассмотрение взаимосвязей:

- элементов финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, установленному исходя из опыта организации;
- финансовой и другой информации, например расходов на оплату труда и численности персонала.

Анализ можно проводить разными способами: простым сравнением, с применением сложных статистических методов и др. Аналитические процедуры выполняют в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов и отдельных элементов финансовой информации. Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения относится к предмету профессионального суждения.

Анализ может проводиться как процедуры оценки риска, как процедуры проверки по существу, или в сочетании общей обзорной проверки финансовой отчетности на завершающей стадии аудита.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Аналитические процедуры *оценки риска* могут способствовать выявлению аспектов деятельности клиента, о которых аудитор не был осведомлен. Помочь ему при определении характера, временных рамок и объема дальнейших аудиторских процедур. В таких аналитических процедурах рекомендуется использовать как финансовую, так и нефинансовую информацию, например взаимосвязь выручки от продаж и общей площади торговых помещений или объемы продаж в натуральных единицах измерения.

Если планируются аналитические процедуры *проверки по существу*, необходимо учесть следующие аспекты:

- уместность проведения аналитических процедур в отношении конкретных предпосылок;
- надежность внутренней и внешней информации, на основе которой рассчитываются абсолютные и относительные показатели;
- точность ожидаемых показателей, которая позволила бы выявить существенные искажения с требуемой степенью уверенности;
- допустимое отклонение фактических показателей от ожидаемых.

Решая вопрос об уместности проведения аналитических процедур в отношении *конкретных предпосылок*, аудитор принимает во внимание:

- оценку риска существенных искажений. Например, если внутренний контроль за системой обработки заказов на продукцию клиента оценивается как слабый, аудитор, проверяя расчеты с покупателями, скорее, будет полагаться на детальные тесты, чем на аналитические процедуры;
- детальные тесты, которые проводятся в отношении той же предпосылки. Например, при проверке дебиторской задолженности аудитор в дополнение к детальному тестированию поступлений денежных средств в счет ее погашения может провести аналитические процедуры в отношении сроков погашения задолженности.

Оценка *надежности информации*, используемой для проведения аналитических процедур, должна базироваться на результатах изучения:

- источников доступной информации. Как правило, информация, полученная из внешнего независимого источника, более надежна;
- сопоставимости доступной информации. Например, показатели, относящиеся к отрасли в целом, могут нуждаться в некотором дополнении и обработке, чтобы быть сопоставимыми с данными конкретного предприятия в этой отрасли;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- характера и значимости доступной информации. Например, анализируя бюджеты организации-клиента, необходимо выяснить, представляют ли они собой системы прогнозных или целевых показателей;
- контроля за формированием информации. Например, это может быть контроль за составлением и исполнением бюджетов, состоянием расчетов с покупателями.

Для того чтобы определить *достаточность точности* рассчитываемых показателей для выявления существенных искажений, аудитор оценивает:

- достоверность прогноза показателям;
- максимальную степень детализации анализируемой информации;
- доступность информации финансового и нефинансового характера.

Допустимое отклонение фактических показателей от ожидаемых определяется аудитором на основе его суждения о существенности.

Аудитор должен выполнить аналитические процедуры на завершающей стадии аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом пониманию аудитором деятельности клиента. Выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей финансовой отчетности, а также помочь аудитору сделать общий вывод о том, подготовлена ли надлежащим образом финансовая отчетность. Однако по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита может быть выявлен риск существенных искажений, который не был учтен аудитором ранее. При этом может возникнуть необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

Если аналитические процедуры выявили отклонение от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащее другой информации либо отличающееся от ожидаемых величин, аудитор должен исследовать такие расхождения и получить по ним разъяснения и соответствующие аудиторские доказательства.

Изучение необычных отклонений и взаимосвязей, как правило, начинается с запросов, направляемых руководству организации-клиента. После получения ответов на запросы аудитору следует:

- подтвердить ответы руководства, например путем сравнения их с доказательствами, полученными в ходе аудита;
- рассмотреть вопрос о необходимости применения других аудиторских процедур, основанных на результатах запросов, в случае если руководство оказалось не в состоянии дать объяснения или если объяснения не будут признаны аудитором убедительными.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

4.3. Аудиторская выборка

Порядок использования аудиторской выборки установлен ISA 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры тестирования». В данном стандарте используются следующие термины:

- *аудиторская выборка* — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций таким образом, чтобы каждый элемент мог быть отобран для проверки. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка;
- *ошибка* — отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля) или искажение в учете или отчетности (при выполнении проверки по существу). Термин «общая ошибка» относится к степени отклонения от нормального функционирования внутреннего контроля или суммарное искажение в учете или отчетности;
- *аномальная ошибка* — ошибка, которая, за исключением особых случаев, не может произойти повторно и, таким образом, не является репрезентативной для данной генеральной совокупности;
- *генеральная совокупность* — полный набор элементов, из которых аудитор формирует выборочную совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), которые проверяются отдельно;
- *риск, связанный с использованием аудиторской выборки*, — вероятность того, что вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены аналогичные аудиторские процедуры.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

- риск того, что аудитор посчитает внутренний контроль более эффективным, чем он есть в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), или заключит, что существенной ошибки не существует, тогда как в действительности она есть (или существовала бы при аудиторских процедурах проверки по существу). Риск этого типа оказыва-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ст влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

- **риск** того, что аудитор полагает внутренний контроль менее эффективным, чем он есть в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), или заключит, что имеет место существенная ошибка, когда на самом деле ее нет (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу). Риск этого типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны;
- **риск, не связанный с использованием аудиторской выборки** — следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки;
- **элементы выборки** — индивидуальные элементы, составляющие генеральную совокупность;
- **статистическая выборка** — применение любого подхода к выборке при случайном отборе тестируемой совокупности и применении теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки. Подход к выборке, который не соответствует обеим этим характеристикам, считается нестатистическим;
- **стратификация** — процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, стоимостью);
- **допустимая ошибка** — максимальное значение ошибки в генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Согласно ISA 500 аудитор получает аудиторские доказательства посредством выполнения процедур оценки риска, тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу. Применение аудиторской выборки при осуществлении каждого из указанных видов процедур имеет свои особенности.

Как правило, при проведении процедур оценки риска аудитор не прибегает к выборке. Однако оценка рисков может осуществляться одновременно с выполнением тестов средств внутреннего контроля. При тестировании средств внутреннего контроля выборочный метод может быть применен, если имеются аудиторские доказательства того, что эти средства действительно применяются.

При выполнении процедур проверки по существу аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудитор-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ских доказательств верности оценки или нескольких предпосылок по конкретному показателю финансовой отчетности (например, существования дебиторской задолженности) или при осуществлении независимой оценки какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

На риск существенных искажений, который должен быть оценен аудитором, влияют риск, связанный и не связанный с использованием аудиторской выборки. Например, при тестировании средств внутреннего контроля аудитор может не выявить ошибок в отобранной совокупности и прийти к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля является низким, в то время как уровень ошибок в генеральной совокупности в действительности недопустимо высок (риск, связанный с использованием аудиторской выборки), или в отобранной совокупности могут быть ошибки, которые аудитор не смог найти (риск, не связанный с использованием аудиторской выборки).

При проведении тестов средств контроля и при проверках по существу риск, связанный с использованием аудиторской выборки, может быть снижен посредством увеличения объема отбираемой совокупности, а риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, — путем надлежащего контроля планирования аудиторского задания и выполнения работы.

Планируя аудиторские процедуры, аудитор может прибегнуть к сплошной проверке; отбору определенных элементов генеральной совокупности; аудиторской выборке; различным комбинациям указанных выше методов.

Как правило, средства внутреннего контроля не тестируют путем *сплошной проверки*. Отбор всех элементов генеральной совокупности чаще проводится при выполнении детальных тестов. Сплошная проверка обычно целесообразна, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;
- риск существенных искажений высок, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- повторяющиеся расчеты или иные процессы, осуществляемые автоматически, делают сплошную проверку эффективной.

Аудитор может принять решение отобрать *определенные элементы*, например, такие, как:

- элементы с высокой стоимостью;
- ключевые элементы выборки, обладающие какой-либо характеристикой, например, элементы, соответствующие с профессиональным суждением аудитора, особенно

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

подвержены риску или которые ранее были связаны с ошибками;

- элементы, превышающие определенную величину. Аудитор может отобрать такие элементы, чтобы обеспечить проверку большей части общей суммы группы однотипных операций или величины показателя отчетности;
- элементы для получения информации, например, характеризующей особенности деятельности клиента, специфику совершаемых хозяйственных операций, внутренний контроль;
- элементы для проверки осуществления клиентом отдельных контрольных процедур.

Отбор и изучение определенных элементов может обеспечить аудитора искомыми достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами. Однако следует помнить, что этот метод не является аудиторской выборкой, и полученные с помощью такой проверки результаты нельзя распространять на всю генеральную совокупность.

При разработке порядка использования аудиторской выборки аудитор должен учитывать:

- цели проведения проверки;
- совокупность аудиторских процедур, выполнение которых обеспечит достижение поставленных целей наиболее эффективным образом;
- генеральную совокупность, которая должна быть использована для отбора элементов;
- необходимость стратификации генеральной совокупности;
- объем отбираемой совокупности;
- что представляет собой ошибка в анализируемой ситуации;
- предварительную оценку ошибки в генеральной совокупности.

Генеральная совокупность должна быть надлежащей с точки зрения достижения целей выборочной проверки. Кроме того, аудитор должен быть уверен в том, что генеральная совокупность является полной. Например, если аудитор считает необходимым выборочно проверить определенные первичные документы, он должен убедиться в том, что в полученном им файле действительно хранятся все первичные документы.

Генеральную совокупность можно стратифицировать — разделить на подсовкупности элементов, объединенных определенными признаками. Например, при проведении проверки по существу элементы объединяются в страты по стоимости или в зависимости от подверженности искажениям. Каждый элемент генеральной совокупности должен иметь вероятность попасть только в одну страту. Результаты тестирования, проведенного в рамках одной страты, могут быть распространены только на элементы этой страты.

При определении объема отборки элементов из генеральной совокупности аудитору необходимо убедиться в том, что риск, связанный с

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

использованием аудиторской выборки снижен до приемлемой величины. Чем ниже должен быть этот риск, тем больше должна быть отбираемая совокупность. При этом факторов, оказывающих влияние на объем отбираемой совокупности при проведении тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу, приведены в табл. 4.1.

Таблица 4.1. Влияние некоторых факторов на объем отбираемой совокупности

| <i>Фактор</i> | <i>Влияние на объем отбираемой совокупности</i> |
|--|---|
| 1 | 2 |
| <i>Тесты средств внутреннего контроля</i> | |
| Увеличение степени, в которой аудитор намерен в дальнейшем в своей работе полагаться на внутренний контроль клиента | Увеличение |
| Увеличение степени отклонения от установленных правил выполнения контрольных процедур, которую аудитор может принять (увеличение допустимой ошибки) | Уменьшение |
| Увеличение степени отклонения от установленных правил выполнения контрольных процедур, которая имеет место по предположению аудитора | Увеличение |
| Увеличение необходимой степени уверенности аудитора в том, что результаты выборочной проверки реально отражают характеристики генеральной совокупности (снижение риска, связанного с использованием аудиторской выборки) | Увеличение |
| Увеличение количества элементов генеральной совокупности | Практически отсутствует |
| <i>Процедуры проверки по существу</i> | |
| Пересмотр аудиторской оценки риска существенных искажений в сторону его увеличения | Увеличение |
| Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу для подтверждения той же предпосылки | Уменьшение |
| Увеличение необходимой степени уверенности аудитора в том, что результаты выборочной проверки реально отражают характеристики генеральной совокупности (снижение риска, связанного с использованием аудиторской выборки) | Увеличение |

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 4.1

| 1 | 2 |
|---|-------------------------|
| Увеличение общей ошибки, которую аудитор может принять (увеличение допустимой ошибки) | Уменьшение |
| Увеличение общей ошибки, которая имеет место по предположению аудитора | Увеличение |
| Стратификация генеральной совокупности в случаях, когда это уместно | Уменьшение |
| Увеличение количества элементов генеральной совокупности | Практически отсутствует |

В зависимости от ситуации аудитор может использовать статистический или нестатистический подход к выборке. Статистический подход не всегда является наиболее эффективным для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Например, по результатам тестирования средств внутреннего контроля, как правило, важнее проанализировать характер выявленных недостатков, чем с помощью статистических методов экстраполировать их на генеральную совокупность.

Основными методами формирования отбираемой совокупности являются:

- *случайный отбор*, когда используются генератор случайных чисел или таблицы случайных чисел;
- *систематический отбор*, когда для установления интервала выборки количество элементов в генеральной совокупности делится на количество элементов в отбираемой совокупности. Например, если интервал выборки равен пятидесяти, то после определения исходного элемента в пределах первых пятидесяти отбирается каждый пятидесятый элемент выборки. Отбираемая совокупность будет сформирована из случайно отобранных элементов, если исходный элемент будет определен с помощью генератора случайных чисел или таблицы случайных чисел. Кроме того, интервал выборки не должен быть привязан или случайно совпадать с периодичностью проявления какой-либо конкретной характеристики элементов генеральной совокупности;
- *бессистемный отбор*, когда элементы отбираются аудитором без использования какой-либо основы. При использовании этого метода аудитор должен избегать пристрастности и предсказуемости, например, не выбирать постоянно первые и последние записи на странице. Это будет способствовать достижению определенной уверенности в том, что все элементы могут попасть в отбираемую совокупность.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- *отбор элементов блоками* (обычно для тестирования отбираются блок или блоки смежных элементов. Хотя в некоторых обстоятельствах этот метод может быть надлежащей аудиторской процедурой, обычно отбор элементов блоками не используется в аудиторской выборке, поскольку часто элементы, входящие в блок, обладают некоторыми сходными характеристиками, отличными от характеристик прочих элементов генеральной совокупности.

Для достижения цели проверки аудитор должен применить надлежащие аудиторские процедуры к каждому элементу отобранной совокупности. Если к какому-либо элементу в силу его особых характеристик нельзя применить запланированные процедуры, они могут быть выполнены в отношении какого-либо замещающего элемента.

Иногда аудитор не может применить запланированные процедуры к какому-либо элементу, например, при утрате относящейся к нему документации. В этом случае аудитор выполняет процедуры альтернативные. Как правило, если альтернативные аудиторские процедуры не могут быть выполнены, аудитор признает, что элемент искажен.

Аудитор должен проанализировать результаты использования аудиторской выборки, характер и причины возникновения обнаруженных ошибок и их влияние на аудит.

Если ошибки выявляются при проведении тестов средств внутреннего контроля, то аудитору следует рассмотреть непосредственное влияние этих ошибок на финансовую отчетность, проанализировать эффективность системы внутреннего контроля и соотнести запланированный порядок проведения аудита с ее оценкой.

Кроме того, аудитору следует решить, дают ли выполненные тесты средств внутреннего контроля достаточные надлежащие аудиторские доказательства, необходимы ли дополнительные тесты или проведение процедур проверки по существу.

Анализируя выявленные ошибки, аудитор может прийти к выводу, что многие из них имеют общие черты, например относятся к одному типу операций, месту совершения операций или временному периоду. В этом случае аудитор может проверить все элементы, обладающие такими же характеристиками.

Другие ошибки аудитор может посчитать возникшими в связи с некоторыми исключительными событиями, так что такие ошибки не будут репрезентативными для генеральной совокупности. Для того чтобы посчитать ошибку аномальной, аудитор должен получить высокую степень достоверности посредством выполнения дополнительных аудиторских процедур.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Выполняя проверку по существу, аудитор следует экстраполировать величину выявленным ошибок на всю генеральную совокупность и оценить влияние подопытного результата на аудит. Величина, полученная при распространении, сравнивается с допустимой ошибкой, установленной на уровне, меньшем либо соответствующем выбранному аудитором уровню существенности для данной группы операций или остатков по счетам.

Аудиторская оценка ошибок, содержащихся в генеральной совокупности, определяется суммированием результатов распространения репрезентативных ошибок на соответствующие страты генеральной совокупности и аномальных ошибок.

При проведении тестов средств внутреннего контроля экстраполяция ошибок на генеральную совокупность не требуется, поскольку предполагается, что доля ошибок в отбираемой совокупности соответствует доле ошибок в генеральной совокупности.

Результаты выборочной проверки могут подтвердить предполагаемые аудитором характеристики генеральной совокупности или свидетельствовать о необходимости пересмотра аудиторских предположений. При оценке результатов выборочной проверки аудитору необходимо оценить риск, связанный с применением выборочного метода.

Если результаты выборочной проверки показывают, что необходимо пересмотреть предварительную оценку определенной характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству клиента с просьбой проанализировать выявленные ошибки и возможность наличия других ошибок, а также осуществить необходимые корректировки;
- видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов выборочной проверки на содержание отчета аудитора (аудиторского заключения).

4.4. Аудиторские доказательства, касающиеся элементов финансовой отчетности

ISA 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей» конкретизирует порядок получения аудиторских доказательств, касающиеся фактического объема товарно-материальных запасов организации-клиента, ее судебных дел и претензионных разбирательств, оценки долгосрочных инвестиций, раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности.

Как правило, утвержденный руководством организации порядок предусматривает проведение *инвентаризации товарно-материальных запасов* не реже раза в год. Если объем таких запасов существен для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении их

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

существования и состояния, по возможности присутствуя при инвентаризации. Если в случае возникновения непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации на установленную дату, он должен провести подсчет фактически имеющихся в наличии товарно-материальных запасов на другую дату или присутствовать при таком подсчете, а также при необходимости проверить промежуточные операции клиента.

Если присутствие аудитора невозможно в силу таких факторов, как характер товарно-материальных запасов или их местонахождение, то необходимо решить, позволят ли альтернативные процедуры получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства существования и состояния этих запасов. Например, документы по последующей продаже конкретных материальных ценностей, приобретенных до инвентаризации, могут служить источником таких доказательств.

Планируя присутствие на инвентаризации или альтернативные процедуры, аудитор принимает во внимание:

- риски существенных искажений в отношении товарно-материальных запасов;
- характер внутреннего контроля, относящегося к товарно-материальным запасам;
- адекватность установленного порядка проведения инвентаризации;
- время, необходимое для проведения инвентаризации;
- места хранения товарно-материальных запасов;
- необходимость привлечения эксперта.

Если запасы хранятся в нескольких местах, аудитор должен решить, где необходимо его присутствие при проведении инвентаризации. При этом следует учесть существенность запасов и риски существенных искажений.

Аудитору следует ознакомиться с внутренними инструкциями клиента в части:

- предусмотренных конкретных контрольных процедур;
- идентификации объектов незавершенного производства;
- выявления неходовых товарно-материальных запасов, а также объектов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
- учета товарно-материальных запасов, принадлежащих другим лицам (например, на ответственном хранении);
- указаний, регулирующих перемещение товарно-материальных запасов внутри организации-клиента, а также отгрузку и прием ценностей до и после отчетной даты.

Чтобы проверить результаты отгрузки и приема, аудитору следует:

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- наблюдать за осуществлением контрольных процедур работниками организации-клиента;
- проводить контрольные счета, сравнивая данные счетов бухгалтерского учета с результатами инвентаризации.

Как правило, инвентаризация проводится на дату, отличную от отчетной. В этой связи аудитор должен выполнить требуемые аудиторские процедуры, чтобы убедиться в правильности отражения в учете всех изменений в товарно-материальных запасах.

Если запасы находятся на хранении у третьей стороны, аудитору следует получить от нее подтверждение информации о количестве и состоянии этих запасов, оценить существенность запасов, независимость третьей стороны и принять решение о целесообразности:

- наблюдения за инвентаризацией этих запасов или привлечения для этого другого аудитора;
- использования отчета другого аудитора об адекватности внутреннего контроля третьей стороны для того, чтобы убедиться в правильности подсчета и сохранности товарно-материальных запасов;
- изучения документов, хранящихся у третьей стороны.

Поскольку *судебные дела и претензионные разбирательства* могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации-клиента, аудитор должен быть осведомлен о них. К числу процедур, которые необходимо выполнить аудитору для получения необходимой информации, относятся:

- направление запросов руководству;
- изучение протоколов заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, и перепиской с юристами клиента;
- анализ судебных издержек;
- беседы с сотрудниками юридической службы организации и др.

Когда аудитор оценивает риски существенных искажений, связанные с выявленными или предполагаемыми судебными и претензионными разбирательствами, он должен обратиться непосредственно к юристам организации. Такое обращение поможет определить, осведомлено ли руководство о возможных разбирательствах и реалистичны ли его оценки связанных с ними расходов.

Руководство клиента готовит письмо с просьбой к юристам связаться непосредственно с аудитором. Если существует вероятность, что юристы не смогут уделить столько внимания аудиторам, то в письмо включаются:

- перечень судебных и претензионных разбирательств;
- оценка результатов разбирательств и связанных с ними издержек, данная руководством;
- просьба к юристам подтвердить оценку руководства и предоставить аудитору полную копию электронных или печатных разбирательств является неподъемной или неточным.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В некоторых случаях, например, если риск оценен как высокий или существуют разногласия между руководством и юристом, аудитор может посчитать необходимым встретиться с юристами фирмы лично. Такие встречи должны проводиться с разрешения руководства организации-клиента и, желательно, в присутствии его представителей.

Если руководство клиента отказывает аудитору в возможности обратиться к юристам фирмы, то такой факт расценивается как ограничение работы аудитора и, как правило, приводит к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения. Если юристы клиента отказываются ответить аудитору должным образом и отсутствует возможность получить достаточные доказательства посредством альтернативных процедур, аудитор решает вопрос о необходимости расценить это как ограничение объема его работы.

Если сумма *долгосрочных инвестиций* существенна, аудитор должен оценить правильность ее определения и раскрытия. При этом аудитору следует:

- оценить способность организации учитывать данные объекты инвестиций в составе долгосрочных инвестиций в дальнейшем;
- получить от руководства письменное подтверждение намерений сохранить объекты долгосрочных инвестиций;
- сопоставить балансовую стоимость объектов долгосрочных инвестиций с оценкой, которую можно дать на основе биржевых котировок и другой информации. Если такая оценка не превышает балансовую стоимость объектов и возможность возместить стоимость, по которой имущество отражается в учете, неопределенная, аудитор выясняет, были ли сделаны и раскрыты в отчетности необходимые корректировки.

Если *информация по сегментам* существенна для финансовой отчетности клиента, аудитору следует получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства представления и раскрытия такой информации в соответствии с применяемыми принципами и правилами. Аудитор должен обсудить с руководством методы, используемые для формирования информации по сегментам, определить, соответствуют ли эти методы принятым принципам и правилам подготовки финансовой отчетности, и проверить правильность применения этих методов. Аудитору необходимо проанализировать информацию о передаче имущества и осуществлении платежей, распределении активов и расходов между сегментами, в том числе на предмет сопоставимости с данными предыдущих периодов.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

4.5. Использование внешних подтверждений

Внешнее подтверждение — это получение и оценка аудитором аудиторских доказательств, источником которых служат ответы на запросы о предметах, влияющих на предпосылки в финансовой отчетности клиента, направляемые непосредственно третьим лицам.

Аудитор должен определить, необходимо ли внешнее подтверждение для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств определенных предпосылок. При этом аудитору следует принять во внимание оценку риска существенных искажений на уровне предпосылок и то, как другие запланированные аудиторские процедуры могут снизить риск.

Внешние подтверждения могут, в частности, использоваться в отношении:

- условий договоров организации-клиента с третьими сторонами;
- сальдо на банковских счетах;
- сальдо на счетах учета дебиторской и кредиторской задолженности;
- запасов, находящихся на складах третьих лиц для дальнейшей переработки или на ответственном хранении.

Надежность внешних подтверждений как источника аудиторских доказательств зависит от аудиторских процедур, выполняемых при составлении запроса, контрольных мероприятий, осуществляемых аудитором при использовании внешнего подтверждения, особенностей респондента и других факторов.

Аудитор может запросить позитивное или негативное внешнее подтверждение. Если требуется *позитивное подтверждение*, респондента просят ответить в любом случае либо выражением согласия с изложенной в запросе информацией, либо посредством предоставления интересующих аудитора данных. Если информация, требующая подтверждения, сразу включена аудитором в запрос, возникает риск того, что отвечающий удостоверит ее правильность, не проверив. Избежать такого риска можно, отправив просьбу о предоставлении информации (бланк для заполнения). Однако в этом случае следует ожидать меньшего количества откликов на запросы.

Негативное подтверждение — ответ респондента лишь в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. При использовании негативного подтверждения следует иметь в виду, что отсутствие откликов не всегда означает согласие — запрос может не дойти до адресата или он может быть проигнорирован. Согласно ISA 505 «Внешние подтверждения» негативные подтверждения могут быть использованы при выполнении следующих условий:

- риск существенных искажений оценен как низкий,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- проверяется значительное количество небольших сальдо по счетам;
- аудитор не ожидает большого количества ошибок;
- у аудитора нет причин предполагать, что респонденты проигнорируют запросы.

Например, если общая дебиторская задолженность состоит из нескольких крупных и значительного количества мелких сальдо, аудитор может запросить положительное подтверждение всех или некоторых крупных сальдо и отрицательное подтверждение выборочного числа мелких сальдо.

Если аудитор считает необходимым прибегнуть к внешнему подтверждению какой-либо информации, а руководство клиента просит этого не делать, аудитор должен оценить обоснованность такой просьбы. В случае согласия аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры, которые обеспечат достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

При решении вопроса об обоснованности просьбы руководства аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и оценить вероятность мошенничества или наличия ошибок. Если аудитор полагает, что просьба руководства необоснованна и ему препятствуют в получении внешнего подтверждения, то данная ситуация расценивается как ограничение работы. В этом случае аудитор должен рассмотреть влияние ограничения его работы на аудиторское заключение.

Надежность аудиторских доказательств, полученных из внешних подтверждений, зависит от компетентности респондентов, их независимости, объективности и их полномочий. Следовательно, аудитору необходимо убедиться в том, что запрос направляется лицу, обладающему всеми необходимыми характеристиками, ответ которого может дать достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Процедура внешнего подтверждения требует контроля аудитора за процессом отбора респондентов, формулирования и отправки запросов, а также получения ответов. Контроль осуществляется для обеспечения независимости внешних подтверждений. Все запросы должны быть направлены надлежащему адресату, отправляться только аудитором и содержать просьбу об ответе непосредственно аудитору. Кроме того, аудитор проверяет, от должных ли отправителей поступили ответы на запросы.

При отсутствии отклика на просьбу о положительном подтверждении аудитор, как правило, обращается к респонденту, чтобы получить ответ. Если ответ получить невозможно, аудитору следует выполнить альтернативные аудиторские процедуры, которые обеспечат аудиторские доказательства, ожидаемые подтверждения.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Необходимо проверить, нет ли каких-либо признаков ненадежности внешних подтверждений. Аудитор может уточнить содержание ответа и источники информации в телефонном разговоре с респондентом, запросить оригинал ответа, если ранее он был получен по факсу или электронной почте. Содержание устных ответов аудитор фиксирует в документах. Если подтверждение значимо для аудита и оно сделано в устной форме, аудитору следует запросить письменный вариант.

Аудитор должен сделать вывод о том, дают ли внешние подтверждения и альтернативные процедуры искомые достаточные надлежащие аудиторские доказательства. При этом он принимает во внимание:

- надежность внешних подтверждений и альтернативных аудиторских процедур;
- количество и характер высказанных респондентами возражений;
- доказательства, полученные при выполнении других аудиторских процедур.

Если возражения свидетельствуют об искажениях учетных записей клиента, аудитор оценивает причины возникновения этих искажений и их существенность. Кроме того, аудитор пересматривает характер, временные рамки и масштаб аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Когда внешние подтверждения и альтернативные процедуры не обеспечивают аудитора требуемыми аудиторскими доказательствами, необходимо проведение дополнительных аудиторских процедур.

4.6. Проверка начальных сальдо при проведении первичного аудита

Начальные сальдо — это остатки на счетах бухгалтерского учета на начало отчетного периода. Начальные сальдо формируются на основе сальдо по счетам на конец предыдущего периода и отражают хозяйственные операции и учетную политику предыдущего периода. Указания по осуществлению проверки начальных сальдо содержатся в ISA 510 «Первичные задания — начальные сальдо». Этот стандарт применяется при первичном аудите и при выявлении условных фактов и обстоятельств, существовавших на начало проверяемого периода.

При проведении первичного аудита аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего периода;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- конечные сальдо предыдущего периода должным образом перенесены на начало текущего периода и, в случае необходимости, правильно сформированы;
- учетная политика применяется последовательно от одного периода к другому, либо внесенные в нее изменения учтены и адекватно раскрыты.

Профессиональное суждение аудитора о достаточных надлежащих аудиторских доказательствах должно быть сформировано на основе анализа следующих аспектов:

- учетной политики организации;
- того, проводился ли аудит финансовой отчетности за предыдущий период и было ли модифицировано аудиторское заключение;
- характера счетов и риска существенных искажений в финансовой отчетности за текущий период;
- существенности начальных сальдо для финансовой отчетности текущего периода.

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором, то текущий аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении начальных сальдо, изучив рабочие документы предшественника (при этом во внимание должны быть приняты независимость и профессиональная компетентность предыдущего аудитора). Особое внимание должно быть уделено факторам, повлекшим модификацию аудиторского заключения в предыдущем периоде. При обращении к предшествующему аудитору следует учесть положения Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ.

Если аудит в предыдущем периоде не проводился или обращение к материалам работы аудитора-предшественника не дало ожидаемых результатов, аудитор должен выполнить другие аудиторские процедуры. Например, погашение в текущем периоде дебиторской и кредиторской задолженности, числившейся в учете на его начало, может дать некоторые аудиторские доказательства ее существования и правильности оценки. В отношении начальных сальдо по товарно-материальным запасам можно провести наблюдение за текущей инвентаризацией, пересчет количества обратно к началу периода и другие процедуры.

Если в результате осуществления всех аудиторских процедур аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении начальных сальдо, аудиторское заключение будет содержать один из следующих вариантов итоговых выводов:

- мнение с оговоркой, например,
«Мы не проводили инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 2011 г., поскольку

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ
[https://](https://право.информ2000.рф)

были назначены аудиторами позднее. Мы не смогли получить необходимые нам данные о товарно-материальных запасах на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением влияния корректировок, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли присутствовать при инвентаризации и проверить начальные saldo по товарно-материальным запасам, финансовая отчетность (дает достоверное и справедливое представление) представляет справедливо во всех существенных отношениях финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X2 г., а также результаты финансово-хозяйственной деятельности и денежные потоки за год, истекший в указанную дату, в соответствии с ...»;

- отказ от выражения мнения;
- если это допускает законодательство, мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения о результатах деятельности организации и безоговорочно положительное мнение относительно финансового состояния на отчетную дату, например, «Мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20X1 г., поскольку мы были назначены аудиторами позднее. Мы не смогли получить необходимые нам данные о товарно-материальных запасах на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

В силу значимости указанных обстоятельств для результатов деятельности компании ABC за год, завершившийся 31 декабря 20X2 г., мы не в состоянии выразить и не выражаем мнение о результатах ее деятельности и денежных потоках за истекший год.

По нашему мнению, баланс (дает достоверное и справедливое представление) представляет справедливо во всех существенных отношениях финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X2 г. в соответствии с ...».

Если начальные saldo содержат искажения, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего года, аудитор должен проинформировать об этом руководство и, с его разрешения, аудитора-предшественника.

Когда результаты искажений начальных saldo не отражены должным образом в учете и не раскрыты в отчетности, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если учетная политика отчетного года не применялась к начальным saldo и изменения в ней не были должным образом отражены и раскрыты, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение за предыдущий год было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на текущий аудит. Если модификация аудиторского заключения за

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

предыдущий год остается уместной, значимой и существенной для текущего периода, аудитор соответственно модифицирует свое аудиторское заключение.

<http://>

4.7. Аудит оценочных значений

Порядок проведения аудиторской проверки оценочных значений установлен ISA 540 «Аудит оценочных значений». *Оценочные значения* — это показатели, значения которых определены приблизительно в силу невозможности получения точных значений. К ним относятся:

- снижение оценки товарно-материальных запасов или дебиторской задолженности до стоимости их возможной реализации;
- амортизационные отчисления;
- накопленный доход;
- отложенные налоги;
- резервы под предстоящие проигрыши судебных дел;
- убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров;
- резервы на выполнение гарантийных обязательств.

Ответственность за формирование оценочных значений, включаемых в финансовую отчетность, несет руководство организации.

Оценочные значения могут определяться на основе как простых, так и более сложных расчетов, выполнение которых может требовать специальных знаний и использования профессионального суждения. Некоторые оценочные значения определяются на постоянной основе, являясь частью непрерывно функционирующей информационной системы организации; другие рассчитываются только на конец отчетного периода. Наличие оценочных значений в финансовой отчетности повышает риск ее существенных искажений.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что оценочные значения приемлемы в сложившихся обстоятельствах и, если это требуется, должным образом раскрыты. Как правило, получить аудиторские доказательства в отношении оценочных значений труднее, чем прочих статей финансовой отчетности. Основой для оценки рисков, связанных с оценочными значениями, служит понимание аудитором деятельности клиента.

При проверке оценочных значений аудитор использует один из следующих методов или их комбинацию:

- обзорную проверку и тестирование процедур, используемых руководством клиента для определения оценочных значений;
- независимую оценку для сравнения с результатами, полученными руководством клиента,

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- изучение последующих событий, которые могут подтвердить приемлемость определенных ранее оценочных значений.

Как правило, обзорная процедура и тестирование процедур, используемых руководством клиента для определения оценочных значений, включают:

- оценку исходной информации и предпосылок, на основе которых были получены оценочные значения;
- проверку правильности выполненных расчетов;
- сравнение оценочных значений, которые были определены в предыдущие периоды, с фактическими показателями за эти периоды (если это возможно);
- анализ процедур утверждения руководством оценочных значений.

Аудитор должен оценить полноту, точность и уместность использования исходных данных. При этом он может изучать как внутреннюю информацию, так и информацию из внешних источников. Кроме того, необходимо убедиться в правильности обработки и подготовки данных к формированию оценочных значений.

Оценивая уместность используемых предпосылок формирования оценочного значения, аудитор, помимо прочего, должен убедиться в том, что они:

- разумны в свете результатов предыдущих периодов;
- не противоречат допущениям, принятым для расчета других оценочных значений;
- согласуются с планами и намерениями руководства клиента.

Аудитору следует убедиться в адекватности и уместности алгоритмов, на основе которых рассчитаны оценочные значения. Для этого необходимо анализировать результаты деятельности организации за предыдущие периоды, отраслевую практику и планы руководства. Если используются сложные расчеты, требующие специальных знаний, может возникнуть необходимость привлечения эксперта.

Характер и объем аудиторских процедур, выполняемых при проверке правильности расчетов, зависят от сложности вычислений величин оценочных значений, оценки средств контроля в части их подготовки и существенности оценочных значений для финансовой отчетности.

Если это возможно, аудитор должен сравнивать оценочные значения, которые были определены в предыдущие периоды, с фактическими, в целях:

- получения аудиторских доказательств в отношении надежности применяемых организацией методов и процедур оценки;
- оценки необходимости применения средств контроля аудитором расчета;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- определения, были ли выявлены, и, если необходимо, должным образом раскрыты расхождения между оценочными значениями и фактическими значениями.

Как правило, существенные оценочные значения проверяются и утверждаются руководством. Аудитор должен убедиться в том, что оценочные значения утверждены руководством необходимого уровня и это подтверждено документами, устанавливающими оценочные значения.

При *независимой оценке* для сравнения с оценочными значениями, полученными руководством клиента, аудитору необходимо проверить исходные данные, допущения и расчеты, лежащие в основе этой оценки.

Операции и события, происшедшие после окончания отчетного периода, но до завершения аудита, могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, определенных руководством клиента. Изучение таких операций и событий в некоторых случаях может избавить аудитора от необходимости проверять процедуры, использованные руководством для определения оценочных значений, а также использовать независимую оценку для сравнения с полученными клиентом показателями.

Аудитору необходимо дать окончательную оценку разумности оценочных значений, представленных в аудируемой финансовой отчетности. Если между аудиторской оценкой, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, включенным в финансовую отчетность, существует расхождение, аудитору следует рассмотреть необходимость корректировок. Если расхождение носит разумный характер, корректировка может не потребоваться. Напротив, если расхождение нельзя признать разумным, аудитор обращается к руководству с просьбой пересмотреть оценочное значение. Если руководство отказывается внести необходимые корректировки, аудитор считает оценочное значение ошибочным и рассматривает его влияние на финансовую вместе с прочими искажениями. Кроме того, аудитору нужно обратить внимание на случаи, когда расхождения по отдельности можно признать разумными, но они имеют одинаковое направление. В целом они могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, поэтому аудитору необходимо рассмотреть их в совокупности.

4.8. Аудит измерения и раскрытия справедливой стоимости

Разные системы принципов и правил подготовки финансовой отчетности могут повлиять на измерение справедливой стоимости. Например, Международный стандарт финансовой от-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

четности 39 «Финансовые интeрeты»: признание и оценка» определяет *справедливую стоимость* как сумму денежных средств, достаточную для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Руководство компании ответственно за разработку и применение порядка определения справедливой стоимости, включающего выбор методов исчисления, существенных допущений, расчет конкретных значений справедливой стоимости и их представление и раскрытие в соответствии с применяемыми принципами подготовки финансовой отчетности. В некоторых случаях определение справедливой стоимости может быть достаточно простым и надежным: например, если компания владеет ценными бумагами, котирующимися на бирже, в качестве их справедливой стоимости принимают их рыночную стоимость. В иных случаях оценка может оказаться более сложной, поскольку связана с неопределенностью будущих событий, что потребует выбора определенных допущений.

Согласно ISA 545 «Аудит измерения и раскрытия справедливой стоимости» аудитор должен получить аудиторские доказательства того, что справедливая стоимость определена и раскрыта в соответствии с применяемыми принципами подготовки финансовой отчетности. Аудитор должен понимать порядок определения справедливой стоимости и относящиеся к нему средства контроля настолько, чтобы оценить риск существенных искажений на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры.

Для достижения необходимого понимания порядка определения справедливой стоимости аудитор должен анализировать:

- отдельные средства контроля, связанные с определением справедливой стоимости;
- опыт и квалификацию лиц, ответственных за определение справедливой стоимости;
- применение информационных технологий;
- виды счетов и операций, участвующих в процессе определения справедливой стоимости (например, основывается ли оценка на показателях, характеризующих текущие, часто повторяющиеся операции или использована информация о необычных операциях);
- использование работы обслуживающих организаций;
- привлечение экспертов;
- существенные допущения, принимаемые при определении справедливой стоимости;
- документацию, подтверждающую использование принятых допущений;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- порядок применения выбранных допущений и их пересмотра;
- своевременность и полноту изменений в средствах контроля и компонентах информационной системы, относящихся к определению справедливой стоимости;
- средства контроля за актуальностью, надежностью исходных данных, используемых при определении справедливой стоимости.

Применяемые организацией принципы подготовки финансовой отчетности могут включать зависимость методов определения, представления и раскрытия справедливой стоимости от намерений руководства в отношении оцениваемого актива или обязательства. В этом случае аудитору следует получить аудиторские доказательства таких намерений посредством направления запросов руководству организации, а также:

- анализа процесса принятия решений в отношении активов или обязательств;
- изучения планов, бюджетов, протоколов и других документов;
- ознакомления с причинами принятия тех или иных решений руководства;
- оценки способности руководства разрабатывать и реализовывать те или иные варианты действий в зависимости от обстоятельств, в том числе выполнять обязательства по заключенным договорам.

Если принципы подготовки финансовой отчетности включают выбор метода определения справедливой стоимости из ряда альтернативных вариантов или если определенный метод не предписан, аудитор должен оценить:

- уместность примененного организацией метода в сложившихся обстоятельствах;
- его соответствие принятым принципам подготовки финансовой отчетности.

Для этого аудитору следует обсудить с руководством причины выбора примененного метода оценки справедливой стоимости, а также определить:

- должным ли образом применены критерии оценки, предусмотренные выбранным методом;
- отвечает ли выбранный метод характеру актива или обязательства, а также принципам подготовки финансовой отчетности;
- уместен ли выбор метода, учитывая особенности деятельности организации, а также отраслевую специфику и прочие внешние факторы.

Если руководство организации не желает применять метод оценки справедливой стоимости, аудитор должен проверить, применяется ли он

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

последовательно, от одного этапа к другому, а также учитывается ли при этом влияние изменения обстоятельств и требований к подготовке финансовой отчетности. Если руководство принимает решение изменить метод определения справедливой стоимости, аудитору необходимо оценить убедительность доводов, представленных руководством в пользу того, что новый метод более уместен.

Аудитор может иметь необходимые знания и навыки для самостоятельного выполнения проверки справедливой стоимости или принять решение о привлечении эксперта для ее оценки. В последнем случае аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что выполненная экспертом работа соответствует целям аудита, и действовать в соответствии с ISA 620 «Использование работы эксперта». Аудитор должен убедиться в том, что метод определения справедливой стоимости, используемый экспертом, не противоречит способам, применяемым руководством, и принятым принципам подготовки финансовой отчетности. Аудитор должен понимать основные допущения и методы, применяемые экспертом, чтобы оценить их уместность и соответствие сложившимся условиям.

В связи с разнообразием существующих методов определения справедливой стоимости аудиторские процедуры ее проверки могут существенно различаться по характеру, объему и срокам выполнения. Например, процедуры проверки по существу могут включать:

- проверку используемых руководством допущений, моделей и исходных данных;
- использование независимой оценки;
- анализ последующих событий для оценки достоверности определенного ранее значения справедливой стоимости.

Как правило, публикуемые рыночные цены служат наилучшим аудиторским доказательством в отношении справедливой стоимости. Однако не все методы ее определения столь просты и наглядны. Проведение более сложных оценок может быть обусловлено характером измеряемого объекта и требованиями применяемых организацией принципов подготовки финансовой отчетности. Сложные методы оценки обычно характеризуются большей неопределенностью результатов, что обуславливается:

- периодом прогнозирования;
- количеством допущений, существенных для формирования оценки;
- более высокой степенью субъективности оценок, связанной с выбором допущений и факторов;
- неопределенностью будущих событий, в отношении которых были приняты допущения;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- меньшим объемом предоставленной информации и большим использованием субъективных оценок.

Проверяя определение и надежность справедливой стоимости, аудитор должен оценить:

- разумность выбранных руководством допущений;
- уместность применяемых моделей;
- значимость и актуальность используемой для оценки информации.

Аудитору необходимо проанализировать, служат ли допущения, принятые руководством, адекватной базой для определения и раскрытия справедливой стоимости в финансовой отчетности. Для того чтобы допущения можно было признать применимыми, они должны быть:

- релевантными. Допущения релевантны, если они позволяют сделать выводы, необходимые для определения справедливой стоимости;
- полными, т.е. учитывать все факторы, которые могут существенно повлиять на выводы;
- надежными. Надежные критерии позволяют произвести оценку, которую можно считать в разумной степени достоверной;
- нейтральными, способствующими формированию выводов, свободных от пристрастности;
- понятными. Эта характеристика необходима для того, чтобы производимая оценка была четкой, а возможность неоднозначной трактовки результатов оценки — сведена к минимуму.

Кроме того, допущения должны быть применимыми не только по отдельности, но и в совокупности.

Принятые руководством допущения должны быть реалистичными и отвечать:

- общей экономической ситуации и условиям, в которых компания ведет свою деятельность;
- планам компании;
- допущениям, принятым в предыдущие периоды, если это необходимо;
- опыту компании, сложившимся ранее обстоятельствам в той степени, в которой их следует учитывать в настоящий момент;
- другой информации, используемой при подготовке финансовой отчетности, например допущениям, принятым для определения оценочных значений помимо справедливой стоимости;
- оценке риска, связанного с будущими денежными потоками.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Если, определяя допущения, руководство использует финансовую информацию, относящуюся к предыдущим периодам (историческую финансовую информацию), аудитор необходимо оценить обоснованность такого использования. В связи с изменением обстоятельств историческая финансовая информация может быть не показателем для будущих периодов.

Аудитор должен составить обзор моделей, применяемых руководством для определения справедливой стоимости, чтобы оценить уместность их использования и разумность принятых допущений. Например, метод дисконтирования денежных потоков может быть неуместен при определении справедливой стоимости вложений в акции создаваемой компании в силу отсутствия на момент оценки доходов, на основании которых можно было бы сделать прогноз.

Аудитор должен проанализировать, насколько точна, полна и релевантна информация, на основе которой оценивается справедливая стоимость, и должным ли образом осуществлена оценка на основе этой информации и принятых допущений. При этом аудиторские процедуры могут включать определение источника используемой информации, пересчет, проверку информации на предмет непротиворечивости и другие.

Для того чтобы подтвердить оценку справедливой стоимости, данную руководством, аудитор может осуществить свою независимую оценку, основываясь на допущениях руководства или приняв собственные.

Аудитору необходимо проанализировать последующие события, т.е. события, произошедшие после отчетной даты, но до даты завершения аудита, чтобы подтвердить достоверность оценки справедливой стоимости. Например, продажа актива вскоре после окончания отчетного периода может предоставить аудиторские доказательства в отношении данной ранее оценки его справедливой стоимости. Однако обстоятельства, сложившиеся после отчетной даты, могут существенно отличаться от существовавших на конец отчетного периода.

Как правило, принципы подготовки финансовой отчетности требуют раскрытия в ней справедливой стоимости, поскольку эта информация важна для формирования мнения о финансовом состоянии компании. Помимо данных, обязательно раскрываемых в финансовой отчетности, руководство может включить в пояснения дополнительную информацию о справедливой стоимости.

Аудитору следует убедиться в том, что информация о справедливой стоимости раскрыта в финансовой отчетности должным образом в соответствии с применяемыми принципами подготовки финансовой отчетности. Если оценка справедливой стоимости проводилась в условиях значительной неопределенности, аудитор дол-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

жен удостовериться, что финансовая отчетность адекватно раскрывает это обстоятельство. Кроме того, должны быть соблюдены требования по представлению в отчетности информации об изменениях в методах оценки справедливой стоимости.

Чтобы сделать окончательный вывод о соответствии определения и раскрытия справедливой стоимости применяемым принципами подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить достаточность и надлежащий характер использованных им аудиторских доказательств, а также непротиворечие этому прочей информации, полученной в ходе аудита.

Аудитор должен получить письменные заявления от руководства, подтверждающие применимость принятых допущений, в том числе заявление о том, что эти допущения отражают намерения и возможности руководства действовать определенным образом. Аудитор может посчитать целесообразным получить другие заявления, например касающиеся применимости используемых руководством методов оценки справедливой стоимости, полноты и правильности раскрытия информации о справедливой стоимости в финансовой отчетности, необходимости корректировки информации о справедливой стоимости в связи с последующими событиями.

В соответствии с ISA 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» аудитор необходимо рассмотреть вопрос об информировании этих лиц о вопросах, связанных с оценкой и раскрытием справедливой стоимости, например, о принятых допущениях, существенности информации о справедливой стоимости для финансовой отчетности в целом и других.

4.9. Аудит операций со связанными сторонами

В соответствии с ISA 550 «Связанные стороны» аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся существования связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между компанией-клиентом и связанными сторонами на финансовую отчетность.

Определение связанных сторон, представленное в ISA 550, заимствовано из Международного стандарта финансовой отчетности 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». *Сторона* является *связанной по отношению к компании*, если:

- 1) она прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников контролирует компанию, контролируется ею или вместе с ней находится под общим контролем; владеет акциями компании, что позволяет ей оказывать значительное влияние на компанию; осуществляет совместный контроль над компанией;

- 2) эта сторона является членом совета директоров компании;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

3) эта сторона — совместная компания, в деятельности которой участвует данная компания;

4) это ключевой управленческий персонал компании или вышестоящей компании;

5) это близкие родственники лиц, упомянутых в пунктах (1) или (4);

6) лица, указанные в пунктах (4) или (5), прямо или косвенно контролируют, совместно контролируют или оказывают значительное влияние на эту компанию; лица, указанные в пунктах (4) или (5), прямо или косвенно владеют значительными пакетами акций этой компании с правом голоса;

7) эта сторона отвечает за вознаграждения, выплачиваемые после окончания трудовой деятельности (планы пенсионного обеспечения, пенсионные фонды) работникам компании или работникам компании — связанной стороны.

Согласно стандарту связанная сторона может быть представлена физическим лицом или компанией.

Операция между связанными сторонами — передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами независимо от взимания платы.

Аудитор должен быть осведомлен о связанных сторонах, поскольку:

- применяемые клиентом принципы подготовки финансовой отчетности могут требовать раскрытия такой информации;
- существование связанных сторон и операции с ними могут повлиять на финансовую отчетность. Например, законодательством может быть предусмотрен особый порядок расчета налогов при совершении операций со связанными сторонами;
- надежность аудиторского доказательства зависит от его источника. Как правило, доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон, считаются более надежными;
- операции со связанными сторонами могут быть мотивированы не обычными деловыми соображениями, а, например, намерением распределить прибыль или осуществить незаконные действия.

Аудитору необходимо запросить у руководства компании-клиента и лиц, наделенных руководящими полномочиями, информацию обо всех связанных сторонах и выполнить следующие аудиторские процедуры:

- просмотреть рабочие документы за предыдущий год, удостоверяющие наличие связанных сторон;
- изучить применяемые компанией процедуры выявления связанных сторон;
- запросить у руководства лиц информацию о наличии у компании связанных сторон,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- изучить списки акционеров, чтобы выявить крупнейших из них, или получить список крупнейших акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров, другие необходимые документы;
- запросить у других аудиторов, участвующих в текущем аудите, или аудиторов-предшественников информацию о наличии у компании связанных сторон;
- изучить декларации по налогу на доходы компании и другие формы налоговой отчетности.

В ходе проверки аудитор может выявить необычные операции, свидетельствующие о наличии *не обнаруженных* ранее связанных сторон, например:

- установление цен, процентных ставок или условий возврата, значительно отличающихся от обычно применяемых;
- операции, мотивы совершения которых не могут быть объяснены обычными деловыми соображениями;
- операции, содержание которых не соответствует форме;
- операции, отраженные в учете необычным образом;
- значительный объем операций с отдельными поставщиками или покупателями;
- операции, не отраженные в учете.

Для выявления операций со связанными сторонами аудитор должен провести:

- детальные тесты отдельных операций и остатков по счетам;
- изучить протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров;
- анализ бухгалтерских записей, характеризующих существенные по масштабам или нетипичные операции, остатки по счетам, особое внимание уделяя операциям, отраженным в учете на конец отчетного периода или незадолго до его завершения;
- изучить гарантии по полученным или предоставленным заемным средствам;
- изучить операции по инвестированию средств, например в совместную деятельность.

Поскольку возможность получить надлежащие аудиторские доказательства в отношении операций со связанными сторонами ограничена, аудитору следует рассмотреть необходимость:

- подтверждения условий и сумм операций со связанными сторонами;
- изучения информации, имеющейся у связанных сторон;
- подтверждения или обсуждения информации с лицами, имеющими отношение к операциям со связанными сторонами (банками, гарантирующими сторонами, юристами и др.).

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Аудитор должен получить письменные заявления руководства компании, касающиеся:

- полноты предоставленной информации о наличии связанных сторон;
- достоверности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности.

Если аудитор не может получить достаточные аудиторские доказательства, касающиеся наличия связанных сторон и операций с ними, или он полагает, что информация о них не нашла должного раскрытия в финансовой отчетности, ему следует должным образом модифицировать аудиторское заключение.

4.10. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность

Согласно ISA 560 «Последующие события» аудитор должен принять во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность проверяемого субъекта и аудиторское заключение. Стандарт относит термин «последующие события» к событиям, имевшим место между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения, и фактам, выявленным после даты аудиторского заключения.

Датой финансовой отчетности считается последнее число последнего отчетного периода, охваченного проверяемой финансовой отчетностью. Как правило, это дата последнего бухгалтерского баланса, входящего в аудируемую финансовую отчетность.

Датой утверждения финансовой отчетности считается дата, на которую уполномоченные лица заявляют о том, что они подготовили полный комплект финансовой отчетности компании и принимают на себя ответственность, связанную с этой отчетностью. В некоторых странах законодательно установлены органы (лица), ответственные за заявление о готовности финансовой отчетности, и сам порядок ее утверждения, в других эти вопросы решаются компаниями самостоятельно. Законодательством может быть предусмотрено обязательное утверждение отчетности общим собранием акционеров перед предоставлением ее пользователям. В этом случае аудитор не нужно ожидать утверждения отчетности акционерами, датой утверждения финансовой отчетности будет считаться дата заявления уполномоченных лиц о ее готовности.

Дата аудиторского заключения — это дата подготовки аудиторского заключения по результатам проведенного аудита финансовой отчетности. Аудиторское заключение не может быть датировано ранее, чем аудиторские доказательства, на основе которых он выражает свое мнение о фи-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

нансовой отчетности. Достаточность надлежащие аудиторские доказательства включают доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности подписан и уполномоченные лица заявили о своей ответственности за нее.

Датой выпуска финансовой отчетности считается дата, на которую аудиторское заключение и проаудированная финансовая отчетность становятся доступными третьим лицам.

ISA 560 содержит ссылку на Международный стандарт финансовой отчетности 10 «События после отчетной даты», раскрывающий порядок отражения в финансовой отчетности событий, происходящих в течение периода, который начинается сразу после отчетной даты и заканчивается на дату утверждения финансовой отчетности. Этот стандарт выделяет два вида таких событий:

- *корректирующие* — события, которые происходят после даты финансовой отчетности, но до даты утверждения финансовой отчетности, дающие подтверждение условиям, которые существовали на дату финансовой отчетности и которые требуют внесения изменений в отчетные показатели;
- *некорректирующие* — события, которые происходят после даты финансовой отчетности, но до даты утверждения финансовой отчетности и указывают на условия, возникшие после даты финансовой отчетности.

Аудитору следует выполнить процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, происшедшие до даты аудиторского заключения, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности, идентифицированы. Это должно быть выполнено как можно ближе к дате аудиторского заключения и обычно включает:

- изучение процедур, используемых руководством для обеспечения уверенности в том, что такие события идентифицированы;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров и заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, проведенных после даты финансовой отчетности, а также направление запросов о повестке и результатах заседаний и собраний, протоколы которых еще не подготовлены;
- изучение последней промежуточной финансовой отчетности и, если это необходимо, бюджетов, прогнозов денежных потоков и других отчетов руководства;
- запросы и повторные более детальные запросы юристам компании о имеющихся судебных исках и претензионных разбирательствах;
- запросы руководству о последующих событиях, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

При этом могут выясняться:

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- текущая оценка показателей, которые ранее были определены на основе предварительных данных;
- появление новых обстоятельств, привлечение заемных средств, заключение гарантийных соглашений;
- совершение сделок купли-продажи активов и запланированы ли такие сделки;
- выпуск новых акций, облигаций, слияние или ликвидация или их планирование;
- случаи конфискации имущества государством, случаи гибели имущества, например от пожаров или наводнений;
- какие-либо изменения, связанные с рисками или условными фактами;
- применение или планирование нетипичных бухгалтерских записей;
- факт или возможность событий, которые ставят под сомнение надлежащий характер применяемой учетной политики.

Если аудитор выявляет события, которые существенно влияют на финансовую отчетность, он должен оценить правильность их отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в финансовой отчетности.

В обязанности аудитора не входит выполнение каких-либо процедур и направление запросов, касающихся проаудированной финансовой отчетности, после даты аудиторского заключения.

После даты аудиторского заключения ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет руководство компании. Если после даты аудиторского заключения и до даты выпуска финансовой отчетности аудитор становится известно о событиях, которые могут оказать существенное влияние на проаудированную отчетность, он должен определить, необходимо ли внести изменения в отчетность, обсудить этот вопрос с руководством и предпринять необходимые действия.

Если руководство корректирует отчетность, аудитор должен выполнить необходимые аудиторские процедуры и подготовить новое аудиторское заключение, которое должно быть датировано не ранее даты утверждения измененной финансовой отчетности. Процедуры, позволяющие подтвердить идентификацию событий, происшедших до даты аудиторского заключения, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности, следует продлить до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство отказывается внести корректировки, в то время как аудитор считает их необходимыми, а аудиторское заключение еще не передано компании-клиенту, аудитор должен выразить

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудиторское заключение уже было передано руководителем полномочиями, о том, что они не должны передавать финансовую отчетность и аудиторское заключение третьим лицам. Если впоследствии отчетность все-таки будет передана пользователям, аудитор должен принять меры, чтобы они не полагались на аудиторское заключение. Характер этих мер будет зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций его юристов.

Если после того, как финансовая отчетность была предоставлена пользователям, аудитору становится известно о фактах, существовавших на дату аудиторского заключения, которые, будь они известны аудитору, могли привести к модификации аудиторского заключения, аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить этот вопрос с руководством компании и предпринять необходимые действия.

Если руководство пересматривает отчетность, аудитор выполняет необходимые аудиторские процедуры, изучает действия, принятые руководством для информирования пользователей о сложившейся ситуации и готовит новое аудиторское заключение. Новое аудиторское заключение должно включать часть, обращающую внимание на примечания к финансовой отчетности, раскрывающие причины пересмотра ранее выпущенной отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой отчетности.

Если руководство не принимает мер по информированию пользователей, ранее получивших финансовую отчетность и аудиторское заключение, о сложившейся ситуации и не пересматривает отчетность, тогда как аудитор считает пересмотр необходимым, аудитор должен уведомить высшее руководство компании о том, что он самостоятельно предпримет действия для того, чтобы пользователи не полагались на аудиторское заключение.

4.11. Проверка применимости допущения непрерывности деятельности

Допущение непрерывности деятельности — это предположение о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерение или необходимость ликвидации, прекращения торговых операций или поиска защиты от кредиторов. Поэтому активы и обязательства организации учитываются исходя из предположения, что они будут использоваться, а обязательства погашаться в обычном порядке.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

При составлении финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать свою деятельность. Согласно Международному стандарту финансовой отчетности 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность должна составляться исходя из допущения непрерывности деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать организацию, или прекратить торговые операции или не имеет реальной возможности не делать этого. В тех случаях, когда руководство осведомлено о существенной неопределенности в отношении дальнейших возможностей организации продолжать свою деятельность, информация о такой неопределенности должна раскрываться в отчетности. Если финансовая отчетность составлена без учета допущения непрерывности, информацию об этом следует раскрыть наряду с разъяснением оснований, используемых для составления финансовой отчетности, а также причин, объясняющих, почему деятельность организации не рассматривается как непрерывная. При оценке приемлемости допущения непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем в течение как минимум двенадцати месяцев с отчетной даты. Если в предшествующих отчетных периодах деятельность организации была рентабельной и это обеспечивало ее доступ к финансовым ресурсам, заключение о приемлемости принципа непрерывности деятельности может быть сделано и без проведения глубокого анализа. В иных случаях, прежде чем сделать вывод о применимости допущения непрерывности, руководству, возможно, потребуется расширить анализ факторов текущей и ожидаемой рентабельности, рассмотреть графики погашения задолженности в сравнении с наличием потенциальных источников дополнительного финансирования.

Могут вызвать сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, в частности, следующие признаки.

Финансовые:

- отрицательная величина чистых активов;
- приближение срока погашения обязательств по кредитам или займам при отсутствии возможности погашения или продления срока;
- необоснованное привлечение краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов;
- изменения в отношениях с кредиторами в сторону ужесточения их требований;
- прогнозируемые или возникающие в предыдущих периодах отрицательные операционные денежные потоки;
- неблагоприятные тенденции в положении организации, характеризующих финансовое состояние;

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- значительные убытки от основной деятельности или существенное уменьшение активов, использование которых обеспечивает приток денежных средств;
- задолженность по дивидендам или прекращение их выплаты;
- неспособность своевременно погашать кредиторскую задолженность;
- неспособность обеспечить финансирование важных инвестиционных проектов.

Операционные:

- увольнение ключевого управленческого персонала без должной его замены;
- потеря основного рынка сбыта, поставщика, лицензии, франшизы;
- дефицит трудовых ресурсов или других факторов производства.

Прочие:

- невыполнение требований законодательства в отношении капитала или других норм законодательных актов;
- наличие судебных исков на рассмотрении, которые могут завершиться решением суда, трудновыполнимым для организации;
- неблагоприятные для организации изменения в законодательстве или политической ситуации.

ISA 570 «Непрерывность деятельности» указывает на обязанность аудитора оценить применимость допущения непрерывности деятельности и определить, есть ли существенная неопределенность возможности организации продолжить свою деятельность, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности. Тем не менее отсутствие в аудиторском заключении каких-либо указаний на неопределенность непрерывности деятельности не следует трактовать как гарантию способности организации продолжать деятельность.

Выполняя процедуры, направленные на достижение понимания деятельности клиента (процедуры оценки риска), аудитору следует выяснять, возникают ли какие-либо события или обстоятельства, обуславливающие *существенную неопределенность* возможности организации продолжать свою деятельность. В ходе аудита следует внимательно изучать все факты, которые могут свидетельствовать о такой неопределенности.

В некоторых случаях к моменту проведения процедур оценки риска аудитор уже имеет предварительную оценку применимости допущения непрерывности деятельности, данную руководством. Если оценки как таковой нет, то аудитор должен спросить руководство о том, как будет применяться допущение и существуют ли

Написание на заказ студенческих и аспирантских

признаки, которые могут вызвать сомнение в его применимости. Кроме того, аудитор может попросить руководство дать такую оценку.

Аудитор должен оценить данную руководством оценку возможности организации продолжать деятельность. При этом следует рассматривать тот же временной период, в отношении которого руководство оценивало применимость допущения непрерывности деятельности. Если руководство анализировало период, составляющий менее двенадцати месяцев после даты финансовой отчетности, аудитор должен попросить руководство экстраполировать оценку на двенадцать месяцев.

Рассматривая оценку, данную руководством, аудитор должен изучать процедуру проведения оценки, выбранные допущения и запланированные действия, а также определить, вся ли значимая информация, которая стала известна аудитору, была принята руководством во внимание.

Аудитор должен запросить руководство, известно ли ему о каких-либо обстоятельствах за пределами двенадцати месяцев после даты финансовой отчетности, которые могут привести к неприменимости допущения непрерывности деятельности.

Аудитор не обязан выполнять какие-либо процедуры, чтобы выявить факторы, ограничивающие возможность организации продолжать свою деятельность, в течение как минимум двенадцати месяцев после даты финансовой отчетности, кроме направления запросов руководству.

Если обнаружены факторы, свидетельствующие о существенной неопределенности в отношении способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, аудитор должен:

- проанализировать планы руководства, обусловленные оценкой применимости допущения неопределенности;
- собрать надлежащие аудиторские доказательства с тем, чтобы подтвердить или опровергнуть наличие существенной неопределенности с учетом планов руководства и других смягчающих ситуацию факторов;
- запросить письменные подтверждения планов руководства.

При этом могут оказаться уместны:

- анализ и обсуждение с руководством прогнозов денежных потоков, прибыли и других значимых показателей;
- анализ и обсуждение последней промежуточной финансовой отчетности;
- изучение условий привлечения заемных средств, случаев нарушения соглашений с заимодавцами;
- изучение протоколов собраний акционеров, заседаний лиц, наделенных правом принятия решений, в которых обсуждались возникающие финансовые трудности;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- направление запросов организации о существовании судебных дел и претензионных разбирательствах;
- проверка наличия и возможности реализации соглашений о финансировании со стороны связанных сторон и третьих лиц;
- изучение намерений руководства относительно невыполненных заказов клиентов;
- изучение последующих событий.

Если анализ денежных потоков важен для оценки будущих событий, аудитору следует:

- оценить эффективность информационной системы организации, в рамках которой формируется такая информация;
- убедиться в уместности принятых допущений;
- сравнить прогнозные показатели, которые определялись в предыдущих периодах, с фактическими;
- сравнить прогнозируемые данные с фактически полученными на момент проведения аудита.

Если руководство правильно применяет допущение непрерывности деятельности, но имеется существенная неопределенность событий и обстоятельств, которые могут привести к сомнению в способности организации продолжать свою деятельность, аудитор должен убедиться, что в финансовой отчетности адекватно раскрыты обстоятельства, обуславливающие такую неопределенность, и планы руководства по реагированию на эти обстоятельства. Если требование по раскрытию такой информации выполнено, аудитор выражает безоговорочно положительное мнение, но модифицирует аудиторское заключение посредством включения в него дополнительного абзаца, привлекающего внимание пользователей к существенной неопределенности, связанной с событиями и обстоятельствами, которые могут негативно повлиять на способность организации продолжать свою деятельность, и пояснениям к финансовой отчетности, описывающим такие события и обстоятельства.

Пример. Абзац, привлекающий внимание пользователей к существенной неопределенности в отношении событий и обстоятельств, которые могут вызвать сомнения в способности организации продолжать свою деятельность

Не изменяя нашего мнения, мы обращаем внимание на примечание X к финансовой отчетности, в котором указано, что в течение 20XX г. компания понесла чистые убытки в размере ZZZ, и на 31 декабря указанного года текущие обязательства компании превысили ее совокупные активы на ZZZ. Эти обстоятельства, описанные в примечании X, указывают на наличие существенной неопре-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ленности, которая может вызвать сомнения в способности компаний непрерывно вести свою деятельность.

В некоторых случаях, например при существенной для финансовой отчетности неопределенности многих факторов, аудитор может посчитать более уместным отказаться от выражения мнения вместо включения дополнительного абзаца.

Если финансовая отчетность *не содержит адекватного раскрытия*, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. При этом аудиторское заключение должно указывать на существенную неопределенность, которая может вызвать сомнения в способности организации непрерывно вести свою деятельность.

Пример. Фрагмент аудиторского заключения с выражением мнения с оговоркой

Срок соглашений о финансировании деятельности компании истек, в то время как ее обязательства должны быть погашены 19 марта 20X1 г. Компании не удалось посредством переговоров изменить условия финансирования, а также изыскать иные его источники. Эта ситуация обуславливает существенную неопределенность, которая может вызвать сомнения в способности компании непрерывно вести свою деятельность. Таким образом, компания может оказаться не в состоянии использовать активы и погашать обязательства в обычном порядке. Финансовая отчетность и пояснения к ней не раскрывают этот факт.

По нашему мнению, за исключением пропуска информации, о которой шла речь в предыдущем абзаце, финансовая отчетность дает достоверное и объективное представление (или представляет справедливо во всех существенных аспектах) о финансовом состоянии компании на 31 декабря 20X0 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за год, завершившийся этой датой, в соответствии с ...

Пример. Фрагмент аудиторского заключения с выражением отрицательного мнения

Срок соглашений о финансировании деятельности компании истек, в то время как ее обязательства должны были быть погашены 31 декабря 20X0 г. Компании не удалось посредством переговоров изменить условия финансирования, а также изыскать иные его источники. Эта ситуация обуславливает существенную неопределенность, которая может вызвать сомнения в способности компании непрерывно вести свою деятельность. Таким образом, компания может оказаться не в состоянии

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

пользовать активы и погашать обязательства в обычном порядке. Финансовая отчетность и пояснения к ней не раскрывают этот факт.

По нашему мнению, в связи с отсутствием в финансовой отчетности информации, о которой шла речь в предыдущем абзаце, указанная отчетность не представляет справедливо (или не даст достоверного и объективного представления) финансовое состояние компании на 31 декабря 20X0 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с ...

Если, по мнению аудитора, организация *не сможет непрерывно продолжать свою деятельность*, а финансовая отчетность подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности, аудитор, вне зависимости от того, раскрыта ли в отчетности необходимая информация, должен выразить отрицательное мнение. Если руководство признает, что использование допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности было неправомерным, отчетность должна быть подготовлена в порядке, предусмотренном для таких случаев. Если после выполнения требуемых процедур аудитор сочтет этот порядок уместным, а его применение — правильным, он может выразить безоговорочно положительное мнение. При этом аудитор может посчитать необходимым включить в аудиторское заключение дополнительный абзац, привлекающий внимание пользователей к ситуации и особому порядку подготовки финансовой отчетности.

Если руководство отказывается по просьбе аудитора дать оценку способности организации непрерывно продолжать свою деятельность или распространить эту оценку на более длительный период, аудитор должен определить, является ли это ограничением его работы и есть ли необходимость соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

4.12. Заявления руководства аудируемой организации

В ходе аудита руководство компании-клиента делает аудитору ряд заявлений как по собственной инициативе, так и в ответ на направляемые аудитором запросы. Порядок использования заявлений руководства при проведении аудиторской проверки раскрыт в ISA 580 «Заявления руководства».

Заявления и разъяснения руководства могут быть представлены в письменной форме или устно. Как правило, аудиторы ограничивают запросы письменными заявлениями руководства, представляющими существенными для финансовой отчетности.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Если сделанные руководством заявления касаются вопросов, существенных для аудируемой финансовой отчетности, то аудитору следует:

- предпринять поиск аудиторских доказательств, подтверждающих такие заявления;
- оценить разумность заявлений, определить, не противоречат ли они другим аудиторским доказательствам, в том числе другим сделанным заявлениям;
- решить, можно ли считать лиц, сделавших заявления, достаточно информированными в вопросах, которых касаются заявления.

Если заявления, сделанные руководством, противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитору следует проанализировать обстоятельства и, при необходимости, пересмотреть свою оценку надежности других заявлений руководства.

Заявления руководства не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые могут быть доступны аудитору.

В некоторых случаях заявления руководства могут быть единственными аудиторскими доказательствами (например, в отношении намерений компании сохранять определенные вложения в течение длительного периода). Тогда аудитор запрашивает письменные заявления.

Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для финансовой отчетности, кроме заявлений руководства, в то время как есть основания полагать, что такие доказательства существуют, это обстоятельство считается ограничением объема аудита.

Аудитор должен получить письменные заявления руководства по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим способом не представляется возможным.

ISA 580 обязывает аудитора получить аудиторские доказательства того, что руководство организации-клиента утвердило финансовую отчетность и признает свою ответственность за ее достоверное представление в соответствии с применимыми принципами подготовки отчетности. Такие доказательства могут быть получены из протоколов заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, письменных заявлений руководства или подписанных экземпляров финансовой отчетности.

Аудитор должен получить письменные заявления руководства о том, что оно:

- признает свою ответственность за создание и функционирование средств внутреннего контроля, направленных на предотвращение и выявление ошибок;
- считает несправленными искажения, выявленные аудитором, несущественными как по отдельности, так и в совокупности

Написание на заказ студенческих и аспирантских

для финансовой отчетности в целом. Перечень таких искажений должен быть частью письменного заявления.

Обычно аудитор отражает в своих документах доказательства получения заявлений руководства, а именно приобщает к ним материалы, полученные в письменном виде, или описывает содержание устных заявлений.

Письменные заявления руководства могут быть представлены в виде:

- письма-представления руководства;
- письма, подготовленного аудитором, отражающего понимание аудитора позиции руководства по определенным вопросам, заверенного руководством организации;
- протоколов заседаний совета директоров или иных органов управления организацией, подписанных экземпляров финансовой отчетности.

Письмо-представление руководства адресуется аудитору. Как правило, на нем проставляется та же дата, что и дата аудиторского заключения. Те не менее письма-представления по отдельным вопросам могут быть получены как во время аудита, так и после его окончания. Письмо-представление обычно подписывается руководством, несущим основную ответственность за деятельность организации, в том числе ее финансовый аспект: в основном это генеральный директор и финансовый директор. В некоторых случаях аудитору могут потребоваться письма-представления от других лиц, занимающих руководящие должности.

Пример. Письмо-представление руководства организации

(Бланк организации)

(Аудитору)

(Дата)

Настоящее письмо-представление направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой отчетности компании ABC за год, заканчивающийся 31 декабря 20XX г., имеющим целью выразить мнение о том, дает ли финансовая отчетность достоверное и объективное представление (или представляет ли справедливо во всех существенных аспектах) о финансовом состоянии компании ABC на 31 декабря 20XX г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за год, завершившийся этой датой, в соответствии с ...

Мы признаем нашу ответственность за достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с ...

На основе проведенной проверки мы подтверждаем свое понимание раскрытых ниже вопросов мы подтвердим сле-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

дующие заявления (далее приводятся заявления по определенному кругу вопросов):

- не было допущено нарушений должностными лицами компании, ответственными за внутренний контроль; не было нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- мы предоставили Вам доступ ко всем бухгалтерским и прочим документам, а также протоколам собраний акционеров и заседаний совета директоров, проведенных ...;
- мы подтверждаем полноту информации о наличии связанных сторон;
- финансовая отчетность не содержит существенных искажений, в том числе пропусков информации;
- компания выполнила все договорные обязательства, невыполнение которых могло бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность; не было случаев невыполнения требований регулирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность;
- должным образом были отражены в бухгалтерском учете и, при необходимости, раскрыты в финансовой отчетности наличие связанных сторон и операции с ними; убытки по договорам купли-продажи; соглашения о продаже активов с обратным выкупом; активы, находящиеся в залоге;
- мы не имеем намерений, которые могли бы существенно изменить стоимость или классификацию активов и обязательств, представленных в финансовой отчетности;
- мы не имеем планов прекращения выпуска какой-либо продукции, а также намерений, реализация которых может привести к возникновению излишков запасов или их устареванию, стоимость запасов, по которой они отражены в отчетности, не превышает чистую стоимость их реализации;
- компания обладает правом собственности на все активы. Не существует прав удержания имущества компании за долги, за исключением указанных в примечании X к финансовой отчетности;
- мы должным образом отразили в учете и раскрыли в отчетности все фактические и условные обязательства, а также указали в примечании X к финансовой отчетности все гарантии, предоставленные нами третьим лицам;
- за исключением событий, описанных в примечании X к финансовой отчетности, не было никаких событий после отчетной даты, которые потребовали бы корректировок или раскрытия в финансовой отчетности или пояснениях к ней;
- иск компании XYZ был удовлетворен путем выплаты, в общей сумме составившей XXX, что должным образом отражено нами в отчетности. Не существует и не предвидится никаких претензий к компании, связанных с судебными разбирательствами,

Разработка электронных библиотек
124
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- не существует никаких официальных или неофициальных соглашений о неснижаемых остатках на расчетных или иных счетах. Компания не имеет обязательств об открытии кредитных линий, за исключением тех, что указаны в примечании X к финансовой отчетности;
- мы надлежащим образом отразили в учете и раскрыли в отчетности все соглашения о выкупе собственных акций, а также резервы для реализации этих соглашений и прочих операций.

Генеральный директор

Финансовый директор

Если руководство отказывается сделать заявления, в то время как аудитор считает это необходимым, ситуация расценивается как ограничение объема аудита. В этом случае аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, а также еще раз оценить надежность ранее полученных заявлений и определить, окажет ли отказ руководства какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

4.13. Использование работы другого аудитора

Главным аудитором считается аудитор, отвечающий за подготовку аудиторского заключения по финансовой отчетности экономического субъекта, которая включает финансовую информацию одного или нескольких компонентов, аудит которых проводит другой аудитор.

Другой аудитор — это аудитор, не являющийся главным, несущий ответственность за составление аудиторского заключения по финансовой отчетности компонента, включающейся в финансовую отчетность, заключение по которой дает главный аудитор.

Компонент — это дочерняя организация, филиал, подразделение или иной субъект, финансовая информация которого включается в отчетность организации, аудит которой проводит главный аудитор.

Если главный аудитор, проводящий аудит организации в целом, использует работу другого аудитора, аудирующего компонент, он должен определить, как работа другого аудитора может повлиять на аудиторскую проверку. Процедуры, которые в данном случае должны быть выполнены главным и другим аудиторами, описаны в ISA 600 «Использование работы другого аудитора». Этот стандарт не применяется, если:

- два или более аудиторов совместно проводят аудит организации;
- происходит передача дел новому аудитору.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- главный аудитор считает, что финансовая отчетность компонента не существенна для финансовой отчетности организации в целом. Тем не менее ISA 600 применяется, если финансовая отчетность компонентов, не существенная по отдельности, признана существенной в совокупности.

Аудитору следует определить, достаточно ли его участие в аудите, чтобы считаться главным аудитором. Для этого он должен принять во внимание:

- существенность части финансовой отчетности, которую он аудирует;
- свои знания о деятельности компонентов;
- риск существенных искажений финансовой отчетности компонентов, аудит которых проводит другой аудитор, и другие факторы.

Планируя аудит, главный аудитор должен учесть компетентность другого аудитора в вопросах, связанных с выполнением его задания. Главный аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства того, что работа другого аудитора в рамках выполнения конкретного задания соответствует целям главного аудитора.

Главному аудитору следует информировать другого аудитора:

- о требовании независимости в отношении компонента и организации в целом. Одновременно необходимо запросить письменное подтверждение соблюдения этого требования;
- об использовании результатов работы другого аудитора, в том числе его заключения (отчета). На начальной стадии планирования аудита главному аудитору необходимо договориться с другим аудитором о координации их работы;
- об областях, требующих особого рассмотрения, методах выявления внутрифирменных операций, которые должны раскрываться, графике проведения аудита;
- о требованиях к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, осуществлению аудита. От другого аудитора необходимо получить письменное подтверждение, что данные требования им учтены.

Кроме того, главный аудитор может обсудить с другим аудитором проводимые аудиторские процедуры, ознакомиться с его рабочими документами. Все значимые факты, выявленные другим аудитором, должны быть приняты во внимание. Главный аудитор может счесть целесообразным провести дополнительные тесты бухгалтерских записей и финансовой отчетности компонента.

Главный аудитор должен отразить в рабочих документах информацию о том, как он планирует аудит своего компонента аудиторами, насколько эти компоненты существенны для финансовой

Написание на заказ студенческих и аспирантских

отчетности организации в целом. Связать других аудиторов, описать выполненные процедуры и привести сделанные выводы.

Другой аудитор, зная, в каких целях будет использована его работа, должен сотрудничать с главным аудитором. В частности, другой аудитор должен проинформировать главного аудитора о тех этапах своей работы, которые не могут быть выполнены должным образом. Точно так же в соответствии с правовыми и профессиональными нормами главному аудитору следует сообщать другому аудитору информацию, которая может значительно повлиять на работу другого аудитора.

Если главный аудитор приходит к выводу о том, что работа другого аудитора не может быть использована и главный аудитор не имеет возможности выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонента, он выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения в связи с ограничением объема аудита.

Если другой аудитор намерен составить или составил модифицированное аудиторское заключение, главный аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по финансовой отчетности организации в целом.

В некоторых странах главному аудитору законодательно разрешено формировать мнение о финансовой отчетности, опираясь исключительно на аудиторские заключения других аудиторов, проводивших аудит компонентов. В таких ситуациях в аудиторском заключении главного аудитора должен быть четко раскрыт этот факт и значимость той части финансовой отчетности, аудит которой проводили другие аудиторы.

4.14. Анализ работы внутренних аудиторов в процессе внешнего аудита

Аудит, проводящий внешнюю аудиторскую проверку, должен проанализировать работу внутреннего аудита и оценить ее влияние на аудит. ISA 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» относит термин «внутренний аудит» к оценочной деятельности, которая ведется в организации и в том числе включает оценку эффективности внутреннего контроля.

Объем и задачи внутреннего аудита в разных организациях могут отличаться, что обуславливается разными размерами и особенностями структуры субъекта, а также требованиями руководства. Как правило, внутренний аудит включает:

- мониторинг внутреннего контроля;
- анализ финансовой отчетности, включая проверку источников, порядка измерения, классификации и

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

составления отчетов по этой информации, детальное тестирование отдельных операций, счетов и процедур;

- проверку эффективности совершаемых операций, в том числе нефинансовый контроль за деятельностью организации;
- обзорные проверки соблюдения требований законодательства, а также выполнения решений руководства.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством организации, их перечень может быть обширен. Внешний аудитор имеет цель определить, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения. Тем не менее внутренние и внешние аудиторы могут прибегать к одним и тем же методам проверки, и некоторые результаты работы внутренних аудиторов могут быть полезны для внешнего.

Внешний аудитор должен достичь понимания работы внутреннего аудита, чтобы оценить риск существенных искажений и разработать дальнейшие аудиторские процедуры. Кроме того, аудитор должен оценить работу внутреннего аудита, если он полагает, что она может повлиять на аудит. При этом во внимание должны приниматься:

- организационный статус службы внутреннего аудита. В идеальном варианте служба внутреннего аудита должна быть подотчетна только высшему руководству. Любые ограничения, налагаемые на внутренних аудиторов руководством, должны быть тщательно проанализированы. В частности, внутренние аудиторы должны иметь право свободно общаться с внешним аудитором;
- функции службы внутреннего аудита. Внешнему аудитору также следует выяснить, выполняются ли руководством рекомендации внутренних аудиторов и есть ли тому подтверждение;
- техническая компетентность, т.е. обладают ли внутренние аудиторы необходимыми техническими навыками и профессионализмом. Внешний аудитор может ознакомиться с порядком найма внутренних аудиторов, проведения повышения их квалификации;
- профессиональная тщательность. Внешний аудитор должен проверять, должным ли образом планируется, контролируется и документируется внутренний аудит.

Если внешний аудитор намерен использовать работу внутренних аудиторов, целесообразно ознакомиться с планом внутреннего аудита, а также согласовать сроки выполнения процедур, уровни существенности, способы отбора совокупностей для тестирования, порядок документирования результатов, существенных процедур и другие значимые аспекты.

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Наиболее эффективный способ организовать периодический обмен информацией с внутренними аудиторами в течение всего срока проведения аудита. Внешний аудитор должен иметь право доступа к важным для него отчетам внутренних аудиторов и должен быть информирован о всех аспектах, которые могут повлиять на его работу, ставших известными внутренним аудиторам. Обычно внешний аудитор также сообщает внутренним аудиторам информацию, имеющую существенное значение для их работы.

Если внешний аудитор намерен использовать результаты конкретной работы внутреннего аудита, ему следует оценить эту работу и выполнить аудиторские процедуры для подтверждения ее надлежащего характера для целей внешнего аудита. При этом, как правило, выясняется:

- выполнялась ли работа лицами, обладающими необходимыми техническими навыками и уровнем профессионализма, контролировалась ли должным образом работа ассистентов;
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основе которых можно сделать выводы;
- соответствуют ли сделанные выводы сложившимся обстоятельствам, основаны ли подготовленные отчеты на сделанных выводах;
- должным ли образом внутренними аудиторами раскрыты все необычные факты.

Характер и объем аудиторских процедур, которые должны быть выполнены внешним аудитором в отношении результатов конкретной работы внутреннего аудита, определяются в зависимости от оценки риска существенных искажений, предварительной оценки работы внутреннего аудита и оценки результатов конкретной работы. Такие процедуры могут включать повторное тестирование элементов, уже проверенных внутренними аудиторами, тестирование аналогичных элементов, а также обзорную проверку работы внутренних аудиторов.

Результаты оценки конкретной работы внутреннего аудита и выполненные в отношении нее процедуры должны быть описаны в рабочих документах аудитора.

4.15. Использование аудитором работы эксперта

Образование и опыт дают аудитору возможность получать общее представление о бизнесе клиентов, однако он не обязан обладать знаниями, которые имеют лица, получившие специальную подготовку, например инженеры или актуарии. В ходе проверки аудиторы могут потребоваться аудиторские доказательства в виде заключений или отчетов таких специалистов, как инженеры. Примерами таких случаев могут быть:

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- оценка определенных видов активов — земли, зданий, машин и оборудования, предметов искусства, драгоценных камней;
- определение количества или состояния активов, например, отвалы горных пород, запасы нефти, оценка срока полезного использования оборудования;
- определение стоимостных показателей с помощью специальных приемов;
- оценка выполненных этапов незавершенных работ;
- толкование нормативных документов.

В соответствии с ISA 620 «Использование работы эксперта» *эксперт* — это физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Экспертом также может быть и фирма.

Эксперт может быть привлечен на договорной основе организацией или аудитором или быть сотрудником организации или аудиторской фирмы, проводящей аудит этой организации.

Решая вопрос о необходимости привлечения эксперта, аудитор принимает во внимание:

- опыт и знания аудиторов рабочей группы по рассматриваемому вопросу;
- риск существенных искажений, обусловленный характером, сложностью и существенностью вопроса;
- количество и качество других аудиторских доказательств, которые он намерен получить.

Планируя привлечение эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность. При этом учитываются:

- наличие квалификационного аттестата, лицензии, членство в профессиональном объединении;
- опыт и репутация эксперта в той области, которая интересует аудитора в силу необходимости получения аудиторских доказательств.

Если аудитор использует работу эксперта — сотрудника аудиторской фирмы, он может полагаться на действующий в ней порядок найма и повышения квалификации персонала, обеспечивающий определенный уровень качества его работы. При этом нет необходимости оценивать компетентность эксперта в каждом случае его привлечения.

Аудитору необходимо оценить объективность эксперта. Риск необъективности эксперта повышается, если эксперт является сотрудником аудируемой организации или иным образом зависит от аудируемой организации (например, является ее инвестором).

Если у аудитора есть сомнения относительно объективности или объективности эксперта, он должен обсудить это с руководством и

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

определить, могут ли быть получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении результатов работы эксперта. Аудитор может выпустить дополнительные аудиторские процедуры или обратиться к другому эксперту.

Аудитору следует получить достаточные надлежащие доказательства того, что объем работы эксперта — надлежащий для целей аудита. Такие доказательства, как правило, содержатся в инструкции, направляемой организацией эксперту, включающей указания на:

- цели и объем работы эксперта;
- круг вопросов, которые аудитор ожидает найти освещенными в отчете эксперта;
- намерения аудитора в отношении результатов работы эксперта, включая сообщение третьим лицам имени (наименования) эксперта и раскрытия степени его участия;
- доступность эксперту записей и файлов;
- характер отношений эксперта с организацией;
- конфиденциальность информации организации;
- допущения и методы, которые будут использованы экспертом, их последовательное применение от одного периода к другому.

Если в инструкции данные аспекты четко не раскрыты, аудитору следует обратиться за разъяснениями непосредственно к эксперту.

Аудитор должен оценить целесообразность участия эксперта в обсуждении рабочей группой аудиторов подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям.

Аудитор должен оценить работу эксперта как аудиторское доказательство в отношении определенной предпосылки. Такая оценка требует:

- проверки правильности отражения указанных экспертом фактов в финансовой отчетности или подтверждения этими фактами предпосылки;
- анализа исходных данных, использованных экспертом;
- рассмотрения допущений и методов, которые использовались экспертом, последовательности их применения от одного периода к другому;
- анализа итогов работы эксперта в свете общего представления аудитора о бизнесе организации-клиента и результатов выполнения других аудиторских процедур.

Если результаты экспертизы не дали аудитору достаточных надлежащих аудиторских доказательств или они противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитору следует предпринять необходимые действия, которые могут включать обсуждение ситуации с уполномоченным представителем организации-клиента и рассмотрение

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

дополнительных аудиторских процедур, приглашение другого эксперта или модификацию аудиторского заключения.

Если аудитор составляет модифицированное аудиторское заключение, оно не должно содержать ссылок на работу эксперта, так как это может быть неправильно истолковано пользователями как оговорка или указание на разделение ответственности.

Если, приняв во внимание результаты работы эксперта, аудитор намерен составить модифицированное аудиторское заключение, то в некоторых ситуациях может быть целесообразно для четкого раскрытия причин модификации с согласия эксперта указать на его работу, включая его имя (наименование, если это организация) и степень участия.

4.16. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности

Искажения финансовой отчетности могут быть следствием мошенничества или ошибок. Согласно ISA 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» *ошибками* следует считать непреднамеренные искажения финансовой отчетности, в том числе пропуск сумм или показателей отчетности, например:

- ошибки в сборе и обработке информации, на основе которой составляется финансовая отчетность;
- ошибки в определении оценочных значений вследствие неверной интерпретации фактов или их упущения;
- неверное применение принципов учета, касающихся признания, измерения, классификации, представления и раскрытия фактов хозяйственной деятельности.

Мошенничеством считаются преднамеренные действия или бездействие одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, наделенных руководящими полномочиями, работников, третьих лиц, жульнические и направленные на извлечение незаконных выгод.

Преднамеренные искажения могут быть двух типов:

- мошенническое составление финансовой отчетности;
- незаконное присвоение активов.

Мошенническое составление финансовой отчетности имеет цель ввести в заблуждение пользователей, оно может быть выражено в:

- фальсификации учетных записей и других документов, на основе которых составляется финансовая отчетность;
- неверном представлении или намеренном искажении информации о событиях, операциях в финансовой отчетности;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- преднамеренном нарушении принципов бухгалтерского учета, касающихся определения сумм, классификации, представления и раскрытия

Незаконное присвоение активов организации — кража ее имущества, — как правило, сопровождается фальсификацией записей и документов с целью скрыть пропажу.

Необходимо помнить, что риск необнаружения существенных искажений, обусловленных мошенничеством, выше, чем риск обнаружения таких искажений, вызванных допущенными ошибками. Кроме того, выявить случаи мошенничества руководства более трудно, чем обнаружить мошенничество работников, не занимающих руководящие должности.

Основную ответственность за недопущение и обнаружение мошенничества несут лица, наделенные руководящими полномочиями, и руководство организации. Степень их ответственности определяется с учетом требований законодательства страны и организационной структуры субъекта. Лица, наделенные руководящими полномочиями, должны отвечать за существование и функционирование внутреннего контроля, обеспечивающего разумную уверенность в достоверности финансовой отчетности, эффективности деятельности и соблюдения требований регулирующих документов. Руководство ответственно за создание контрольной среды, а также проведение политики и процедур, обеспечивающих упорядоченное и эффективное ведение деятельности. В частности, в обязанности руководства вменяется внедрение и поддержание функционирования средств контроля за подготовкой финансовой отчетности, которая давала бы достоверное и справедливое представление о деятельности организации в соответствии с применяемыми принципами подготовки финансовой отчетности, и риском, который мог бы привести к существенным искажениям отчетности.

Аудитор должен обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность свободна от существенных искажений, вызванных как ошибками, так и мошенничеством. От аудитора не следует требовать обеспечения абсолютной уверенности в том, что все существенные искажения выявлены. Если впоследствии обнаруживаются существенные искажения отчетности, связанные с мошенничеством, это само по себе не говорит о нарушении требований Международных стандартов аудита. Их соблюдение подтверждает выполнение в ходе аудита уместных процедур, получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств и формирование разумных выводов в заключении, основанных на результатах оценки аудиторских доказательств.

При проведении аудиторской командой обсуждения подверженности финансовым рискам, ответственность за выявление существенных искажений особое внимание должно быть уделено возмож-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ным искажениям вследствие мошенничества. В ходе обсуждения, в частности, рассматриваются следующие вопросы:

- возможные способы мошеннического составления отчетности, присвоения активов и сокрытия этих действий;
- обстоятельства, которые могут свидетельствовать об извлечении руководством незаконных выгод и фальсификации отчетных показателей;
- внутренние и внешние факторы, которые могут способствовать мошенничеству;
- контроль руководства над персоналом, имеющим доступ к денежным средствам и другим активам, которые легко присвоить;
- перечень аудиторских процедур, которые следует выполнить в связи с подверженностью финансовой отчетности существенным искажениям из-за мошенничества.

Выполняя оценку риска, аудитор должен:

- сделать запросы лицам, наделенным руководящими полномочиями, руководству или иным уполномоченным лицам, чтобы получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор за действиями руководства по выявлению и реагированию на риски, связанные с мошенничеством, и соответствующими средствами внутреннего контроля;
- определить наличие риска мошенничества;
- выяснить, можно ли считать необычными или нелогичными зависимости, выявленные по результатам выполнения аналитических процедур;
- рассмотреть другую информацию, которая может быть полезна для выявления риска существенных искажений вследствие мошенничества.

Аудитору следует сделать запросы руководству, чтобы выяснить:

- оценку руководством риска существенных искажений отчетности вследствие мошенничества;
- характер применяемых руководством средств выявления и реагирования на риск мошенничества;
- порядок информирования руководством лиц, наделенных руководящими полномочиями, о применяемых средствах выявления и реагирования на риск мошенничества;
- порядок информирования руководством работников о существующих традициях ведения дел и профессиональной этике.

Аудитор должен направить лицам, наделенным руководящими полномочиями, руководству и внутренним аудиторам запросы о том, известны ли им случаи мошенничества или свидетельствующие о мошенничестве. Кроме того, такие запросы может быть целесообразно на-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

править юристконсульту организации, работникам, участвующим в инициировании, совершении и учете сложных или нетипичных операций, работникам, выполняющим контрольные функции.

В процессе достижения понимания деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется, аудитор должен определить наличие **факторов риска мошенничества** — событий или обстоятельств, которые свидетельствуют о наличии стимула к совершению мошенничества или определенного давления, которое может привести к таким действиям.

К факторам риска *мошеннического составления финансовой отчетности*, в частности, относятся следующие.

1. Факторы, свидетельствующие о побуждении к совершению мошеннических действий, и факторы, свидетельствующие об определенном давлении, которое может привести:

- к угрозе финансовой устойчивости и прибыльности деятельности организации, например, в связи с высокой конкуренцией, перенасыщенностью рынка, сопровождающимися снижением прибыли; сложностями, связанными с быстрыми переменами в технологии, моральным устареванием продукции, изменениями процентных ставок; снижением спроса и участвовавшими банкротствами в отрасли; убытками от основной деятельности, которые могут привести к угрозе банкротства организации, лишения ее имущества или ее поглощению; постоянными отрицательными денежными потоками по основной деятельности; изменениями в законодательстве и других регулирующих документах. Кроме того, факторами, свидетельствующими о такой угрозе, могут быть быстрый рост или необычно высокая прибыльность, особенно в сравнении с другими компаниями в отрасли;
- к сильному давлению на руководство в связи с необходимостью удовлетворить требования или ожидания третьих сторон, например, создание руководством у пользователей неверного представления о тенденциях и доходности бизнеса посредством представления в отчетах чрезмерно оптимистичной картины деятельности организации; необходимость получить дополнительные средства путем привлечения кредитов и займов или эмиссии акций, чтобы оставаться конкурентоспособными; неспособность удовлетворить биржевые требования, соблюсти условия возврата долга или иные обязательства перед кредиторами; значительный негативный эффект от раскрытия в отчетности неудовлетворительных результатов сделок, реализация которых приостановлена;
- к тому, что **Разработка электронных библиотек** или лиц, наделенных руководящими полномочиями, может

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

оказаться под угрозой в связи с неудовлетворительными результатами деятельности организации, например, большая часть доходов руководителя состоит из премий, опционов на акции и других материальных поощрений, размер которых зависит от того, насколько успешно организация достигает неоправданно жестко поставленных целей в отношении стоимости акций, финансовых результатов, финансового состояния и денежных потоков; руководство или лица, наделенные руководящими полномочиями, выступают в качестве гарантов в отношении организации;

- к оказанию на руководство или прочих работников организации лицами, наделенными руководящими полномочиями, давления в связи с необходимостью достичь определенных результатов деятельности.
2. Факторы, свидетельствующие о существовании возможности совершения мошенничества:
- характер отрасли или деятельности организации не исключает возможности мошеннического составления отчетности — совершение значительного количества операций со связанными сторонами на условиях, отличающихся от обычных; совершение операций со связанными сторонами, аудит которых не проводится или проводится другим аудитором; доминирующее положение организации в определенном секторе рынка, позволяющее диктовать условия поставщикам или покупателям; информация об активах, обязательствах, доходах или расходах формируется в большей степени на основе субъективного суждения, и подтвердить данные оценочные значения затруднительно; существенные необычные или сложные операции, вызывающие вопросы о соответствии формы содержанию, особенно завершённые к концу отчетного периода; привлечение посредников без веских на то причин; значительные суммы на банковских счетах или большие объемы операций с дочерними организациями и филиалами в зонах с льготным налогообложением;
 - неэффективный надзор со стороны руководства — доминирующее положение в руководстве одного человека или группы лиц, отсутствие компенсирующих средств контроля; отсутствие надлежащего надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, за внутренним контролем и процессом подготовки финансовой отчетности;
 - сложная или нестабильная структура управления организацией, что может выражаться в недостаточности и неэффективности мониторинга внутреннего контроля, в том числе контроля за средствами автоматизации и процессом состав-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ <http://www.razrabotka.ru>

ления внутренней отчетности; найме работников на должности, связанные с бухгалтерским учетом, внутренним аудитом, информационными технологиями, которые не в состоянии надлежащим образом выполнять свои обязанности; неэффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

3. Факторы, свидетельствующие о склонности к мошенничеству, совершению мошеннических операций в ходе обычной деятельности:

- неэффективная политика руководства в области вопросов, связанных с соблюдением работниками профессиональной этики;
- активное участие руководства, не курирующего финансовые аспекты деятельности организации, в выборе учетной политики и определении оценочных значений;
- доказанные случаи нарушения законодательства, а также иски к организации, ее руководству, лицам, наделенным руководящими полномочиями, по поводу их мошенничества и нарушения требований нормативных актов;
- чрезмерное стремление руководства к поддержанию или росту уровня рыночных цен на акции организации или прибыли;
- постоянное представление руководством аналитикам, кредиторам и иным третьим сторонам нереалистичных прогнозов в отношении деятельности организации;
- неудачные попытки руководства своевременно устранять недостатки внутреннего контроля;
- заинтересованность руководства в сокрытии величины прибыли для уменьшения налогов.

К факторам риска *незаконного присвоения активов*, в частности, относятся следующие.

1. Факторы, свидетельствующие о побуждении к совершению мошеннических действий и об определенном давлении, которое может привести к совершению таких действий:

- затруднительное личное финансовое положение руководства и других работников, имеющих доступ к денежным средствам и прочим активам организации;
- отрицательные отношения работников, имеющих доступ к активам, к организации, которое может быть вызвано планируемым их увольнением, изменениями в порядке их вознаграждения.

2. Факторы, свидетельствующие о существовании возможности совершения мошенничества:

- определенное обстоятельство или характеристики активов, которые могут повысить их подверженность присвоению,

Написание на заказ студенческих и аспирантских

например, большие суммы денежной наличности в обороте; активы небольшого размера, но обладающие значительной ценностью; высоколиквидные активы, например, облигации на предъявителя;

- неэффективность внутреннего контроля за активами, например, ненадлежащее разделение ответственности; неэффективный контроль за расходами, осуществляемыми высшим руководством; отбор претендентов на должности, предполагающие доступ к активам, проводимый без должной тщательности; ненадлежащий учет активов; ненадлежащий порядок санкционирования операций с активами; недостатки в обеспечении сохранности активов; недостаточность знаний руководства в области информационных технологий, что позволяет работникам скрыть информацию о присвоении активов.

3. Факторы, свидетельствующие о склонности к мошенничеству, совершению мошеннических операций в ходе обычной деятельности:

- игнорирование необходимости снижения риска присвоения активов;
- нарушение требований внутреннего контроля за активами;
- отсутствие своевременного устранения выявленных недостатков внутреннего контроля за активами;
- игнорирование случаев мелкого воровства.

Выявляя и оценивая риск существенных искажений на уровне отчетности и отдельных предпосылок, аудитор должен определить и дать оценку риску существенных искажений вследствие мошеннических действий. Кроме того, аудитору следует оценить эффективность соответствующих средств внутреннего контроля и определить, применяются ли они должным образом.

Аудитор должен определить общую ответную реакцию на риски существенных искажений, возникающих вследствие мошенничества, на уровне финансовой отчетности и разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, объем и характер которых будут зависеть от оценки рисков на уровне предпосылок.

Определяя *общую ответную реакцию*, аудитору следует:

- принять решение о распределении заданий между участниками аудита и определить порядок осуществления контроля за их выполнением. Так, к оценке рисков могут быть привлечены судебные эксперты, специалисты в области информационных технологий или наиболее опытные аудиторы;
- проанализировать возможность сокрытия мошеннических действий.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- внести в ход проведения аудита элемент неожиданности, поскольку лица, знакомые с процедурами, обычно выполняемыми в процессе аудита, получают возможность скрыть мошеннические действия.

Влияние аудиторской оценки риска существенных искажений вследствие мошенничества на дальнейшие аудиторские процедуры может заключаться в изменении:

- их характера. Например, аудитор может посчитать необходимым получить дополнительную подтверждающую информацию или выполнить процедуры, которые обеспечат более надежные аудиторские доказательства;
- сроков их выполнения. Например, аудитор может прийти к выводу, что процедуры проверки по существу более целесообразно выполнить как можно ближе к отчетной дате, а распространение результатов такой проверки, выполненной на промежуточную дату, до конца отчетного периода будет неэффективным;
- их объемов, в частности, в увеличении объемов отбираемых совокупностей при применении аудиторской выборки, проведении аналитических процедур на более детальном уровне.

Поскольку руководство организации имеет наибольшие возможности совершить мошеннические действия, аудитору следует оценить риск нарушения руководством требований внутреннего контроля и, при необходимости, выполнить процедуры:

- проверки записей в Главной книге и других регистрах, служащих основой для составления финансовой отчетности;
- обзорной проверки оценочных значений на искажения вследствие мошенничества;
- исследования причин совершения важных сделок, отличающихся своими условиями от обычного порядка ведения бизнеса организацией.

Существенные искажения финансовой отчетности вследствие мошенничества, как правило, являются результатом фальсификации учетных записей или формирования отчетных показателей, не подтвержденных соответствующими данными бухгалтерского учета. Проверка правильности учетных записей и самого процесса подготовки финансовой отчетности включает:

- достижение аудитором понимания процесса подготовки финансовой отчетности организации и действия средств внутреннего контроля;
- направление запросов лицам, участвующим в процессе подготовки финансовой отчетности, об известных им случаях нарушений этого процесса;
- тестирование записей в регистрах, в которых составляется финансовая отчетность.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Проводя обзорную проверку оценочных значений на искажения вследствие мошенничества, аудитор:

- определяет, есть ли расхождения оценочных значений, определенных на основе аудиторских доказательств и представленных в финансовой отчетности. При этом необходимо помнить о том, что взятые по отдельности оценочные значения в отчетности могут не иметь существенных отклонений от значений, подтвержденных аудиторскими доказательствами. Однако они могут быть сформированы таким образом, что, рассматривая их в совокупности, пользователи отчетности будут введены в заблуждение;
- рассматривает основные допущения и суждения, принятые руководством в прошлом году для определения основных оценочных значений.

Изучая причины совершения важных сделок, отличающихся своими условиями от обычного порядка ведения бизнеса организацией, аудитор определяет:

- не выглядел ли форма совершения сделки слишком сложной;
- обсуждало ли руководство характер сделки и порядок ее отражения в учете с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и есть ли тому документальное подтверждение;
- подчеркивало ли руководство необходимость определенным образом отразить сделку в учете и отчетности, обращалось ли на это больше внимания, чем на экономическую сущность операций;
- были ли одобрены и проверены сделки со связанными сторонами, не входящими в одну группу с организацией, лицами, наделенными руководящими полномочиями;
- не участвовали ли в сделке стороны, являющиеся связанными с организацией, которые ранее не были отнесены к таковым, или стороны, которые не могли бы осуществить сделку без поддержки организации.

Если аудитор обнаруживает искажение, он должен определить, может ли оно быть следствием мошеннических действий, и если так, то оценить влияние этого обстоятельства на различные аспекты аудита, в том числе на оценку надежности заявлений руководства.

Аудитору следует получить письменные заявления руководства о том, что:

- оно признает свою ответственность за разработку и функционирование средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения и обнаружения мошенничества;
- оно сообщает о любых случаях, связанных с существенными искажениями отчетности вследствие мошенничества;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- оно предоставило аудиторам информацию об известных ему случаях мошеннических действий и подозрениях о мошенничестве, совершенных руководством; работниками, играющими значительную роль в функционировании внутреннего контроля; прочими лицами, мошеннические действия которых могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Если аудитор выявил случаи мошенничества или имеет информацию, которая свидетельствует о возможном совершении мошенничества, он должен в кратчайшие сроки известить об этом руководство надлежащего уровня. Обычно руководителем надлежащего уровня можно считать лицо, занимающее должность как минимум на уровень выше, чем лицо, совершившее мошенничество или подозреваемое в его совершении.

Если аудитор обнаружил мошеннические действия руководства, работников, играющих значительную роль в функционировании внутреннего контроля, или прочих лиц, оказывающие существенное влияние на финансовую отчетность, он должен как можно скорее информировать об этом лиц, наделенных руководящими полномочиями.

В разумные сроки аудитор необходимо сообщить руководству и лицам, наделенным руководящими полномочиями, информацию о недостатках внутреннего контроля в части обнаружения и предотвращения мошенничества, ставшую ему известной в ходе аудита.

В тех случаях, когда аудитор сомневается в честности и порядочности руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями, для определения дальнейших действий ему рекомендуется обратиться за юридической консультацией.

Соблюдение профессиональных этических принципов означает неразглашение аудитором информации о деятельности клиента. Однако следует иметь в виду, что действующее законодательство может предусматривать обязанность аудитора сообщать уполномоченным органам власти информацию об обнаруженных им случаях мошенничества.

Если, обнаружив искажения финансовой отчетности вследствие мошенничества, аудитор рассматривает вопрос об отказе от продолжения проведения аудита вследствие исключительных обстоятельств, он должен:

- принять во внимание свою профессиональную и юридическую ответственность, включая возможное наличие требования сделать отчет лицам, назначившим аудитора, и уполномоченным органам власти;
- оценить возможность отказаться от дальнейшего выполнения аудиторского задания. При этом целесообразным будет получение консультации у юриста относительно возможных последствий такого отказа.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Если аудитор отказывается от продолжения проведения аудита, ему следует:

- обсудить с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и руководством соответствующего уровня свой отказ и его причины;
- уточнить, обязан ли он информировать лиц, назначивших аудитора, и уполномоченные органы власти о своем отказе и причинах, его вызвавших.

Исключительные обстоятельства, которые могут побудить аудитора отказаться от продолжения аудита, могут быть, в частности, следующими:

- при обнаружении мошенничества организация не предпринимает действий, совершение которых аудитор считает необходимым, даже если мошеннические действия не оказали существенного влияния на финансовую отчетность;
- аудиторская оценка риска существенных искажений вследствие мошенничества говорит о высокой вероятности серьезных злоупотреблений;
- у аудитора есть серьезные сомнения в компетентности и честности руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями.

В рабочей документации аудитору следует отразить:

- выводы и решения по результатам обсуждения аудиторской командой подверженности финансовой отчетности компании-клиента существенным искажениям вследствие мошенничества;
- результаты оценки риска существенных искажений вследствие мошенничества на уровне финансовой отчетности и отдельных предпосылок;
- общую ответную реакцию на риски существенных искажений, возникающих вследствие мошенничества, на уровне финансовой отчетности; характер, объем и сроки выполнения дальнейших аудиторских процедур, их обусловленность оценкой рисков на уровне предпосылок;
- результаты выполненных аудиторских процедур, в том числе процедур, обусловленных риском нарушения руководством требований внутреннего контроля;
- результаты обсуждения с руководством, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и прочими лицами случаев мошенничества.

4.17. Учет нормативных актов при аудите финансовой отчетности

Аудитор должен учитывать, что несоблюдение организацией клиентом требований нормативных актов может сказаться на ее финансовой отчетности.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ISA 250 «Учет законов и прочих нормативных актов при аудите финансовой отчетности» определяет **несоблюдение** как преднамеренное или непреднамеренное **http://** или бездействие аудируемой организации, противоречащее требованиям действующих нормативных актов.

Поскольку констатация нарушения нормативных актов носит правовой характер, это выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако его опыт может позволить ему определить, что какое-либо действие или бездействие нарушает требования нормативных документов. Определение того, какие действия или бездействие свидетельствуют или могут свидетельствовать о несоблюдении требований регулирующих документов, обычно основывается на консультации квалифицированного эксперта — юриста, но окончательно устанавливается только судом.

Законы и прочие нормативные акты различаются по характеру своего влияния на деятельность организации: одни определяют порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, другие регулируют условия деятельности организации. Несоблюдение их требований может привести к таким последствиям, как судебные иски, штрафы, пени и т.п. Как правило, чем меньше правовой документ связан с бухгалтерским учетом и финансовой отчетностью, тем больше вероятность того, что аудитор не обнаружит его нарушения.

Руководство несет ответственность за соответствие деятельности организации требованиям законов и прочих нормативных актов, за обнаружение и предотвращение случаев их нарушения.

Аудитор не несет ответственности за несоблюдение аудируемой организацией требований нормативных документов. Аудит может рассматриваться только как фактор, сдерживающий такие нарушения. Проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита не может гарантировать выявление абсолютно всех существенных искажений финансовой отчетности, возникших вследствие несоблюдения требований нормативных актов. Вероятность того, что такие искажения останутся невыявленными, повышается в связи со следующими обстоятельствами:

- существованием многочисленных нормативных актов, регулирующих деятельность организации, но не касающихся непосредственно подготовки финансовой отчетности и не учитываемых в той составляющей информационной системы, которая относится к ведению учета и составлению отчетности;
- влиянием на эффективность аудиторских процедур неотъемлемых **Разработка электронных библиотек** элементов организации, а также с применением тестирования;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- с тем, что большинство аудиторских доказательств, скорее, служат доводами в пользу определенного суждения, а не носят исчерпывающего характера;
- с тем, что для сокрытия случаев несоблюдения нормативных актов предпринимаются определенные действия.

Планируя и выполняя аудиторские процедуры, аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм и осознавать, что им могут быть обнаружены факты несоблюдения организацией требований нормативных актов.

Чтобы эффективно планировать аудит, аудитору следует достичь общего понимания правовой среды, в которой организация ведет свою деятельность, и того, как организацией соблюдаются установленные требования. В этих целях аудитор следует:

- направить запросы руководству о правовых актах, которые могут оказать существенное влияние на деятельность организации, и политике и процедурах, применяемых для обеспечения соблюдения требований законодательства;
- обсудить с руководством политику и процедуры оценки и отражения в учете судебных исков и санкций;
- обсудить требования законодательства с аудиторами дочерних организаций в других странах.

Получив общее представление, аудитор должен выполнить дальнейшие аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения требований нормативных актов:

- запросить руководство о соблюдении организацией положений нормативных документов;
- изучить переписку с уполномоченными регулирующими органами.

Аудитор не обязан выполнять какие-либо специальные процедуры для выявления случаев несоблюдения требований нормативных документов, кроме указанных, однако он должен быть готов к тому, что такие факты могут быть обнаружены при обсуждении с руководством и юрисконсультом организации судебных дел, изучении протоколов собраний и заседаний, проведении детальных тестов в отношении групп операций, счетов или отчетных показателей.

Аудитору следует получить письменное заявление руководства о том, что оно предоставило аудитору всю информацию об известных ему или предполагаемых случаях несоблюдения требований нормативных документов, влияние которых должно быть учтено при составлении финансовой отчетности.

К обстоятельствам, которые могут свидетельствовать о несоблюдении требований нормативных актов, в частности, относятся:

- расследование инцидентов, результаты которых не были сообщены;
- наложение штрафов и пеней;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- оплата услуг, характер которой точно не определен соглашением;
- предоставление займов должностным служащим, связанным сторонам и их работникам;
- выплата комиссионных, сумма которых превышает обычную плату за подобные услуги;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- необычные наличные платежи, расчеты чеками на предъявителя, переводы средств на номерные банковские счета;
- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в офшорных зонах;
- платежи за товары и услуги не в те страны, из которых осуществлялись поставки;
- платежи без надлежащего оформления документации;
- неспособность информационной системы организации обеспечить аудитора необходимыми документальными свидетельствами;
- совершение операций, не санкционированных или не учтенных должным образом;
- негативные комментарии об организации в средствах массовой информации.

Если аудитору становится известна информация, свидетельствующая о возможном несоблюдении требований нормативных актов, он должен уяснить характер и обстоятельства нарушения, а также оценить его влияние на финансовую отчетность. При этом следует принять во внимание:

- возможные финансовые последствия — штрафы, пени, возмещение причиненного ущерба, изъятие активов, прекращение деятельности;
- необходимость раскрыть возможные финансовые последствия в отчетности;
- необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой отчетности, если финансовые последствия чрезвычайно серьезны.

Если аудитор предполагает несоблюдение нормативных документов, он должен отразить это в рабочей документации и обсудить с руководством организации. Аудитор должен учесть влияние случаев несоблюдения требований нормативных актов на все аспекты аудита, в том числе на оценку надежности заявлений руководства организации.

Аудитору следует в самые короткие сроки информировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, о ставшем ему известным несоблюдении требований нормативных актов и убедиться в том, что они надлежащим образом информированы. Если аудитор

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

полагает, что высшее руководство должно быть информировано о фактах несоблюдения нормативных документов, он должен сообщить об этом вышестоящему органу, если такового не существует (например, наблюдательному совету или аудиторскому комитету). Если вышестоящего органа нет или аудитор не уверен в том, что его сообщение будет принято во внимание, или у него есть сомнения в отношении лица, которому он может сообщить эти факты, аудитору следует обратиться за юридической консультацией.

Если аудитор считает, что несоблюдение нормативных документов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не отражено в ней должным образом, он выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудитор по вине аудируемой организации не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении возможного несоблюдения нормативных актов, аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения в силу ограничения объема аудита.

Профессиональная этика аудитора не позволяет ему сообщать информацию о деятельности клиентов третьим лицам, однако действующее законодательство может предусматривать его обязанность сообщать о выявленных случаях несоблюдения требований нормативных актов уполномоченным регулирующим органам. Для решения этого вопроса аудитору может понадобиться юридическая консультация.

Если руководство не предпринимает необходимых, по мнению аудитора, действий по исправлению ситуации, даже если нарушения нормативных документов не являются существенными, аудитор может принять решение об отказе от продолжения выполнения аудиторского задания.

При получении запроса от нового аудитора действующий аудитор должен проинформировать его о профессиональных причинах, по которым новому аудитору не следует принимать задание. Степень, в которой действующий аудитор может обсуждать эти причины, зависит от согласия на то аудируемой организации и/или законодательных и этических ограничений, принятых в конкретной стране. Если организация отказывает действующему аудитору в праве обсудить причины прекращения выполнения задания с новым аудитором, этот факт должен быть сообщен новому аудитору.

Вопросы для контроля

1. Дайте определение понятию «аудиторские доказательства». Что такое достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств?

студенческих и аспирантских

2. **Посредством выполнения каких процедур аудитор получает аудиторские доказательства?**
3. **Что в аудите называется предположениями? Каким образом аудитор использует предположения при выполнении аудиторского задания?**
4. **Опишите способы использования аналитических процедур при проведении аудита.**
5. **Раскройте понятие «аудиторская выборка». Каковы особенности использования аудиторской выборки при выполнении процедур оценки риска, тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу?**
6. **Приведите примеры несплошной проверки, не являющейся аудиторской выборкой.**
7. **В чем заключается риск, связанный с использованием аудиторской выборки? Каким образом он может быть снижен?**
8. **Какие требования предъявляются к генеральной совокупности, в отношении которой аудитор планирует сделать вывод, применив аудиторскую выборку?**
9. **Приведите примеры факторов, оказывающих влияние на объем отбираемой совокупности при проведении тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу.**
10. **Охарактеризуйте статистический и нестатистический подходы к аудиторской выборке. Когда применение нестатистического подхода может быть более целесообразным?**
11. **Каким образом аудитор оценивает результаты использования аудиторской выборки?**
12. **Какие указания по получению аудиторских доказательств в отношении фактического объема товарно-материальных запасов организации-клиента дает ISA 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей»?**
13. **Какие процедуры следует выполнить аудитору для получения информации о судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечена организация-клиент?**
14. **Каким образом аудитор оценивает правильность определения и раскрытия в финансовой отчетности суммы долгосрочных инвестиций организации-клиента?**
15. **Какие указания предоставляет ISA 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей» аудитору по проверке отчетной информации по сегментам?**
16. **Опишите порядок использования внешних подтверждений в аудите.**
17. **Раскройте особенности проверки начальных сальдо при проведении первичного аудита.**
18. **Как аудитор получает и оценивает аудиторские доказательства приемлемости оценочных значений в финансовой отчетности клиента?**

студенческих и аспирантских

19. Как аудитор проверяет соответствие определения и раскрытия справедливой стоимости применяемым клиентом принципам подготовки финансовой отчетности?
20. Каким образом аудитор проводит проверку существования связанных сторон и раскрытия информации о них в финансовой отчетности клиента?
21. Какие события называются последующими? Как аудитор проводит оценку влияния последующих событий на финансовую отчетность клиента?
22. В чем заключается допущение непрерывности деятельности организации? Каковы признаки его неприменимости?
23. Каким образом аудитор оценивает применимость допущения непрерывности деятельности организации-клиента и учитывает результаты такой оценки при составлении аудиторского заключения?
24. Раскройте порядок использования аудитором заявлений руководства организации-клиента.
25. На основе каких правил организуется сотрудничество главного и другого аудиторов?
26. Как аудитор использует работу эксперта при проведении аудита финансовой отчетности?
27. Как проводится анализ работы внутренних аудиторов в ходе проведения внешней аудиторской проверки?
28. Раскройте понятия мошенничества и ошибки. Перечислите факторы возникновения риска мошеннического составления финансовой отчетности и риска незаконного присвоения активов.
29. Как аудитор проводит оценку риска существенных искажений вследствие мошеннических действий?
30. Какие действия должны быть предприняты аудитором по итогам оценки риска существенных искажений вследствие мошенничества?
31. Каким образом следует действовать аудитору, обнаружившему случаи мошенничества?
32. Какие указания в отношении проведения аудитором анализа соблюдения клиентом требований действующих правовых актов содержит ISA 250 «Учет законов и прочих нормативных актов при аудите финансовой отчетности»?

Оформление результатов аудита

5.1. Порядок составления аудиторского заключения

Правила составления независимого аудиторского заключения по результатам аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленной на основе принципов и правил, обеспечивающих справедливое представление информации, устанавливаются следующими стандартами:

- ISA 700 «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения». Этот стандарт используется, если аудитор имеет возможность выразить безоговорочно положительное мнение и нет необходимости модифицировать аудиторское заключение;
- ISA 701 «Модификация независимого аудиторского заключения», содержащим руководством по составлению модифицированных заключений вследствие необходимости дополнительно указать на определенные обстоятельства, выразить мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

В соответствии с ISA 700 аудиторское заключение должно четко раскрывать мнение аудитора о финансовой отчетности. Если иное не предусмотрено законодательством, выражая безоговорочно положительное мнение, аудитором следует констатировать, что финансовая отчетность «дает достоверное и справедливое представление» или «представлена справедливо во всех существенных отношениях» в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности. В том случае, если законодательство предписывает аудитором использовать иные выражения, он должен оценить, не введут ли они в заблуждение пользователей. Если такой риск существует, аудитором следует рассмотреть возможность его минимизации посредством включения дополнительных объяснений в аудиторское заключение.

Критериями для оценки финансовой отчетности служат используемые организацией принципы и правила ее подготовки. На аудитором лежит обязанность оценить применимость этих принципов и правил.

На заключительном этапе аудита аудитор проводит обзорную проверку выводов, разработанных на основании аудиторских доказательств, чтобы оценить их как надлежащую основу для выра-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

жения мнения о финансовой отчетности, которое представляется в аудиторском заключении. Согласно ISA 700 аудит должен обеспечивать разумную уверенность в том, что в целом финансовая отчетность свободна от существенных искажений. Для этого аудитору следует убедиться, что получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, позволяющие снизить риск существенных искажений до приемлемого уровня, и оценить влияние на отчетность неисправленных искажений.

Аудитору необходимо оценить, подготовлена и представлена ли финансовая отчетность в соответствии с правилами, действующими для отдельных групп операций, счетов или показателей отчетности. Для этого необходимо определить:

- отвечает ли выбранная учетная политика применяемым принципам и правилам подготовки финансовой отчетности и сложившимся обстоятельствам;
- разумны ли оценочные значения, определенные руководством, в сложившихся обстоятельствах;
- характеризуется ли информация, представленная в финансовой отчетности, как релевантная, надежная, сравнимая и понятная;
- содержит ли финансовая отчетность раскрытия, позволяющие пользователям понять влияние существенных операций или событий на отчетные показатели.

Кроме того, аудитор должен определить, отвечает ли финансовая отчетность после всех корректировок, внесенных руководством по результатам аудита, представлениям аудитора об организации и среде, в которой она ведет деятельность.

Аудиторское заключение, подготавливаемое в соответствии с Международными стандартами аудита, содержит следующие элементы:

- наименование;
- адресат;
- вводную часть;
- часть, раскрывающую ответственность руководства за финансовую отчетность;
- часть, раскрывающую ответственность аудитора;
- мнение аудитора;
- прочие аспекты, раскрываемые аудитором в соответствии с его обязанностями;
- подпись аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- адрес аудитора.

Наименование документа должно четко указывать на то, что это заключение независимого аудитора на английском языке: «Финансовое аудиторское заключение».

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Адресат аудиторского заключения должен быть определен в соответствии с условиями аудиторского задания. Как правило, национальное законодательство определяет надлежащих адресатов. Обычно аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения адресуется акционерам или лицам, наделенным руководящими полномочиями.

Во *вводной части* должны содержаться:

- наименование аудируемой организации;
- указание на то, что был проведен аудит ее финансовой отчетности;
- наименование каждого отчетного документа, который входит в полный комплект финансовой отчетности;
- ссылка на основные положения учетной политики и пояснения к финансовой отчетности;
- дата финансовой отчетности и охватываемый ею период.

В некоторых случаях организация в соответствии с требованиями законодательства или добровольно представляет вместе с финансовой отчетностью дополнительную информацию, не предусмотренную применяемыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности. Эта информация может быть представлена в виде дополнительных схем, таблиц или как отдельные примечания и предназначаться, например, для более полного раскрытия отдельных элементов финансовой отчетности или принципов и правил ее подготовки. Аудиторское мнение может распространяться или не распространяться на эту дополнительную информацию. Если аудитор относит свое мнение и на указанную дополнительную информацию, он должен убедиться в том, что ее можно четко отделить от проаудированной финансовой отчетности. Если дополнительная информация не может быть четко отделена от отчетности, мнение аудитора должно распространяться и на нее.

Аудиторское заключение должно указывать на *ответственность руководства организации* за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с применимыми принципами и правилами ее подготовки, и что эта ответственность подразумевает:

- разработку, внедрение и поддержание функционирования внутреннего контроля, направленного на обеспечение подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, свободной от существенных искажений как вследствие ошибок, так и мошеннических действий;
- выбор и применение оценочных значений в соответствии с обстоятельствами;
- определение оценочных значений, адекватных обстоятельствам.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В некоторых случаях аудитор может целесообразно расширить перечень, раскрывающий ответственность руководства за финансовую отчетность, с учетом требований национального законодательства или особенностей организации.

Аудиторское заключение должно констатировать, что *ответственность аудитора* заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного аудита. Кроме того, необходимо указать, что аудит проводился на основе Международных стандартов аудита и что эти стандарты требуют от аудитора соблюдения профессиональных этических принципов и планирования и проведения аудита таким образом, чтобы достичь разумной уверенности в отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности.

В части аудиторского заключения, раскрывающей ответственность аудитора, необходимо описать проведенный аудит посредством следующих утверждений:

- аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в финансовой отчетности;
- процедуры, выбранные аудитором на основе его профессионального суждения, включают оценку риска существенных искажений финансовой отчетности вследствие как мошеннических действий, так и ошибок. Оценивая указанный риск, аудитор рассматривает внутренний контроль, направленный на обеспечение подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, для того чтобы разработать аудиторские процедуры, адекватные обстоятельствам. При этом он не имеет цели выразить мнение об эффективности внутреннего контроля организации. Если в обязанности аудитора входило выражение мнения об эффективности внутреннего контроля организации, последняя фраза не приводится;
- аудит также включает оценку уместности применяемой учетной политики, разумности оценочных значений, определенных руководством, а также общего представления финансовой отчетности.

Кроме того, следует указать, что аудитор считает полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения аудиторского мнения.

Национальные стандарты, законодательные акты могут обязывать или позволять аудитору более подробно останавливаться на своей ответственности. Такие пояснения могут быть включены в аудиторское заключение вместе с выражением мнения.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Национальным законодательством может быть предусмотрена обязанность аудитора помимо выражения мнения о финансовой отчетности представить в аудиторском заключении и другие результаты своей работы, например осветить некоторые аспекты, если они привлекли внимание аудитора в ходе аудита, описать результаты выполненных дополнительных процедур или выразить мнение по определенным вопросам. В некоторых случаях аудитор обязан или может раскрывать такие результаты работы в аудиторском заключении, в других ему следует составить отдельный отчет. Если аудитор включает их в аудиторское заключение, они должны быть освещены в отдельной части после выражения мнения.

Аудиторское заключение должно быть подписано от имени аудиторской фирмы, лично аудитором или иметь обе подписи в зависимости от положений национального законодательства. Им может быть также предусмотрено требование указать на то, что аудитор является профессиональным бухгалтером или аудиторская фирма и/или аудитор имеют необходимую лицензию.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение не ранее, чем он получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основе которых он может выразить свое мнение о финансовой отчетности. Достаточные надлежащие аудиторские доказательства должны включать доказательства того, что полный комплект финансовой отчетности организации подготовлен и уполномоченные лица возлагают на себя ответственность за эту отчетность.

В некоторых странах перед публикацией финансовая отчетность должна быть утверждена акционерами. Аудитору нет необходимости ожидать такого утверждения, чтобы заключить, что достаточные надлежащие аудиторские доказательства получены. Датой утверждения финансовой отчетности будет более ранняя дата заявления уполномоченными лицами, что полный комплект отчетности подготовлен.

В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора.

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме, либо в виде распечатанного документа, либо в электронной форме.

Аудитор выражает *безоговорочно положительное мнение*, если финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с применимыми принципами и правилами ее подготовки.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Пример. Аудиторское заключение, содержащее
безоговорочно положительное мнение
о финансовой отчетности

Независимое аудиторское заключение

(Надлежащий адресат)

Заключение о финансовой отчетности (*данный подзаголовок не используется, если аудитор не обязан помимо выражения мнения о финансовой отчетности представить в аудиторском заключении и другие результаты своей работы, т.е. в аудиторском заключении не будет части «Отчет в соответствии с прочими требованиями нормативных актов»*)

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности компании ABC, которая включает баланс на 31 декабря 20X1 г., отчет о доходах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся на указанную дату, а также краткое описание применяемой учетной политики и примечания.

(Ответственность руководства за финансовую отчетность)

Руководство компании ответственно за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*). Указанная ответственность подразумевает разработку, внедрение и поддержание функционирования внутреннего контроля, направленного на обеспечение подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, свободной от существенных искажений вследствие как ошибок, так и мошеннических действий; выбор и применение надлежащей учетной политики; определение оценочных значений, адекватных обстоятельствам.

(Ответственность аудитора)

Наша ответственность заключается в выражении мнения об указанной финансовой отчетности на основе проведенного аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты требуют от нас соблюдения профессиональных этических принципов и планирования и проведения аудита таким образом, чтобы достичь разумной уверенности в отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности.

Аудит проведен в соответствии с процедурами для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в

Написание на заказ студенческих и аспирантских

финансовой отчетности. Процедуры, выбранные на основе профессионального аудиторского суждения, включают оценку риска существенных искажений финансовой отчетности вследствие как мошеннических действий, так и ошибок. Оценивая указанный риск, аудитор рассматривает внутренний контроль, направленный на обеспечение подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, для того чтобы разработать аудиторские процедуры, адекватные обстоятельствам. При этом он не имеет цели выразить мнение об эффективности внутреннего контроля организации. *(Если в обязанности аудитора входило выражение мнения об эффективности внутреннего контроля организации, это предложение не приводится)*. Аудит также включает оценку уместности применяемой учетной политики, разумности оценочных значений, определенных руководством, а также общего представления финансовой отчетности.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения аудиторского мнения.

(Мнение)

По нашему мнению, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*.

Отчет в соответствии с прочими требованиями нормативных актов отчетности *(включается в аудиторское заключение, если аудитор обязан помимо выражения мнения о финансовой отчетности представить в аудиторском заключении и другие результаты своей работы. Форма и содержание этой части аудиторского заключения зависит от конкретных требований нормативных актов)*

(Подпись аудитора)

(Дата аудиторского заключения)

(Адрес аудитора)

Аудиторское заключение модифицируется, если существуют:

- факторы, *не влияющие на мнение аудитора*. При этом модификация выражается в дополнении аудиторского заключения

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ния специальным абзацем, подчеркивающим определенные обстоятельства;

- факторы, влияющие на мнение аудитора. Такие факторы приводят к выражению мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказу от выражения мнения.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение, дополнив его абзацем, подчеркивающим существенные проблемы, связанные с допущением непрерывности деятельности организации. Кроме того, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости дополнения аудиторского заключения специальным абзацем, если установлена существенная неопределенность (не связанная с непрерывностью деятельности) в отношении исхода будущих событий, которые могут повлиять на финансовую отчетность.

Пример. Абзац, привлекающий внимание пользователей к существенной неопределенности в отношении событий и обстоятельств, которые могут повлиять на финансовую отчетность

Не изменяя нашего мнения, мы обращаем внимание на примечание X к финансовой отчетности, в котором указано, что против компании возбуждено дело о нарушении патентных прав с требованием выплатить вознаграждение и возместить причиненный ущерб. Компанией подан встречный иск, и в настоящее время проводятся расследование и предварительные слушания по обоим делам. Поскольку исход дел не может быть точно спрогнозирован, финансовая отчетность не предусматривает никаких резервов на покрытие обязательств, которые могут возникнуть при решении суда не в пользу компании.

Как правило, включение специального поясняющего абзаца, подчеркивающего вопросы, связанные с непрерывностью деятельности, или существенную неопределенность, является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по надлежащему составлению аудиторского заключения. Однако в некоторых случаях (например, при множественной существенной неопределенности) аудитор может посчитать более целесообразным отказаться от выражения мнения.

Помимо абзацев, подчеркивающих обстоятельства, влияющие на финансовую отчетность, в аудиторское заключение могут включаться абзацы, привлекающие внимание к вопросам, не оказывающим влияние на проаудированную отчетность. Например, если прочая информация в документе, содержащем проаудированную финансовую отчетность, может быть существенной, и если это указывается ее произведи, аудитор должен рассмотреть вопрос о

Написание на заказ студенческих и аспирантских

дополнения аудиторского заключения специальным абзацем, раскрывающим существенное несоответствие прочей информации и отчетности.

Специальные поясняющие абзацы, привлекающие внимание к обстоятельствам не меняющим мнения аудитора, рекомендуется включать в аудиторское заключение после выражения мнения и до части, раскрывающей другие результаты работы аудитора в соответствии с требованиями нормативных актов, если она имеется.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если возникли какие-либо из следующих обстоятельств и их влияние на финансовую отчетность следует признать существенным:

- ограничение объема работы аудитора;
- разногласия с руководством относительно приемлемости выбранной учетной политики, порядка ее применения или раскрытия информации в финансовой отчетности — являющиеся основанием для выражения мнения с оговоркой или отрицательного мнения.

Аудитору следует выразить *мнение с оговоркой*, если он полагает, что безоговорочно положительное мнение выражено быть не может, но влияние разногласий с руководством организации или ограничения объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выражать отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

От выражения мнения необходимо отказаться, если влияние ограничения объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и поэтому не в состоянии выразить мнение о финансовой отчетности.

Аудитор выражает *отрицательное мнение*, если влияние разногласий с руководством организации на финансовую отчетность настолько существенно и глубоко, что оговорка не позволит адекватно раскрыть вводящий в заблуждение характер или неполноту финансовой отчетности.

Если аудитор не может выразить безоговорочно положительное мнение, четкое описание причин этого и, по возможности, количественную оценку их влияния на финансовую отчетность следует включить в аудиторское заключение. Такую информацию необходимо включить в аудиторское заключение отдельным абзацем до выражения мнения.

Ограничение объема работы аудитора может устанавливаться руководством организации или быть следствием складывающихся обстоятельств. Если ограничение объема работы является существенным, аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от вы-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ражения мнения. Обычно, если мнение аудиторского задания дают аудитору основание предположить, что он будет вынужден отказаться от выражения мнения, аудитор задания не принимает.

Если ограничение объема работы аудитора таково, что необходимо выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, аудиторское заключение должно раскрывать это ограничение и указывать на корректировки финансовой отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, не будь этого ограничения.

Пример. Фрагмент аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой в силу ограничения объема работы аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения об указанной финансовой отчетности на основе проведенного аудита. За исключением аспектов, освещенных ниже, мы провели аудит на основе ...

Мы не присутствовали при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, проведенной на 31 декабря 20X1 г., поскольку эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов компании. В силу особенностей ведения бухгалтерского учета компании мы не смогли проверить объем материально-производственных запасов посредством выполнения других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы потребоваться, если бы мы могли проверить количество материально-производственных запасов, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление ...

Пример. Фрагмент аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой в силу ограничения объема работы аудитора

Мы приняли задание по проведению аудита прилагаемой финансовой отчетности компании ABC, которая включает баланс на 31 декабря 20X1 г., отчет о доходах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся на указанную дату, а также краткое описание применяемой учетной политики и примечания.

Руководство ответственно за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности). Эта ответственность включает разработку, внедрение и поддержание функционирования внутреннего контроля на-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ
http://
правленного на обеспечение достоверности и справедливого представления финансовой отчетности, свободной от существенных искажений как вследствие ошибок, так и мошеннических действий; выбор и применение надлежащей учетной политики; определение оценочных значений, адекватных обстоятельствам.

(Описание ответственности аудитора в данном случае в аудиторское заключение не включается)

(Описание объема аудита опускается или корректируется в соответствии с обстоятельствами)

Мы не имели возможности присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, а также проверить правильность учета дебиторской задолженности в силу ограничений нашей работы, установленных компанией.

В силу существенности указанных обстоятельств мы не можем выразить мнение о финансовой отчетности.

Если *разногласия с руководством организации-клиента* существенны для финансовой отчетности, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Пример. Фрагмент аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой из-за разногласий с руководством аудируемой организации по поводу выбора учетной политики

Как указано в примечании X к финансовой отчетности, в 20X1 г. по зданию и оборудованию не начислялась амортизация, что, по нашему мнению, является нарушением требований (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*). Амортизацию следовало исчислять линейным методом с использованием ставок в размере 5% годовых для здания и 20% годовых для оборудования. Сумма накопленной в 20X1 г. амортизации должна была составить XXX. Балансовая стоимость внеоборотных активов должна быть уменьшена на XXX, а убыток в 20X1 г. и накопленный убыток увеличены на XXX.

По нашему мнению, за исключением влияния обстоятельств, раскрытых выше, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление ...

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Пример. Фрагмент аудиторского заключения, содержащего мнение с оговоркой из-за разногласий с руководством аудируемой организации по поводу раскрытия информации в финансовой отчетности

15 января 20X2 г. компания выпустила облигации на сумму XXX в целях обеспечения финансирования расширения производства. Условия выпуска облигаций ограничивают выплату процентов по облигациям сроком... По нашему мнению, раскрытие этой информации необходимо в соответствии с требованиями...

По нашему мнению, за исключением пропуска информации, раскрытой в предыдущем абзаце, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление ...

Пример. Фрагмент аудиторского заключения, содержащего отрицательное мнение из-за разногласий с руководством аудируемой организации по поводу раскрытия информации в финансовой отчетности

(Приводится описание возникших с руководством аудируемой организации разногласий)

По нашему мнению, в силу влияния обстоятельств, раскрытых выше, финансовая отчетность не дает достоверного и справедливого представления (или «не представляет справедливо во всех существенных отношениях») о финансовом состоянии компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за год, завершившийся этой датой, в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности).

Аудитор может проводить аудит в соответствии с Международными стандартами аудита и национальными. В аудиторском заключении аудитору следует указать, что аудит проводился в соответствии с международными стандартами, только в том случае, когда были соблюдены положения всех ISA, применимых к данному аудиторскому заданию. Аудитор может отметить, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и национальными аудиторскими стандартами, только если были соблюдены все ISA, применимые к данному аудиторскому заданию, и выполнены некоторые дополнительные аудиторские процедуры для достижения соответствия национальным стандартам. Утверждение о том, что аудит проведен на основе международных и национальных стандартов, недопустимо, если они дадут противоречивые указания в отношении выражения аудиторского мнения или дополнения

Написание на заказ студенческих и аспирантских

аудиторского заключения специфичным поясняющим абзацем. Если существуют такие противоречия, аудитор должен сослаться только на стандарты (национальные или международные), требования которых были соблюдены.

Если аудитор составляет аудиторское заключение с учетом требований национальных законодательных актов и прочих регулирующих документов к формулировкам и содержанию этого документа, он может указать на то, что аудит проводился в соответствии с международными и национальными аудиторскими стандартами только в том случае, когда аудиторское заключение будет содержать, как минимум, следующие элементы:

- наименование;
- адресат, определенный в соответствии с условиями задания;
- вводную часть, указывающую на проаудированную финансовую отчетность;
- раскрытие ответственности руководства за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности;
- раскрытие ответственности аудитора за выражение мнения о финансовой отчетности и описание объема аудита, включая ссылку на международные и национальные аудиторские стандарты; описание работы, выполненной аудитором в ходе аудита;
- абзац, содержащий мнение аудитора о финансовой отчетности и ссылку на принципы и правила, использованные для ее подготовки. Если финансовая отчетность была составлена не на основе Международных стандартов финансовой отчетности, необходимо указать страну происхождения стандартов. Если аудитор не в состоянии выразить мнение о финансовой отчетности, абзац должен содержать отказ от его выражения;
- подпись аудитора;
- дата аудиторского заключения;
- адрес аудитора.

5.2. Аудиторский отчет по специальным аудиторским заданиям

ISA 800 «Аудиторский отчет по аудиторским заданиям для специальных целей» раскрывает порядок составления аудиторского отчета по результатам проведения проверки:

- полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с альтернативными правилами ведения учета и составления отчетности;
- отдельно от основного отчета, если отчет имеет общее или специальное назначение;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- соблюдения условий составления;
- обобщенной финансовой отчетности.

ISA 800 не применяется при оформлении результатов сопутствующих аудиту услуг: выполнении обзорных проверок, согласованных процедур и компиляции информации.

Характер, сроки и объем работ при выполнении специальных аудиторских заданий могут варьироваться. Прежде чем принимать такое задание к исполнению, аудиторю следует четко оговорить с клиентом суть задания, также согласовать форму и содержание отчета по его результатам.

Аудитор должен представлять, для каких целей подготовлена проверяемая информация и кто ее предполагаемые пользователи. Во избежание неверного применения этой информации аудитор может указать в своем отчете цель его составления и ограничения по его использованию.

Отчет аудитора о выполнении специального аудиторского задания, за исключением аудита обобщенной финансовой отчетности, должен включать следующие элементы:

- наименование. ISA 800 рекомендует включать в наименование словосочетание «независимый аудитор»;
- адресат;
- вводный абзац, содержащий указания на аудируемую финансовую информацию и ответственность руководства организации и аудитора;
- абзац, раскрывающий объем аудита, включающий: ссылку на Международные стандарты аудита, применяемые при выполнении специального задания, или соответствующие национальные стандарты; описание выполненной аудитором работы;
- абзац, содержащий мнение аудитора о финансовой информации;
- дату отчета;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

Финансовая отчетность может быть подготовлена как отчетность для удовлетворения информационных запросов не только самого широкого круга пользователей, но и определенных лиц, т.е. носить целевой характер. В соответствии с информационными потребностями конкретных лиц определяются другие правила ведения учета и составления отчетности (в отличие от принципов и правил ведения учета, на основе которых составляется финансовая отчетность общего назначения).

Финансовая отчетность может составляться в соответствии с альтернативными правилами ведения учета и составления отчетности,

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

может быть единственной формой отчетности организации и, следовательно, может использоваться не только теми лицами, которым она предназначалась. В любом случае несмотря на широкое распространение такая отчетность квалифицируется аудитором как предназначенная для определенных пользователей.

Кроме того, даже если конкретные пользователи отчетности не могут быть установлены, а отчетность подготовлена в соответствии с принципами и правилами, не предназначенными для обеспечения справедливого представления, она считается составленной на основе альтернативных правил ведения учета и составления отчетности.

Примерами принципов и правил ведения учета и подготовки отчетности для удовлетворения информационных потребностей определенных пользователей служат:

- правила налогового учета, на основе которого определяется база по налогу и составляется налоговая декларация;
- правила учета денежных притоков и оттоков для подготовки отчета о денежных потоках организации, который могут запрашивать кредиторы;
- правила учета в целях подготовки отчетов для органов государственной власти.

Отчет аудитора о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с альтернативными правилами ведения учета и составления отчетности, должен указывать, на основе каких правил составлена отчетность, или содержать ссылку на примечания к финансовой отчетности, где раскрыта эта информация. Аудитор выражает мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с указанными принципами и правилами.

Аудитор должен убедиться в том, что наименование финансовой отчетности не вводит в заблуждение пользователей и четко указывает на то, что она подготовлена не на основе МСФО или национальных стандартов. Если наименование финансовой отчетности не отвечает этому условию или не содержит ясного указания на принципы и правила, на основе которых она подготовлена, аудитору следует соответствующим образом модифицировать свой отчет.

Пример. Независимый аудиторский отчет о результатах проверки отчета о денежных потоках организации

Независимый аудиторский отчет для...

(Надлежащий адресат)

Мы провели аудит предоставленного отчета о денежных потоках компании ABC за год, заканчивающийся 31 декабря 20X1 г. От-

библиотек
163
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ветственность за подготовку указанного отчета несет руководство компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения об отчете на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас планирования и проведения аудита таким образом, чтобы достичь разумной уверенности в отсутствии в отчете существенных искажений. Аудит предполагает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в отчете. Аудит также включает оценку уместности применяемой учетной политики, разумности оценочных значений, определенных руководством, а также общего представления отчета.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения аудиторского мнения.

По нашему мнению, отчет о денежных потоках компании дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также денежные притоки и оттоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с правилами учета денежных притоков и оттоков, раскрытыми в примечании X.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

Аудитору может поступить просьба выразить мнение об одном или нескольких компонентах финансовой отчетности, например о балансе, декларации по налогу на прибыль (доходы), отчетных показателях, характеризующих дебиторскую задолженность, материально-производственные запасы, и других. Эти компоненты могут быть подготовлены для самого широкого круга пользователей или определенных лиц. Такая просьба может быть удовлетворена как в ходе проведения аудита финансовой отчетности общего назначения, так и в рамках отдельного задания.

Определяя объем работы, аудитор должен помнить о том, что многие компоненты финансовой отчетности взаимосвязаны, и анализ компонента, взятого изолированно от других, может быть нецелесообразен. Поэтому аудитор должен уделять внимание связи между проверяемым и другими компонентами отчетности и выявить

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

те из них, что оказывают на составленный компонент существенное влияние.

Отчет аудитора о компоненте финансовой отчетности должен содержать указание на принципы и правила, в соответствии с которыми подготовлен данный компонент, или ссылку на соглашение, которым определяется основа его составления. Аудитор выражает мнение о том, сформирован ли компонент финансовой отчетности во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности или основой, определенной соглашением.

При выражении отрицательного мнения или отказе от выражения мнения по финансовой отчетности в целом аудитор может подготовить отчет о компонентах этой отчетности, только если они не составляют большую ее часть. В противном случае либо произойдет дублирование выводов аудитора, либо аудиторское заключение и отчет о проверке компонента будут содержать противоречивые выводы.

Пример. Независимый аудиторский отчет о результатах проверки реестра дебиторской задолженности

Независимый аудиторский отчет для...

(Належащий адресат)

Мы провели аудит прилагаемого реестра дебиторской задолженности компании ABC за год, заканчивающийся 31 декабря 20X1 г. Ответственность за подготовку указанного реестра несет руководство компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения о реестре на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас планирования и проведения аудита таким образом, чтобы достичь разумной уверенности в отсутствии в реестре существенных искажений. Аудит предполагает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в реестре. Аудит также включает оценку уместности применяемой учетной политики, разумности оценочных значений, определенных руководством, а также общего представления реестра.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения аудиторского мнения.

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

По нашему мнению, **реестр** дебиторской задолженности компании дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо и беспристрастно») дебиторскую задолженность компании ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 г. в соответствии с *(указываются МСФО, национальные учетные стандарты или какая-либо иная основа подготовки реестра)*.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

Целью выполнения специального аудиторского задания может быть выражение аудитором мнения о соблюдении организацией-клиентом условий соглашений, касающихся, например, выплаты процентов, поддержания на определенном уровне значений основных финансовых коэффициентов или ограничений на выплату дивидендов. Аудитор может принимать такие задания к исполнению, если вопросы, связанные с соблюдением условий соглашений, не выходят за рамки его профессиональной компетенции. Тем не менее, если часть вопросов не относится к области знаний аудитора, задание может быть принято, а к его выполнению может быть привлечен эксперт. В своем отчете аудитор выражает мнение о выполнении организацией-клиентом условий определенного соглашения.

Пример. Независимый аудиторский отчет о результатах проверки реестра дебиторской задолженности

Независимый аудиторский отчет для...

(Надлежащий адресат)

Мы провели аудит прилагаемого реестра дебиторской задолженности компании ABC за год, заканчивающийся 31 декабря 20X1 г. Ответственность за подготовку указанного реестра несет руководство компании. Наша ответственность заключается в выражении мнения о реестре на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас планирования и проведения аудита таким образом, чтобы достичь разумной уверенности в отсутствии в реестре существенных искажений.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Аудит требует выполнения процедур для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в реестре. Аудит также включает оценку умозрительности применяемой учетной политики, разумности оценочных значений, определенных руководством, а также общего представления реестра.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основой для выражения аудиторского мнения.

По нашему мнению, реестр дебиторской задолженности компании дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») дебиторскую задолженность компании ABC по состоянию на 31 декабря 20X1 г. в соответствии с *(указываются МСФО, национальные учетные стандарты или какая-либо иная основа подготовки реестра)*.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

На основе своей годовой проаудированной финансовой отчетности организация может готовить обобщенную финансовую отчетность, чтобы раскрыть определенным группам пользователей основные показатели, характеризующие финансовое состояние и финансовые результаты деятельности организации. Обобщенная финансовая отчетность содержит менее детальную информацию, чем годовая, на основе которой она составлена. Поэтому в обобщенной отчетности должно содержаться четкое указание на характер представленной в ней информации и предупреждение о том, что для лучшего понимания финансового состояния и результатов деятельности организации эту отчетность следует рассмотреть вместе с последней годовой проаудированной финансовой отчетностью.

Обобщенная финансовая отчетность должна иметь надлежащее наименование, указывающее на отчетность, послужившую основой для ее составления, например «Обобщенная финансовая отчетность, подготовленная на основе проаудированной финансовой отчетности за 20X1 г.».

Аудитор может составлять отчет об обобщенной финансовой отчетности, только если выражено аудиторское мнение о годовой финансовой отчетности, на основе которой она подготовлена.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Аудиторский отчет по обобщенной финансовой отчетности должен содержать следующие элементы:

- наименование;
- адресат;
- указание на финансовую отчетность, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность;
- ссылка на дату аудиторского заключения, составленного по результатам аудита несокращенной финансовой отчетности, и содержащееся в нем мнение;
- мнение о том, соответствует ли информация в обобщенной финансовой отчетности информации в проаудированной финансовой отчетности, послужившей основой для ее составления. Если по результатам аудита несокращенной финансовой отчетности подготовлено модифицированное аудиторское заключение, но аудитор удовлетворен тем, как представлена обобщенная финансовая отчетность, то в своем отчете он должен указать, что обобщенная финансовая отчетность соответствует несокращенной отчетности, по которой составлено модифицированное аудиторское заключение;
- заявление или ссылка на примечания к обобщенной финансовой отчетности, где говорится о том, что для лучшего понимания финансового состояния и результатов деятельности организации эту отчетность следует рассмотреть вместе с последней годовой финансовой отчетностью и аудиторским заключением по ней;
- дату отчета;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

В отчете об обобщенной финансовой отчетности при выражении мнения не рекомендуется использовать выражения «достоверное и справедливое представление» или «представляет справедливо во всех существенных отношениях».

Пример. Независимый аудиторский отчет о результатах проверки обобщенной финансовой отчетности, подготовленной на основе отчетности, о которой выражено мнение с оговоркой

Независимый аудиторский отчет для...

(Належащий адресат)

Мы провели аудит финансовой отчетности компании АРС за год, закончившийся 31 декабря 20Х1 г., на основе которой

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

была подготовлена обобщенная финансовая отчетность. Аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. В нашем аудиторском заключении, датированном 10 марта 20X1 г., мы выразили мнение, что финансовая отчетность, на основе которой подготовлена обобщенная финансовая отчетность, дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях»)... за исключением того, что величина материально-производственных запасов была завышена на...

По нашему мнению, обобщенная финансовая отчетность соответствует во всех существенных отношениях финансовой отчетности, на основе которой она была составлена и о которой было выражено мнение с оговоркой.

Для лучшего понимания финансового состояния и результатов деятельности организации, а также объема аудита обобщенную финансовую отчетность следует рассматривать вместе с финансовой отчетностью, на основе которой она была составлена, и нашим аудиторским заключением по итогам ее аудита.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

5.3. Особенности аудита сравнительных показателей

Стандарты и руководство по проведению аудиторской проверки сравнительных показателей и отражению ее результатов в аудиторском заключении содержатся в ISA 710 «Сравнительные показатели».

Сравнительные показатели — показатели, характеризующие предшествующий отчетный период или несколько таких периодов и позволяющие пользователям финансовой отчетности получить представление об основных тенденциях деятельности организации.

Существует два основных подхода к представлению сравнительных показателей:

- в виде *соответствующих показателей за предыдущие периоды*, включенных в финансовую отчетность за аудируемый период. Соответствующие показатели не рассматриваются как самостоятельная финансовая отчетность, они являются неотъемлемой частью отчетности за аудируемый период;

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- в виде сопоставимой финансовой отчетности — финансовой отчетности за предшествующий отчетный период или периоды, показатели которой представляются для сопоставления с показателями отчетности за аудируемый период. Сопоставимая финансовая отчетность не считается частью финансовой отчетности за аудируемый период.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сравнительные показатели, представленные в виде соответствующих показателей за предшествующие периоды или сопоставимой финансовой отчетности, определены с учетом применимых принципов и правил подготовки финансовой отчетности. Для этого аудитор проверяет:

- соответствует ли учетная политика, на основе которой были подготовлены сравнительные показатели, учетной политике аудируемого периода. Если учетная политика была изменена, то проверяется наличие необходимых корректировок и раскрытий;
- согласуются ли соответствующие показатели за предыдущий период с прочими раскрытиями за предыдущий период.

Если сравнительные показатели представлены в виде соответствующих показателей за предыдущие периоды, то в аудиторском заключении не делается специальных ссылок или указаний на них, аудитор выражает свое мнение в целом о финансовой отчетности, т.е. в том числе и о соответствующих показателях.

Если аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период содержит мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, и вопрос, приведший к модификации заключения, не решен, то аудиторское заключение по финансовой отчетности за аудируемый период тоже модифицируется в связи с включением в нее соответствующих показателей за предыдущие периоды.

Пример. Фрагмент модифицированного аудиторского заключения по финансовой отчетности, содержащей соответствующие показатели за предыдущий период

Поскольку мы были привлечены в качестве аудиторов компании в 20X0 г., мы не имели возможности присутствовать при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, проведенной на начало этого года. В силу особенностей ведения бухгалтерского учета компании мы не смогли проверить количество материально-производственных запасов на начало 20X0 г. посредством выполнения других аудиторских процедур. Поскольку инвентаризация материально-производственных запасов оказывает влияние на определение результатов деятельности

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ности компании, мы не смогли установить, необходимы ли корректировки показателей за 20X0 г. Наше аудиторское заключение по финансовой отчетности за период, завершившийся 31 декабря 20X0 г., было должным образом модифицировано.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых) показателей за 20X0 г., которые могли бы потребоваться, если бы мы могли проверить количество материально-производственных запасов на начало 20X0 г., финансовая отчетность даст достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности).

В ходе аудита могут быть обнаружены существенные искажения, оказывающие влияние на предшествующий период, в котором по финансовой отчетности было дано немодифицированное аудиторское заключение. При этом если финансовая отчетность за предыдущий период не была пересмотрена, а соответствующие показатели скорректированы, аудитору следует составить модифицированное аудиторское заключение за аудируемый период. Если предыдущая финансовая отчетность не была пересмотрена, но соответствующие показатели для включения в отчетность за аудируемый период были должным образом скорректированы и исправлены, аудитор может дополнить аудиторское заключение специальным абзацем, привлекающим внимание к этим обстоятельствам.

Новому аудитору, проводящему аудит финансовой отчетности, законодательством может быть разрешено в аудиторском заключении в отношении соответствующих показателей за предыдущий период сделать ссылку на заключение аудитора-предшественника. Если новый аудитор принял такое решение, в его аудиторское заключение должна быть включена следующая информация:

- указание на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проаудирована другим аудитором;
- модифицированным или немодифицированным было аудиторское заключение аудитора-предшественника. В последнем случае необходимо указать причины модификации;
- дата аудиторского заключения аудитора-предшественника.

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитору в своем аудиторском заключении следует указать на то, что соответствующие показатели не проаудированы. В этом случае аудитор должен руководствоваться ИКА 310 «Первичные задания — начальные сальдо».

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В ходе проверки аудитор может обнаружить, что соответствующие показатели существенно искажены. В этом случае аудитор должен сообщить руководству организации о необходимости их пересмотра, и если руководство отказывается его произвести, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Если сравнительные показатели представлены в виде *сопоставимой финансовой отчетности*, то в аудиторском заключении должно содержаться указание на эту отчетность, и аудиторское мнение должно быть выражено по каждой финансовой отчетности за все представленные периоды.

Пример. Фрагмента модифицированного аудиторского заключения по финансовой отчетности, когда сравнительные показатели представлены в виде сопоставимой финансовой отчетности

Как указано в примечании X к финансовой отчетности, в 20X0—20X1 гг. по зданию и оборудованию не начислялась амортизация, что, по нашему мнению, является нарушением требований (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*). Амортизацию следовало исчислять линейным методом с использованием ставок в размере 5% годовых для здания и 20% годовых для оборудования. Балансовая стоимость внособоротных активов в 20X0 г. и 20X1 г. должна быть уменьшена на XXX, убытки и накопленные убытки в 20X0 г. и 20X1 г. увеличены на XXX.

По нашему мнению, за исключением влияния обстоятельств, раскрытых выше, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X0 г. и 31 декабря 20X1 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за годы, завершившиеся этими датами, в соответствии с (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*).

Если аудиторское мнение о финансовой отчетности за предыдущий период (сопоставимой отчетности) отличается от выраженного ранее, аудитору следует раскрыть причины различия в специальном абзаце, привлекающем внимание пользователей к этому обстоятельству.

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период, используемой как сопоставимая отчетность при подготовке финансовой отчетности за аудиторский период, проводил другой аудитор, то возможны следующие варианты доклада:

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- аудитор-предшественник может повторно составить аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период, а новый аудитор составляет заключение только по финансовой отчетности за аудируемый период;
- новый аудитор составляет аудиторское заключение, в котором указывает:
 - что аудит финансовой отчетности за предыдущий период был проведен другим аудитором;
 - модифицированным или немодифицированным было аудиторское заключение аудитора-предшественника. В последнем случае приводятся причины модификации;
 - дату аудиторского заключения аудитора-предшественника.

В ходе проверки аудитор может обнаружить искажения, существенно влияющие на финансовую отчетность предыдущего периода, по которой аудитор-предшественник дал немодифицированное аудиторское заключение. В этом случае аудитору следует обсудить данный вопрос с руководством организации и, с его разрешения, обратиться к аудитору-предшественнику с предложением пересмотреть выданное им аудиторское заключение. Если предшествующий аудитор отказывается заново составить заключение, то во вводной части новый аудитор может указать, что аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период было составлено до ее пересмотра. Выполнив процедуры проверки изменений, внесенных в финансовую отчетность предыдущего периода, аудитор может дополнить свое аудиторское заключение следующим абзацем:

«Мы также проаудировали корректировки финансовой отчетности за 20X0 г., описанные в примечании X. По нашему мнению, указанные корректировки носят надлежащий характер и выполнены должным образом».

Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитору следует отразить этот факт в аудиторском заключении. Однако это не освобождает аудитора от выполнения аудиторских процедур, предусмотренных ISA 510 «Первичные задания — начальные сальдо». Если аудитор обнаруживает существенные искажения показателей предыдущей отчетности, ему следует рекомендовать руководству осуществить необходимые корректировки. В случае отказа аудитор соответствующим образом модифицирует свое аудиторское заключение.

5.4. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность

Как правило, организация ежегодно составляет документ, который включает годовую финансовую отчетность и аудиторское заключение

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ние по ней, а также прочую финансовую и нефинансовую информацию. Примерами такой информации могут быть сведения о планируемых капитальных вложениях, в руководстве организации, основные финансовые коэффициенты или показатели в поквартальном разрезе.

Иногда законом или соглашением предусмотрена обязанность аудитора составить отчет о результатах проверки прочей информации. Но даже если такой обязанности нет, аудитору следует ознакомиться с прочей информацией, поскольку противоречия между прочей информацией и проаудированной финансовой отчетностью, которые могут возникать, способны поставить под сомнение достоверность последней. При этом аудитор не обязан проверять, должным ли образом представлена прочая информация.

Аудитору целесообразно заранее согласовать с организацией свое право доступа к прочей информации до даты подписания аудиторского заключения.

Если аудитор обнаруживает существенное несоответствие между прочей информацией и проаудированной финансовой отчетностью, он должен определить, что должно быть скорректировано. Если исправления следует внести в финансовую отчетность, а руководство отказывается это сделать, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если корректировке подлежит прочая информация, но руководство не предпринимает необходимых, с точки зрения аудитора, действий, он рассматривает вопрос о дополнении аудиторского заключения специальным абзацем, привлекающим внимание пользователей к существенному несоответствию. Бездействие руководства также может быть причиной отказа аудитора от продолжения выполнения задания, однако в данном случае желательно получить юридическую консультацию.

Знакомясь с прочей информацией, аудитор может обнаружить существенное искажение фактов, т.е. столкнуться с ситуацией, когда прочая информация, не имеющая отношения к содержанию финансовой отчетности, неверно изложена. В этом случае аудитору следует обсудить ситуацию с руководством. Кроме того, аудитор может посоветовать руководству обратиться за консультацией к компетентным лицам, например юристам организации. Если существенное искажение фактов не устранено руководством, аудитор рассматривает вопрос о письменном уведомлении о сложившихся обстоятельствах лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также о необходимости получить юридическую консультацию.

Если прочая информация не доступна аудитору в полном объеме до даты аудиторского заключения, он должен ознакомиться с ней при первой возможности. Если аудитор при изучении прочей информации выявляет существенное несоответ-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

вие между ней и проаудированной финансовой отчетностью или существенное искажение фактов, он должен решить, что должно быть исправлено.

Если аудитор полагает, что должна быть пересмотрена проаудированная финансовая отчетность, ему следует руководствоваться ISA 560 «Последующие события».

В случае, если корректировке подлежит прочая информация и руководство ее проводит, аудитор должен выполнить уместные аудиторские процедуры, которые могут включать анализ действий, предпринятых руководством, чтобы уведомить пользователей, ранее получивших финансовую отчетность, аудиторское заключение по ней и прочую информацию, о пересмотре.

Если руководство отказывается внести исправления в прочую информацию, аудитор анализирует необходимость письменного уведомления об этом лиц, наделенных руководящими полномочиями, и получения юридической консультации.

5.5. Особенности аудиторского заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

IAPS 1014 «Заключение аудитора о соблюдении Международных стандартов финансовой отчетности» содержит рекомендации по составлению аудиторского заключения по финансовой отчетности, которая подготовлена:

- на основе МСФО;
- на основе МСФО и национальных учетных стандартов;
- на основе национальных учетных стандартов с раскрытием степени соблюдения положений МСФО.

Если руководством организации-клиента заявлено, что финансовая отчетность подготовлена *в соответствии с МСФО*, аудитор может выразить в аудиторском заключении безоговорочно положительное мнение только тогда, когда отчетность дает достоверное и справедливое представление (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с МСФО. Если при подготовке финансовой отчетности были допущены существенные отступления от положений МСФО и это привело к разногласиям между аудитором и руководством организации-клиента относительно выбранной учетной политики, порядка ее применения или раскрытия информации, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Пояснения к финансовой отчетности, описывающие применяемую учетную политику, могут указывать на то, что финансовая от-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

четность подготовлена *в соответствии с МСФО и национальными учетными стандартами*. Такая отчетность должна отвечать всем требованиям указанных стандартов. Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одними стандартами и включает пояснения или дополнительную форму, в которой основные результаты представлены с учетом требований других стандартов, эта отчетность не считается составленной согласно требованиям последних. Как правило, финансовая отчетность может быть подготовлена в соответствии с МСФО и национальными стандартами одновременно, если МСФО официально приняты в качестве стандартов составления отчетности на национальном уровне или организации имеют право готовить отчетность на основе МСФО.

Аудитору целесообразно предупредить руководство организации и лиц, наделенных руководящими полномочиями, о возможности выражения мнения с оговоркой или отрицательного мнения, поскольку подготовка финансовой отчетности на основе МСФО и национальных стандартов одновременно маловероятна. Если руководство настаивает на своем заявлении, аудитор выражает мнение составленной отчетности по каждой основе их подготовки отдельно.

Пример. Фрагмент аудиторского заключения по финансовой отчетности, когда соблюдены требования национальных учетных стандартов, но есть отступления от МСФО

Как указано в примечании X к финансовой отчетности, она подготовлена в соответствии с *(указать национальные стандарты подготовки финансовой отчетности)* и Международными стандартами финансовой отчетности. Согласно примечанию Y, организация обладает инвестиционными активами стоимостью X долл., которые отражаются по стоимости за вычетом суммы накопленной амортизации. Данный порядок учета установлен требованиями *(указать национальные стандарты подготовки финансовой отчетности)* и допускается Международными стандартами финансовой отчетности. Справедливая стоимость инвестиционных активов не раскрыта. Такое раскрытие не обязательно в соответствии с *(указать национальные стандарты подготовки финансовой отчетности)*, однако оно требуется Международными стандартами финансовой отчетности.

По нашему мнению, финансовая отчетность даст достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании на 31 декабря 20X1, а также ее финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завер-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

шавшийся этой датой, в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности). За исключением влияния обстоятельств, рассмотренных выше, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или «представляет справедливо во всех существенных отношениях») финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Если финансовая отчетность подготовлена на основе национальных учетных стандартов, в примечаниях к ней может быть раскрыта степень ее соответствия требованиям МСФО. Руководство может посчитать такое раскрытие целесообразным, например, если организация должна будет составлять свою финансовую отчетность на основе международных стандартов в будущем. При этом аудитор оценивает точность представленной в примечаниях информации и определяет, не вводит ли она в заблуждение пользователей.

Заявления руководства о степени соответствия финансовой отчетности МСФО рассматриваются аудитором вместе с прочими заявлениями, содержащимися в отчетности. Вводящий в заблуждение характер таких заявлений может быть расценен аудитором как нарушение требований используемых принципов и правил подготовки финансовой отчетности, это может привести к выражению мнения с оговоркой или отрицательного мнения. Например, если несоответствие требованиям какого-либо определенного международного стандарта является существенным для финансовой отчетности, раскрытие этого факта должно быть детальным, с количественной оценкой влияния данного обстоятельства на отчетные показатели, иначе аудитор сочтет информацию о соблюдении положений МСФО неполной.

Пример. Фрагмент аудиторского заключения по финансовой отчетности, когда информация о ее соответствии МСФО признана аудитором неполной

Как указано в примечании X к финансовой отчетности, она подготовлена на основе (указать национальные стандарты подготовки финансовой отчетности) и соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, за исключением МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Поскольку несоответствие положениям МСФО 39 существенно сказывается на финансовой отчетности, мы считаем представленное руководством компании заявление о соответствии финансовой отчетности МСФО в том виде, в котором оно представлено, вводящим в заблуждение.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

По нашему мнению, за исключением заявления о соблюдении МСФО, финансовая отчетность дает достоверное и справедливое представление (или не представляет справедливо во всех существенных отношениях) финансовое состояние компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также финансовые результаты ее деятельности и денежные потоки за год, завершившийся этой датой, в соответствии с (указать национальные стандарты подготовки финансовой отчетности).

Если заявление руководства о степени соответствия финансовой отчетности МСФО представлено полно и не вводит пользователей в заблуждение, аудитор выражает безоговорочно положительное мнение. В некоторых случаях аудитор может считать целесообразным дополнить аудиторское заключение специальным абзацем, обращающим внимание пользователей на заявление руководства организации о соответствии отчетности международным стандартам.

Вопросы для контроля

1. Назовите международные стандарты, которыми следует руководствоваться аудитору при составлении аудиторского заключения по результатам аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения.
2. Какие процедуры следует выполнить аудитору на заключительном этапе аудита перед составлением аудиторского заключения?
3. Назовите и охарактеризуйте элементы аудиторского заключения, подготовляемого в соответствии с Международными стандартами аудита.
4. В каком случае аудитор выражает безоговорочно положительное мнение?
5. Каким образом модифицируется аудиторское заключение при наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора?
6. Какие факторы оказывают влияние на мнение аудитора? В чем выражается это влияние?
7. Каковы особенности составления аудиторского заключения, если аудитор учитывает требования национальных стандартов аудита?
8. Что должен включать аудиторский отчет по результатам проверки:
 - а) полного комплекта финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с альтернативными правилами ведения учета и составления отчетности;
 - б) отдельного компонента финансовой отчетности общего или специального назначения;
 - в) соблюдения условий соглашения?

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

9. Перечислите элементы аудиторского отчета по обобщенной финансовой отчетности.
10. Что такое сравнительные показатели? Охарактеризуйте два основных подхода к представлению сравнительных показателей. Опишите особенности составления аудиторского заключения, если сравнительные показатели представлены в виде соответствующих показателей за предыдущие периоды и сопоставимой финансовой отчетности.
11. Какие процедуры должен выполнить аудитор в отношении прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность?
12. Раскройте особенности составления аудиторского заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Специальные области аудита и прочие услуги аудиторов

6.1. Особенности аудита банков

Важнейшие аспекты проведения аудита банков раскрыты в IAPS 1006 «Аудит финансовых отчетов банков», 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами» и 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения». Особое внимание, уделенное Международной федерацией бухгалтеров разработке рекомендаций по планированию, непосредственному проведению и оформлению результатов аудиторской проверки финансовой отчетности банков, обусловлено значимостью этих субъектов для экономики любой страны, а также спецификой их деятельности, в том числе:

- отличием рисков, связанных с деятельностью банков, от рисков, характерных для большинства прочих субъектов;
- масштабами операций банков и быстротой, с которой изменения в банковском секторе сказываются на всех отраслях экономики;
- значительностью роли информационных технологий в осуществлении банковских операций;
- жесткостью законодательного регулирования деятельности банков на национальном уровне;
- постоянным появлением новых банковских услуг, что требует непрерывной актуализации применяемых методик учета и процедур внутреннего контроля.

Как сказано в IAPS 1006 «Аудит финансовых отчетов банков», *цель аудита финансовой отчетности банка*, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, заключается в предоставлении аудитору возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность банка в соответствии с установленными принципами и правилами подготовки финансовой отчетности во всех существенных отношениях.

Помимо вопросов, обычно включаемых в письмо о проведении аудита, аудитору банка следует оценить необходимость освещения в нем следующих аспектов задания:

- особенно той величиной бухгалтерского учета банков, обусловленных требованиями нормативных актов;

Написание на заказ студенческих и аспирантских

регулирующими документами органов, осуществляющих надзор за деятельностью банков, и других контролирующих органов;

регулирующими документами профессиональных объединений бухгалтеров;

документами Базельского комитета;

сложившейся практикой;

- содержания и формы аудиторского заключения по результатам аудита финансовой отчетности, а также всех других отчетов, составление которых является обязанностью аудитора;
- требований по сообщению информации органам, осуществляющим надзор за деятельностью банка, и любым другим контролирующим органам;
- права доступа инспекторов по банковскому надзору к рабочим документам аудитора, которое может быть предусмотрено законом, и согласия банка предоставить такой доступ.

Планируя аудит банка, аудитор должен учесть необходимость:

- получения достаточного понимания деятельности банка, а также систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценки неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля;
- определения характера, объемов и сроков выполнения аудиторских процедур;
- оценки применимости допущения непрерывности деятельности банка.

Для того чтобы достичь понимания деятельности аудируемой организации, аудитору следует получить представление о структуре управления, экономической и правовой среде ее функционирования.

Существует ряд рисков, связанных с осуществлением банковской деятельности. Аудитор должен понимать характер этих рисков и процесс управления ими со стороны руководства банка, поскольку это необходимо для оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также определения характера, объемов и сроков выполнения аудиторских процедур.

Можно выделить следующие разновидности **банковских рисков**:

- **кредитный риск** — риск того, что клиент не выполнит своих обязательств в полном объеме в установленный срок или позднее. Этот вид риска считается наиболее значимым среди связанных с банковской деятельностью. Он возникает в связи с кредитованием физических лиц, компаний, других банков или государства. Среди элементов кредитного риска можно выделить следующие: риск того, что иностранный контрагент не выполнит своих обяза-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ
<http://>
тельств в силу экономических, политических или социальных факторов, существующих в иностранном государстве;

трансфертный риск — риск потерь, возникающий, когда обязательство контрагента выражено не в его национальной валюте. Контрагент может оказаться не в состоянии получить валюту, в которой должно быть погашено обязательство, на обычных условиях;

риск замещения — риск невыполнения контрагентом условий контракта, когда возникает необходимость заменить невыполненную операцию другой исходя из текущей рыночной стоимости. При этом соотношение текущей рыночной стоимости и стоимости по условиям невыполненного контракта может оказаться для банка невыгодным;

расчетный риск — риск того, что обязательство контрагента будет погашено без получения от него основной суммы долга;

- *валютный риск* — риск получения убытка в связи с неблагоприятным для банка изменением обменных курсов валют;
- *фидуциарный риск* — риск потерь, связанных с неспособностью обеспечить сохранность имущества или небрежностью в управлении активами от имени другой стороны;
- *риск процентной ставки* — риск убытка вследствие того, что изменение процентных ставок отрицательно скажется на стоимости активов, величине обязательств или поступлении процентных платежей;
- *правовой и документальный риск* — риск неправильного документального оформления контрактов или невозможности их выполнения в силу требований законодательства;
- *риск ликвидности* — риск возникновения ограничения возможности банка продать или иным образом распорядится активами;
- *риск моделирования* — риск, связанный с несовершенством моделей, используемых для определения стоимости активов и величины обязательств;
- *операционный риск* — риск убытков, вызванных прямо или косвенно неадекватностью внутренних процессов, систем, действий работников и других лиц, а также внешними обстоятельствами и событиями;
- *ценовой риск* — риск возникновения убытков в связи с неблагоприятными изменениями рыночных цен;
- *риск, связанный с регулированием*, — риск получения убытков в связи с невозможностью соблюсти требования регулирующих документов, в том числе при изменении законодательства;
- *риск утраты репутации* — риск возникновения убытков с негативным общественным мнением о банке, которое может

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

сформироваться в связи с неэффективностью управления или вовлечением банка или его руководства в противоправную деятельность;

- *риск неплатежеспособности* — риск потерь, обусловленных недостаточностью средств банка для надлежащего выполнения его обязательств или невозможностью получить доступ к источникам финансирования для пополнения фондов.

На операционный риск банка оказывают влияние следующие обстоятельства:

- необходимость обрабатывать большой объем информации с максимальной точностью и в кратчайшие сроки, что обуславливает возникновение рисков
 - неспособности своевременно обработать информацию о совершаемых операциях, что может привести к просрочке платежей;
 - возникновения ошибок в обработке сложных операций;
 - появления масштабных ошибок в силу сбоя в системе внутреннего контроля;
 - несанкционированного изменения данных;
 - подверженности рыночным рискам из-за отсутствия достоверной и актуальной информации;
- необходимость использования электронных средств для совершения банковских операций;
- ведение деятельности в различных регионах, что приводит к возникновению рисков
 - неадекватного обобщения информации или неэффективности мониторинга совершаемых операций;
 - необнаружения или неустранения недостатков системы внутреннего контроля из-за удаленности руководства от непосредственных исполнителей;
- необходимость осуществления мониторинга и управления множеством рисков, возникающих в течение короткого периода времени;
- совершение операций с большими суммами денежных средств;
- сложность и изменчивость среды функционирования банка;
- возможность наложения ограничений на деятельность банка при выявлении фактов несоблюдения им требований регулирующих документов.

Как правило, эффективная система управления рисками в банке включает следующие элементы:

- надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- идентификацию, оценку и мониторинг рисков;
- надлежащие контрольные процедуры;
- мониторинг системы управления рисками.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- надежную информационную систему.

При составлении *общей стратегии* аудита банка аудиторы следуют принять во внимание:

- сложность банковских операций и оформляющих их документов;
- степень привлечения обслуживающих организаций к осуществлению основной деятельности: кредитованию, размещению денежных средств и другой;
- наличие условных обязательств и совершение внебалансовых операций;
- требования регулирующих документов;
- степень использования информационных технологий;
- предварительную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также аудиторского риска в целом;
- работу внутреннего аудита;
- оценку существенности;
- заявления руководства;
- необходимость привлечения других аудиторов;
- географические сегменты деятельности банка и способы координирования работы между рабочими группами аудиторов;
- совершение операций с зависимыми сторонами;
- необходимость анализа применимости непрерывности деятельности банка.

В оценке эффективности системы внутреннего контроля банка аудиторы могут быть полезны в качестве критериев использовать Основные принципы эффективного банковского надзора Базельского комитета по банковскому надзору.

Рекомендуемые к выполнению процедуры проверки отдельных элементов финансовой отчетности банка приведены в табл. 6.1.

Таблица 6.1. **Процедуры проверки отдельных показателей финансовой отчетности банка**

| <i>Показатель</i> | <i>Процедуры проверки</i> |
|-----------------------------------|---|
| 1 | 2 |
| Остатки на счетах в других банках | <i>Существование</i> Получение подтверждений от банков-корреспондентов (рекомендации для аудитора содержатся в IAPS 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения») <i>Стоимостная оценка</i> Решение вопроса о проведении оценки возможности вернуть сумму средств на счете в свете платежеспособности банка, в котором этот счет открыт |

Разработка электронных библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 6.1

| 1 | 2 |
|--|---|
| Остатки на счетах в других банках | <p><i>Предоставление и раскрытие</i> Оценка достоверности отчетных показателей, проверка на наличие попыток приукрасить отчетность.</p> |
| Ценные бумаги денежного рынка | <p><i>Существование</i> Решение вопроса о проведении инвентаризации или направлении запроса в депозитарии</p> <p><i>Права и обязанности</i> Решение вопроса о надежности такого доказательства права собственности на ценные бумаги, как получение дохода по ним. Особое внимание следует уделить проверке права собственности на ценные бумаги на предъявителя.</p> <p>Проверка заключенных договоров о продаже с обратным выкупом на предмет не отраженных в отчетности убытков и обязательств</p> <p><i>Стоимостная оценка</i> Проверка применимости используемых методов оценки ценных бумаг с учетом платежеспособности эмитента</p> <p><i>Измерение</i> Решение вопроса о проведении проверки правильности определения величины накопленного дохода по ценным бумагам</p> |
| Ценные бумаги, приобретаемые в целях перепродажи | <p><i>Существование</i> Решение вопроса о проведении инвентаризации или направлении запроса в депозитарии</p> <p><i>Права и обязанности</i> Решение вопроса о надежности такого доказательства права собственности на ценные бумаги, как получение дохода по ним. Особое внимание следует уделить проверке права собственности на ценные бумаги на предъявителя.</p> <p>Проверка заключенных договоров о продаже с обратным выкупом на предмет не отраженных в отчетности убытков и обязательств</p> <p><i>Стоимостная оценка</i> Проверка соблюдения установленных требований по определению стоимости ценных бумаг, в том числе при перемещении их из одного портфеля в другой. Проверка правомерности включения ценных бумаг в состав портфеля</p> |

Разработка электронных библиотек

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 6.1

| 1 | 2 |
|---|--|
| <p>Ценные бумаги, приобретаемые в целях перепродажи</p> | <p>Решение экспертов о проверке правильности расчетов, выполненных при определении стоимости ценных бумаг, а также об объеме тестирования средств внутреннего контроля за правильностью их оценки</p> <p><i>Измерение</i> Оценка разумности имеющегося соотношения между видами ценных бумаг и доходами от них, проверка правильности отражения в отчетности всех существенных прибылей и убытков от операций с ценными бумагами в соответствии с принципами и правилами ее подготовки</p> |
| <p>Другие финансовые активы (в том числе пакеты кредитов, приобретаемые для перепродажи, ценные бумаги, обеспеченные залогом)</p> | <p><i>Права и обязанности</i> Изучение документов, подтверждающих права на эти активы</p> <p><i>Стоимостная оценка</i> Проверка применимости используемых методов определения стоимости таких активов</p> |
| <p>Ценные бумаги инвестиционного портфеля</p> | <p><i>Стоимостная оценка</i> Проверка стоимости активов, определяющих стоимость ценных бумаг, особенно некотируемых</p> <p><i>Измерение</i> Оценка разумности имеющегося соотношения между видами ценных бумаг и доходами от них, проверка правильности отражения в отчетности всех существенных прибылей и убытков от операций с ценными бумагами в соответствии с принципами и правилами ее подготовки</p> |
| <p>Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании</p> | <p><i>Стоимостная оценка</i> Анализ законодательных и иных требований по обеспечению банком финансовой поддержки деятельности дочерних и ассоциированных компаний. Проверка правильности раскрытия в финансовой отчетности соответствующих обязательств банка. Проверка наличия необходимых корректировок и раскрытий, если учетная политика дочерних и ассоциированных компаний, отчетные показатели которых включаются вместе с показателями банка в сводную финансовую отчетность, отличается от учетной политики банка</p> |

Разработка электронных

библиотек

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 6.1

| 1 | 2 |
|--|--|
| Капитал и резервы | <p><i>Представление и раскрытие</i></p> <p>Проверка соответствия капитала и резервов требованиям, установленным регулирующим органом, а также соблюдения принципов и правил подготовки финансовой отчетности при формировании характеризующих их отчетных показателей</p> <p>Проверка соблюдения требований нормативных актов, ограничивающих возможность использования чистой прибыли банка</p> |
| Резервы, условные активы и обязательства | <p><i>Полнота</i></p> <p>Выявление операций, которые могут привести к возникновению условных активов и обязательств. Получение подтверждений третьих сторон. Оценка разумности определенных руководством банка отчетных данных по итогам года, характеризующих условные активы и обязательства, в свете полученных аудитором знаний о деятельности банка. Получение заявлений руководства о том, что все условные активы и обязательства учтены и представлены в финансовой отчетности в соответствии с установленными принципами и правилами ее подготовки</p> <p><i>Представление и раскрытие</i></p> <p>Проверка соблюдения принципов и правил подготовки финансовой отчетности при отражении условных активов и обязательств в балансе или примечаниях к финансовой отчетности. Несмотря на то что обычно условные обязательства раскрываются не в балансе, а в примечаниях, целесообразно проанализировать влияние таких обязательств на финансовое состояние банка</p> |
| Производные и внебалансовые финансовые инструменты | <p><i>Существование</i></p> <p>Решение вопроса о получении внешних подтверждений</p> <p><i>Права и обязанности</i></p> <p>Изучение документов, которыми оформлены сделки, с целью убедиться в том, что все права и обязанности, связанные с гарантиями и опционами, должным образом учтены и отражены в финансовой отчетности</p> |

Разработка электронных
библиотек

188
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Продолжение табл. 6.1

| 1 | 2 |
|--|---|
| Производные и внебалансовые финансовые инструменты (продолжение) | <p><i>Полнота</i> Может быть целесообразным анализ последующих событий для подтверждения показателей, включенных в финансовую отчетность</p> <p><i>Стоимостная оценка</i> Проверка применимости и надежности исходной информации о процентных и других рыночных ставках, на основе которой рассчитаны величины неполученных прибыли или убытка по финансовым инструментам. Проверка адекватности моделей и допущений, на основе которых определялась справедливая стоимость финансовых инструментов. Проверка применимости учетной политики в части, относящейся к финансовым инструментам</p> <p><i>Измерение</i> Установление цели совершения операции. Проверка правильности определения величин прибылей и убытков, которые следует признать на дату финансовой отчетности. Проверка обоснованности реклассификации торговых сделок и операций хеджирования</p> |
| Процентные доходы и процентные расходы | <p><i>Измерение</i> Оценка адекватности применяемых процедур учета накопленных процентных доходов и расходов на конец года. Выполнение аналитических процедур, в том числе сравнение процентных ставок банка с рыночными ставками, ставкой рефинансирования, объявленными ставками по видам депозитов и кредитов, а также сравнение ставок в разных портфелях</p> |
| Резервы на возможные потери по кредитам | <p><i>Измерение</i> Проверка соответствия общих резервов и резервов на возможные потери по конкретным кредитам оценке кредитных рисков и требованиям нормативных актов. Проверка правильности раскрытия информации о резервах в финансовой отчетности</p> |
| Доходы в виде комиссионных | <p><i>Полнота</i> Проверка включения всех сумм комиссионных по каждому контракту в отчетность. Выполнение аналитических процедур с целью подтверждения полноты включения в отчетность сумм</p> |

Разработка электронных

библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Окончание табл. 6.1

| 1 | 2 |
|--|--|
| Доходы в виде комиссионных | <i>Измерение</i> Проверка правильности отнесения доходов в виде комиссионных к соответствующим периодам. Оценка вероятности получения дохода |
| Резервы по налогу на прибыль | <i>Измерение</i> Проверка соблюдения требований налогового законодательства, соглашений по налогообложению между странами, в которых банк ведет деятельность. Оценка возможности положиться на знания в аналогичной области аудиторов, работающих с зарубежными филиалами |
| Операции со связанными сторонами | <i>Представление и раскрытие</i> Направление запросов руководству и изучение протоколов заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями |
| Операции со связанными сторонами (продолжение) | <i>Стоимостная оценка</i> Рассмотрение вопроса о проведении обзорной проверки операций со связанными сторонами на предмет существования скрытых обязательств, обращении к руководству связанной стороны, ее аудитору или юрисконсульту |
| Операции в рамках доверительного управления | <i>Полнота</i> Проверка включения всех сумм доходов и всех обязательств в финансовую отчетность <i>Представление и раскрытие</i> Анализ правил раскрытия информации о доверительном управлении в примечаниях к финансовой отчетности, проверка соблюдения этих правил |
| Примечания к финансовой отчетности | <i>Представление и раскрытие</i> Проверка соответствия примечаний принципам и правилам подготовки финансовой отчетности |

Одна из важнейших составляющих аудиторской проверки банка — направление запросов другим банкам о подтверждении остатков по счетам и другой информации, отраженной в финансовой отчетности или примечаниях к ней. Аудитор может высказать просьбу:

- о подтверждении указанной в запросе информации;
- о предоставлении расшифровок сумм остатков на счетах и другие сведения, для того чтобы сравнить их с данными банка.

Аудитор должен убедиться, что информация, которую он может быть служба внутреннего аудита или другой специализированный

Написание на заказ студенческих и аспирантских

отдел, назначенный подтверждать в банке ответственным за ответы на запросы. Несмотря на то что за подготовку текстов запросов и их рассылку отвечает аудитор, направлять их целесообразно от имени аудируемого банка. В качестве адресата для ответа на запрос необходимо указать аудитора.

Форма и содержание запроса определяются его целью, сложившейся практикой и особенностями обработки информации в подтверждающем банке. Наиболее часто запрашивается подтверждение сумм, причитающихся к оплате или получению, остатков на депозитных, ссудных и других счетах. Кроме того, IAPS 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения» рекомендует решить вопрос о целесообразности подтверждения нулевых остатков на корреспондентских счетах, информации о корреспондентских счетах, закрытых в течение последних двенадцати месяцев, сроках погашения и процентных ставках по кредитам, неиспользованным и резервным кредитным ресурсам, обязательствах по осуществлению компенсационных выплат и других обязательствах, обеспечения выданных и полученных.

IAPS 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами» указывает на целесообразность доведения до сведения внешних аудиторов банка и инспекторов по банковскому надзору ряда результатов работы тех и других. Когда органами банковского надзора проводится проверка, о ее итогах обычно сообщают руководству банка. Эта информация может быть полезна для аудитора, поскольку представляет собой независимую оценку важных аспектов деятельности банка, таких, как, например, соблюдение предельной суммы потерь по кредитам, и обращает внимание аудитора на вопросы, в силу тех или иных причин отмеченные инспектором.

Информация, представляющая интерес для управления, которая сообщается аудитором руководству банка, может оказаться важной и для инспекторов по банковскому надзору, особенно если она требует их немедленного реагирования. Например, это может быть информация:

- подтверждающая несоблюдение банком лицензионных требований;
- о серьезном конфликте между лицами, осуществляющими руководство банком, или неожиданной отставке топ-менеджеров;
- о нарушении банком требований нормативных актов или внутренних регулирующих документов;
- о сложении с аудитора его обязанности проводить аудит банка;
- о возникновении или изменении существенных изменений рисков, связанных с деятельностью банка.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Если это предусмотрено нормативными актами, аудитор сообщает такую информацию непосредственно инспекторам в как можно более короткие сроки. В тех случаях, когда подобные нормативно закреплённые требования отсутствуют, аудитор рекомендует руководству банка или лицам, наделённым руководящими полномочиями, как можно скорее передать информацию инспекторам. Если руководство и лица, наделённые руководящими полномочиями, не информируют представителей надзорного органа, аудитор должен оценить возможность самостоятельно передать информацию инспекторам и правовые последствия таких действий.

В некоторых странах в обязанности аудитора вменяется составление специального отчёта по вопросам, интересующим органы банковского надзора, например:

- о соблюдении банком лицензионных требований;
- об адекватности систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля;
- о правильности подготовки отчётов, представляемых в надзорный орган, и их достоверности;
- о соблюдении требований надзорного органа о части организации деятельности банка;
- о соблюдении законодательства;
- о надлежащем характере применяемой банком учётной политики.

Если это допускается нормативными актами, обсуждение результатов работы и обмен интересующей информацией между внешним аудитом и инспекторами по банковскому надзору может проводиться регулярно. При этом желательно присутствие представителей руководства банка.

Прежде чем составить аудиторское заключение, аудитору следует удостовериться в том, что отчетная информация филиалов и дочерних компаний, расположенных за рубежом, должным образом адаптирована для включения в сводную финансовую отчетность. Это особенно актуально для банков, поскольку многие из них имеют зарубежные филиалы, а национальные законодательства, как правило, устанавливают специальные требования к ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчетности банков.

Выражая мнение о финансовой отчетности банка, аудитор должен учитывать требования законодательных актов, регулирующего органа и сложившуюся практику в отношении используемых терминологии и формы.

Как правило, принципы и правила подготовки финансовой отчетности банков существенно отличаются от принципов и правил, действующих для других организаций. Если согласно требованиям нормативных актов финансовая отчетность должна

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

ответчать и тем и другим принципам и правилам, аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение, если такое соответствие действительно имеет место. В противном случае он выражает безоговорочно положительное мнение о достоверности отчетности в соответствии с одними принципами и правилам и мнение с оговоркой или отрицательное мнение в свете других принципов и правил.

6.2. Учет экологических вопросов в ходе аудита

Одна из основных тенденций развития техники и технологии — постепенное снижение значимости природных ресурсов как основного производственного фактора, однако их вклад в создание всех необходимых благ до сих пор остается весьма весомым. Ухудшение экологической ситуации привело к тому, что сегодня экологические вопросы все больше интересуют пользователей финансовой отчетности организаций. Раскрытию этого аспекта аудита посвящено положение IAPS 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности». Согласно этому положению к *экологическим вопросам*, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность организации, относятся:

- действия, направленные на предотвращение, уменьшение или устранение вреда, наносимого окружающей среде, а также на сохранение восполнимых и невосполнимых природных ресурсов. Такие действия могут осуществляться в связи с требованиями законодательства, условиями договоров или на добровольной основе;
- последствия нарушения законодательства в области охраны окружающей среды;
- последствия вреда, нанесенного окружающей среде;
- последствия, обусловленные ответственностью за действия других лиц, например ответственность за вред, нанесенный предыдущими собственниками.

Экологические вопросы могут отказать влияние на финансовую отчетность, например в связи с тем, что:

- принятие законов в области охраны окружающей среды может повлечь обесценение активов организации, следовательно, они должны будут учитываться по более низкой стоимости;
- нарушение требований правовых актов в области охраны окружающей среды, касающихся, например, выбросов или захоронения отходов, а также вступление в силу новых нормативных документов, имеющих обратную силу, могут обусловить необходимость накопления средств для выплаты компенсации или уплаты юридическому востановлению.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- некоторые субъекты, являющиеся относительно к добывающим отраслям, занимающиеся утилизацией отходов или производством химикатов, проводят обязательные мероприятия, направленные на уменьшение вреда, наносимого окружающей среде;
- организация принимает на себя конструктивные обязательства. Под конструктивными обязательствами понимаются обязательства, принятие которых не обусловлено положениями правовых актов, в противопоставление текущим юридическим обязательствам. Иногда действия или заявления руководства организации, а также изменения в экономической ситуации оказывают такое влияние на ожидания сторонних лиц, что организация не имеет иного выхода, как несение определенных затрат. Например, экономический субъект обнаруживает загрязнение почвы и, не будучи обязанным это делать в силу требований нормативных актов, предпринимает усилия по устранению загрязнения, поскольку заботится о своей репутации;
- если сумма предстоящих расходов на экологические цели не может быть точно определена, организация может быть обязана раскрыть необходимые условные обязательства в примечаниях к финансовой отчетности;
- в некоторых случаях нарушения законодательства в области охраны окружающей среды могут повлиять на способность организации непрерывно продолжать свою деятельность.

Объем знаний аудитора по экологическим вопросам должен быть достаточным для того, чтобы понимать события и действия, которые связаны с экологическими вопросами и могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность аудируемой организации.

Риск существенных искажений финансовой отчетности, связанных с экологическими вопросами, называется *экологическим риском*. К экологическому риску на уровне финансовой отчетности в целом относятся:

- риск возникновения затрат, обусловленных выполнением требований законодательства или условий договоров;
- риск нарушения требований законодательства в области охраны окружающей среды;
- риск, связанный с возможным влиянием особых требований, предъявляемых клиентами в связи с экологическими вопросами, а также возможной реакцией клиентов на деятельность организации в области охраны окружающей среды.

К экологическому риску на уровне предпосылок для групп операций, сальдо по которым являются существенными, также может, в частности, относиться:

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- риск, обусловленный зависимостью сальдо по счету от комплексных оценок, связанных с экологическими вопросами (например, от оценки рисков под предстоящие расходы на очистку зараженных земель и подготовку участка для строительства);
- риск, обусловленный зависимостью сальдо по счету от нетипичных операций, связанных с экологическими вопросами.

Экономический субъект может быть подвержен существенному экологическому риску, если он:

- в значительной степени зависит от законодательства в области охраны окружающей среды;
- владеет земельными участками, существенно загрязненными предыдущими владельцами;
- осуществляет деятельность, которая
 - может привести к загрязнению почв, грунтовых вод или атмосферы;
 - связана с использованием опасных веществ;
 - приводит к образованию и/или предполагает переработку вредных отходов;
 - может оказать отрицательное влияние на здоровье клиентов, работников или население, проживающее в непосредственной близости к месторасположению производства.

Если, по мнению аудитора, экологические вопросы могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность организации-клиента, аудитору следует получить представление о политике и процедурах контроля в этой области — *экологическом контроле организации*. При этом целесообразно уделить внимание таким аспектам, как:

- роли совета директоров в осуществлении экологического контроля;
- стилю управления организацией, подходам к решению экологических вопросов;
- организационной структуре аудируемого субъекта, распределению полномочий и обязанностей, связанных с решением экологических вопросов;
- внутреннему аудиту, проведению экологического аудита.

В процессе планирования аудитор получает общее представление о нормативных актах в области охраны окружающей среды, несоблюдение которых может существенно повлиять на финансовую отчетность аудируемой организации. Для этого аудитор:

- направляет запросы руководству, включая лиц, ответственных за экологические вопросы, о применяемых организацией политике и процедурах, направленных на обеспечение соблюдения требований законодательства в области охраны окружающей среды;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- запрашивает руководство о нормативных актах, нарушение которых может повлечь неспособность организации продолжить свою деятельность;
- обсуждает с руководством процедуры, применяемые для выявления угрозы судебных исков, санкций, а также определения их последствий.

Составляя мнение о финансовой отчетности клиента, аудитору следует определить, должным ли образом отражены в ней экологические вопросы в соответствии с применимыми принципами и правилами ее подготовки.

6.3. Аудит производных финансовых инструментов

В настоящее время широкое применение в деятельности экономических субъектов находят самые разнообразные производные финансовые инструменты. Однако их использование вызывает некоторую обеспокоенность, связанную со сложностью и в некоторой степени непрозрачностью их учета и отражения в финансовой отчетности. Нередко организации не отражают всю требуемую учетными стандартами информацию об их использовании, в том числе не раскрывают связанные с ними риски. Вопросам рассмотрения производных финансовых инструментов в ходе аудита финансовой отчетности посвящено IAPS 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

Международный стандарт финансовой отчетности 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» определяет *производный финансовый инструмент* как финансовый инструмент:

- стоимость которого меняется в результате изменения базисной позиции (цены, ставки, курса валюты и т.п.);
- для приобретения которого необходимы небольшие или нулевые первоначальные вложения;
- расчеты по которому осуществляются в будущем.

Производные финансовые инструменты включают как форвардные контракты, с расчетом между сторонами в будущем и, как правило, без первоначальных вложений, так и опционы, при которых одна сторона уплачивает премию за право осуществления расчета на определенных условиях в будущем. К производным финансовым инструментам, в частности, относятся опционы на акции, валютные форварды и товарные фьючерсы.

Проводя проверку производных финансовых инструментов, аудитор должен иметь представление:

- об особенностях работы с производными инструментами аудируемая организация;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- о сущности производных финансовых инструментов, используемых организацией-клиентом;
- об информационной системе клиента, относящейся к производным финансовым инструментам. В этой связи от аудитора может потребоваться знание программного обеспечения, используемого для обработки такой информации;
- о методах оценки производных финансовых инструментов;
- о принципах и правилах подготовки финансовой отчетности в части формирования информации о производных финансовых инструментах.

В соответствии с ISA 315 «Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений» аудитор должен достичь понимания деятельности клиента и среды, в которой она осуществляется, в той степени, чтобы иметь возможность выявить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности, а также разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры. Проверка производных финансовых инструментов требует от аудитора понимания:

- общеэкономических факторов, к которым, в частности, относятся
 - общий уровень экономической активности;
 - процентные ставки и доступность источников финансирования;
 - инфляция и переоценка валюты;
 - курсы иностранных валют, валютный контроль;
 - характеристики рынков производных финансовых инструментов, используемых аудируемой организацией;
- отраслевых особенностей, касающихся
 - ценового риска в отрасли;
 - уровня конкуренции;
 - цикличности и сезонности деятельности;
 - сокращения и расширения деятельности;
 - имеющих место негативных факторов (например, снижения спроса, избытка производственных мощностей, жесткой ценовой конкуренции);
 - необходимости осуществления расчетов в иностранной валюте;
- особенностей аудируемой организации, касающихся
 - уровня знаний и опыта руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями;
 - доступности надежной и актуальной информации, необходимой для управления организацией;
 - целей и стратегий организации.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Аудитору следует получить представление о ключевых финансовых рисках, связанных с использованием производных финансовых инструментов. К таким рискам относятся:

- рыночный риск — риск потерь, обусловленных неблагоприятными для организации изменениями в справедливой стоимости производных финансовых инструментов. Рыночный риск включает
 - ценовой риск, связанный с изменениями базисной позиции в связи изменениями рыночной конъюнктуры. К ценовым рискам относятся также риск процентной ставки и валютный риск;
 - риск ликвидности — риск потерь, обусловленных трудностями реализации производных финансовых инструментов;
 - риск неадекватности оценочных моделей, представляющей собой вероятность принятия неверных решений и осуществления невыгодных операций при использовании ненадлежащих моделей оценки;
- кредитный риск — риск потерь, обусловленных тем, что контрагент не выполнит своих обязательств в полном объеме в установленные или более поздние сроки;
- расчетный риск — риск непоступления средств, несмотря на выполнение контрагентом своих обязательств. Один из способов минимизации такого риска — заключение между сторонами соглашения о проведении взаимозачетов по дебиторской и кредиторской задолженностям;
- риск неплатежеспособности — вероятность того, что у организации не будет достаточно средств для своевременного осуществления выплат. Например, неблагоприятное изменение цен может привести к поступлению от контрагента требования о внесении дополнительных средств;
- юридический риск — риск невозможности действовать в соответствии с условиями заключенного договора в связи с изменениями в законодательстве.

При планировании и осуществлении детальных тестов в отношении производных финансовых инструментов аудитору следует:

- оценить уместность применяемых методов учета;
- определить, как использование услуг обслуживающих организаций влияет на формирование отчетной информации о производных финансовых инструментах;
- учесть изменения рынка, произошедшие с даты проведения детальных тестов до даты финансовой отчетности;
- обратить особое внимание на нетипичные операции;
- учесть результаты проверки по существу в отношении других статей отчетности, которые могут быть полезными для оценки плательщиков операций с производными финансовыми инструментами.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Сотрудники, отвечающие за операции с производными финансовыми инструментами, обычно осуществляют детальный анализ результатов таких операций. Аудитор может воспользоваться его результатами, если убедится в надежности этой информации. Если анализ не проводится, аудитор может самостоятельно провести необходимые аналитические процедуры. Их эффективность во многом зависит от того, насколько детализированными и полными будут исходные данные. Если аудитор не имеет возможности получить такие данные, аналитические процедуры могут служить средством выявления общих тенденций и взаимосвязей при исполнении простых, небольших по объему сделок.

В зависимости от объема и сложности операций с производными финансовыми инструментами аудитор оценивает необходимость получения от руководства аудируемой организации заявлений, касающихся следующих вопросов:

- цели использования производных финансовых инструментов;
- предпосылок, касающихся производных финансовых инструментов, например,
 - учетные записи отражают все производные финансовые инструменты;
 - все встроенные финансовые инструменты идентифицированы;
 - методология и допущения, лежащие в основе моделей оценки производных финансовых инструментов, являются уместными и разумными;
- осуществление всех сделок на общих основаниях исходя из рыночных цен;
- заключение каких-либо дополнительных соглашений, связанных с производными финансовыми инструментами;
- соблюдение организацией принципов и правил подготовки финансовой отчетности в отношении производных финансовых инструментов.

В соответствии с ISA 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» аудитор, как правило, информирует надлежащих пользователей из числа лиц, наделенных руководящими полномочиями:

- о существенных недостатках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- о неверном понимании руководством характера или объема операций с производными финансовыми инструментами, а также связанных с ними рисков;
- об отсутствии общей политики, определяющей цели и направления деятельности по использованию производных инструментов;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- об отсутствии четкого разделения обязанностей между работниками, ответственными за совершение операций с производными финансовыми инструментами.

6.4. Особенности аудита участников электронной торговли

Развитие информационно-коммуникационных технологий обусловило широкое распространение такой разновидности предпринимательской деятельности, как электронная торговля — заключение сделок по продаже товаров, выполнению работ и оказанию услуг путем обмена электронными документами. Рекомендации аудитору по оценке рисков, связанных с участием аудируемой организации в электронной торговле, представлены в IAPS 1013 «Электронная торговля — влияние на аудит финансовой отчетности».

Уровень знаний и навыков, требуемых от аудитора при проведении аудита организации — участника электронной торговли, зависит от сложности осуществляемых ей операций. Как правило, если эти операции существенны для организации, аудитор должен обладать знаниями и навыками в области информационных технологий, достаточными для того, чтобы:

- получить представление о стратегии организации в области электронной торговли, характере осуществляемых операций, используемых средствах, уровне знаний персонала, рисках, связанных с электронной торговлей, и способах управления этими рисками со стороны руководства;
- определить характер, объем и сроки выполнения дальнейших аудиторских процедур;
- оценить применимость допущения непрерывности деятельности организации-клиента в свете ее участия в электронной торговле.

Участие в электронной торговле связано с риском:

- потери части информации о сделке, что может не позволить аудитору отследить все связанные с ней операции по документам в бумажном и электронном виде;
- нарушения безопасности, который включает риск потерь в связи с проникновением компьютерных вирусов, риск несанкционированного доступа к закрытым данным и другие;
- неадекватности применяемой учетной политики;
- нарушения налогового и другого законодательства, особенно в случаях осуществления электронных торговых операций с зарубежными контрагентами;
- признания сделки, заключенной только при помощи электронных средств, ничтожной.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- потерь в связи с существенной зависимостью от электронных торговых операций;
- потерь в связи со сбоями информационной системы общего пользования или корпоративной.

Ответная реакция руководства организации на выявленные бизнес-риски, связанные с участием в электронной торговле, должна включать разработку и внедрение определенной системы безопасности, в задачи которой входит обеспечение:

- идентификации покупателей и поставщиков;
- сохранности полной информации о сделках;
- возможности удостовериться в достижении соглашения об условиях сделок и проследить все операции, связанные с той или иной сделкой;
- поступления платежей от покупателей;
- конфиденциальности информации.

Осуществление электронных торговых операций может не проводиться составлением документов в бумажном виде. Считается, что электронные документы в большей степени подвержены риску несанкционированных изменений, поскольку подлог таких документов легче скрыть. В этой связи аудитору следует оценить способность функционирующей в аудируемой организации системы безопасности предотвращать не разрешенные руководством изменения системы ведения бухгалтерского учета, бухгалтерских записей или информации, служащей основанием для их осуществления.

6.5. Порядок проведения и оформления результатов обзорных проверок

Задания по обзорной проверке финансовой отчетности. ISRE 2400 «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности» устанавливает стандарты и служит руководством по проведению обзорных проверок финансовой отчетности для исполнителя такого задания, не являющегося аудитором организации. Аудитор, которому поручено провести обзорную проверку промежуточной финансовой отчетности, должен руководствоваться ISRE 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации».

Цель обзорной проверки финансовой отчетности состоит в том, чтобы на основании выполненных процедур, которые не обеспечивают всех доказательств, требуемых при аудите, дать исполнителю возможность заявить, привлекло ли его внимание что-либо, что могло бы свидетельствовать о несоответствии финансовой отчетности во всех существенных аспектах требованиям применимых правил ее подготовки.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Исполнителю и организации следует согласовать условия выполнения задания по обзорной проверке финансовой отчетности в письме или договоре о выполнении задания. В письме о выполнении задания целесообразно указать:

- цель оказания услуги;
- ответственность руководства организации за финансовую отчетность;
- объем обзорной проверки со ссылкой на ISRE 2400 «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности» или на национальный стандарт;
- право исполнителя на неограниченный доступ к документам, записям и прочей информации, требуемой для проведения обзорной проверки;
- примерное содержание отчета, который будет подготовлен исполнителем;
- что результатом выполнения задания не будет выявление ошибок или мошеннических действий;
- что обзорная проверка не является аналогом аудита и аудиторское мнение выражаться не будет.

При проведении обзорной проверки исполнитель должен документировать всю информацию, важную для обоснования выводов, сделанных в отчете, и доказательств того, что задание выполнено в соответствии с ISRE 2400.

Согласно этому положению процедуры, выполняемые исполнителем при проведении обзорной проверки финансовой отчетности, обычно включают:

- оценку риска — процедуры, выполняемые в целях получения знаний о бизнесе клиента и среды, в которой она осуществляется;
- запросы относительно применяемых принципов и правил подготовки финансовой отчетности, их соблюдения; используемых процедур классификации учетных объектов, обобщения информации о них в учетных регистрах; всех имеющих место существенных предпосылок; принятых на общих собраниях акционеров, заседаниях совета директоров и прочих органов управления решений, которые могли оказать влияние на финансовую отчетность; изменений в деятельности организации; вопросов, возникших в ходе выполнения задания;
- аналитические процедуры, проводимые для выявления необычных статей или взаимосвязей. Такие процедуры:

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

сравнение показателей за отчетный период с аналогичными показателями за предыдущие периоды;
сравнение показателей за отчетный период с ожиданиями исполнителя относительно этих показателей;
изучение взаимосвязей между элементами финансовой отчетности;

- рассмотрение на предмет соответствия финансовой отчетности применяемым принципам и методам ее подготовки.

Если у исполнителя есть основания полагать, что проверяемая им информация может быть существенно искажена, ему необходимо провести дополнительные процедуры, чтобы иметь возможность сделать вывод об отчетности.

Исполнителю следует запросить руководство организации о последующих событиях, которые могли бы оказать существенное влияние на проверяемую финансовую отчетность. Выполнение других процедур, направленных на выявление последующих событий, не вменяется в обязанности исполнителя.

Обзорная проверка финансовой отчетности относится к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность. По результатам ее проведения исполнитель делает вывод в негативной форме.

Отчет о проведении обзорной проверки финансовой отчетности должен содержать следующие элементы:

- наименование;
- адресат;
- вводную часть, в которой указываются финансовая отчетность, в отношении которой была проведена обзорная проверка; ответственность руководства организации и исполнителя;
- часть, описывающую объем проверки, включая ссылку на ISRE 2400 или соответствующий национальный стандарт; заявление о том, что обзорная проверка главным образом была ограничена направлением запросов и выполнением аналитических процедур; заявления о том, что аудиторская проверка не проводилась, выполненные процедуры обеспечивают более низкую степень уверенности, чем при аудите, и аудиторское мнение выражено не будет;
- вывод в негативной форме;
- дату отчета;
- адрес исполнителя;
- подпись исполнителя.

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Пример. Немодифицированный отчет о результатах проведения обзорной проверки финансовой отчетности

Независимый отчет
по обзорной проверке для ...

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой отчетности компании ABC, которая включает баланс на 31 декабря 20X1 г., отчет о доходах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся на указанную дату, а также краткое описание применяемой учетной политики и примечания. Ответственность за эту финансовую отчетность несет руководство компании. В наши обязанности входит подготовка отчета о результатах проведения обзорной проверки указанной финансовой отчетности.

Мы провели обзорную проверку финансовой отчетности на основании Международного стандарта по обзорным проверкам 2400 «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности» (*или указать национальный стандарт*). Этот стандарт обязывает нас планировать и проводить обзорную проверку для обеспечения ограниченной уверенности в том, что финансовая отчетность свободна от существенных искажений. Обзорная проверка в основном ограничивается направлением запросов персоналу компании и выполнением аналитических процедур в отношении финансовой информации и, таким образом, обеспечивает более низкую степень уверенности, чем та, которую дает аудит. Мы не проводили аудит и не выражаем аудиторское мнение.

В ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основания считать, что прилагаемая финансовая отчетность не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») в соответствии с (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*).

(Подпись исполнителя)

(Дата отчета)

(Адрес исполнителя)

Если внимание исполнителя привлекли факторы, в силу которых финансовую отчетность нельзя признать представленной справедливо во всех существенных отношениях, отчет по итогам проведения обзорной проверки должен включать:

- описание факторов, вызвавших необходимость независимую оценку их влияния на финансовую отчетность;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- в зависимости от существенности влияния этих факторов — оговорку в отношении обеспечения ограниченной уверенности или утверждение, что финансовая отчетность не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») в соответствии с указанными принципами и правилами подготовки финансовой отчетности.

Пример. Фрагмент модифицированного отчета о результатах проведения обзорной проверки финансовой отчетности, содержащего оговорку в связи с выявленными отступлениями от принципов и правил подготовки отчетности

Независимый отчет
по обзорной проверке для ...

(Вводная часть)

(Часть, описывающая объем проверки)

Руководство компании информировало нас о том, что запасы были отражены в финансовой отчетности по их себестоимости, которая превышает чистую стоимость их продажи. Обзорная проверка расчетов руководства показала, что, если указывать стоимость запасов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности — по наименьшей сумме из себестоимости и чистой стоимости продажи, объем запасов, отраженный в финансовой отчетности, должен быть уменьшен на X долл. Кроме того, на X долл. должны быть уменьшены чистая прибыль и собственный капитал.

За исключением завышения стоимости запасов, о котором было сказано выше, в ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основание считать, что прилагаемая финансовая отчетность не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

(Подпись исполнителя)

(Дата отчета)

(Адрес исполнителя)

Если произошло существенное ограничение объема работы исполнителя, в отчете о результатах проведения обзорной проверки необходимо:

- раскрыть это ограничение;

Разработка электронных библиотек
Информ2000.рф
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- в зависимости от существующих ограничений сделать оговорку в отношении ограниченной уверенности или указать на невозможность обеспечения какой-либо степени уверенности.

Исполнитель не должен датировать свой отчет по результатам обзорной проверки ранее даты утверждения финансовой отчетности (даты заявления уполномоченными лицами, что полный комплект отчетности подготовлен).

Обзорная проверка промежуточной финансовой информации. Финансовая информация, сформированная и представленная в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности и включающая полный или сокращенный комплект финансовой отчетности за период, меньший чем финансовый год, называется *промежуточной*.

ISRE 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации» раскрывает профессиональную ответственность аудитора при проведении такой проверки и устанавливает требования к содержанию и оформлению отчета по ее результатам.

Выполняя обзорную проверку промежуточной финансовой информации, аудитор должен соблюдать те же фундаментальные этические принципы, что и при аудите: честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения. Кроме того, аудитор должен был сохранить независимость и проявить профессиональный скептицизм (помнить о том, что могут существовать обстоятельства, способствующие существенному искажению информации).

Цель обзорной проверки промежуточной финансовой информации заключается в предоставлении аудитору возможности на основании выполненных процедур заявить о том, привлекло ли его внимание что-либо, что могло бы свидетельствовать о несоответствии промежуточной финансовой информации во всех существенных отношениях определенным принципам и правилам подготовки финансовой отчетности. Обзорная проверка не дает, как аудит, оснований для выражения мнения о достоверности и справедливости представлений финансовой информации (представлена ли справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности.

Аудитору и организации-клиенту следует согласовать условия проведения обзорной проверки. Как правило, эти условия отражаются в письме о выполнении задания и включают:

- цель проверки обзорной промежуточной финансовой информации;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- объем обзорной проверки;
- ответственность руководства за промежуточную финансовую информацию;
- ответственность руководства за организацию и за эффективное функционирование внутреннего контроля в части подготовки промежуточной финансовой информации;
- ответственность руководства за предоставление аудитору доступа ко всем бухгалтерским записям и другой сопутствующей информации;
- согласие руководства предоставить аудитору письменные заявления для подтверждения того, что будет сообщено аудитору устно, а также информации, содержащейся в учетных документах;
- форму и содержание отчета, который будет подготовлен аудитором;
- согласие руководства включить отчет аудитора о проведенной обзорной проверке промежуточной финансовой информации в документ, содержащий такую информацию, если документ будет указывать на то, что такая проверка была проведена.

Аудитор должен достичь понимания деятельности организации и среды, в которой она ведется, включая внутренний контроль подготовки промежуточной финансовой информации и финансовой отчетности, достаточного для:

- определения видов возможных существенных искажений и вероятности их появления;
- определения обзорных процедур, которые следует выполнить для того, чтобы цель задания была достигнута.

Для достижения понимания деятельности организации аудитор обычно выполняет следующие процедуры:

- знакомится с документацией, отражающей результаты проведения аудита за предыдущий год, обзорных проверок за текущий год и соответствующий период предыдущего года;
- изучает последнюю финансовую отчетность и промежуточную финансовую информацию за соответствующий период предыдущего года;
- рассматривает существенные риски, выявленные при аудите финансовой отчетности за предыдущий год;
- оценивает существенность;
- изучает информацию о выявленных в ходе аудита финансовой отчетности за прошлый год существенных искажениях, которые были устранены, и несущественных искажениях, которые остались неустраненными;
- рассматривает информацию, связанную с ведением бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности, которые

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ
процедур

были признаны существенными при проведении аудита и могли оставаться существенными в периоде, к которому относится промежуточная финансовая информация;

- изучает результаты аудиторских процедур, которые выполнялись в отношении операций, совершенных в текущем году;
- анализирует результаты работы внутренних аудиторов и соответствующие действия, предпринятые руководством;
- направляет запросы руководству относительно:
 - данной руководством оценки риска существенного искажения внутренней финансовой информации вследствие мошеннических действий;
 - результатов изменений в деятельности организации;
 - существенных изменений во внутреннем контроле организации и влиянии этих изменений на процесс подготовки промежуточной финансовой информации;
 - порядка подготовки промежуточной финансовой информации и надежности учетных записей, на основе которых она формируется.

Проведение обзорной проверки, как правило, ограничивается направлением запросов лицам, ответственным за бухгалтерский учет и финансовую отчетность, выполнением аналитических и других обзорных процедур, в том числе:

- изучением протоколов собраний акционеров, заседаний лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также направление запросов о вопросах, обсуждавшихся на собраниях и заседаниях, протоколами которых еще нельзя воспользоваться;
- анализом влияния факторов, приведших к модификации аудиторского заключения или отчета о проведении обзорной проверки за предыдущие периоды, на проверяемую промежуточную финансовую информацию;
- обсуждением, где это уместно, результатов работы с другими аудиторами, проводящими обзорную проверку промежуточной финансовой информации компонентов;
- направлением запросов лицам, ответственным за ведение учета и подготовку финансовой отчетности, о том:

подготовлена ли промежуточная финансовая информация в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности;

были ли изменения в учетных принципах или порядке их применения;

потребовало ли совершение новых видов операций применения новых учетных принципов;

содержит ли промежуточная финансовая информация какие-либо искажения.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

возникали ли случаи или нетипичные ситуации, которые могли оказать влияние на промежуточную финансовую информацию;

каковы существенные допущения, принятые при определении справедливой стоимости, и намерения руководства, от которых может зависеть метод ее оценки; должным ли образом учтены и отражены в промежуточной финансовой информации операции со связанными сторонами;

изменялись ли существенно договорные обязательства; произошли ли изменения в условных обязательствах, в том числе связанных с судебными разбирательствами и претензионными спорами;

выполняются ли условия долговых соглашений; осуществлены ли какие-либо значимые операции в последние несколько дней промежуточного периода, к которому относится проверяемая финансовая информация, или первые несколько дней следующего периода;

известно ли им о случаях мошенничества или подозрения в мошенничестве руководства организации, работников, играющих важные роли во внутреннем контроле, или других лиц, чьи мошеннические действия могли бы оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию;

известны ли им случаи несоблюдения или возможного несоблюдения законов или других регулирующих документов, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию;

- чтением промежуточной финансовой информации;
- выполнением аналитических процедур в отношении промежуточной финансовой информации в целях выявления необычных взаимосвязей или отдельных показателей, которые могли бы свидетельствовать о существенных искажениях промежуточной финансовой информации.

Аудитору следует получить доказательства того, что промежуточная финансовая информация согласуется с учетными данными, на основе которых она готовится.

Аудитор должен запросить руководство организации-клиента о том, идентифицированы ли все события, произошедшие до даты отчета по обзорной проверке, которые могли оказать существенное влияние на промежуточную финансовую информацию. Выполнение других процедур для выявления таких событий и обязанности аудитора не входит.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Аудитору необходимо направить запрос представителям руководства организации о том, были ли изменения в их оценке способности организации непрерывно вести свою деятельность. При этом, если аудитору станет известно о событиях, которые могут быть причиной существенной неопределенности в отношении способности организации непрерывно вести деятельность, ему следует:

- запросить руководство о его планах, реальности их исполнения и о том, насколько их реализация может исправить положение;
- оценить адекватность раскрытия существенной неопределенности в промежуточной финансовой информации.

Если внимание аудитора привлекают обстоятельства, которые могут свидетельствовать о необходимости внесения корректировок в промежуточную финансовую информацию, ему следует сделать дополнительные запросы или выполнить дополнительные процедуры, чтобы иметь возможность сделать обоснованный вывод.

Аудитору следует оценить, оказывают ли взятые по отдельности или в совокупности искажения, не исправленные организацией, существенное влияние на промежуточную финансовую информацию. Аудитор может установить предельные значения искажений, ниже которых искажения не рассматриваются по отдельности или в совокупности с другими искажениями как могущие оказать существенное влияние на проверяемую информацию.

Если аудитор полагает, что в промежуточную финансовую информацию необходимо внести существенные корректировки, он должен в самые короткие сроки сообщить об этом руководству соответствующего уровня. Если, по мнению аудитора, ответная реакция руководства является ненадлежащей, ему следует информировать лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если лица, наделенные руководящими полномочиями, в разумные сроки не принимают необходимых мер, аудитор рассматривает дальнейшие варианты своих действий, в том числе:

- модификацию отчета;
- отказ от продолжения выполнения задания;
- отказ от выполнения функций аудитора организации.

Если в ходе проведения обзорной проверки аудитору становится известно о фактах нарушения законодательства и других регулирующих документов или случаях мошенничества, ему следует как можно скорее обсудить это с руководством должного уровня. Кроме того, аудитор оценивает влияние этих обстоятельств на свой отчет и решает вопрос о необходимости информирования о них лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Аудитору следует сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, информацию, которая стала ему известна в ходе

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

проведения проверки, представляющую интерес для управления организацией.

Аудитор должен получить письменные заявления от руководства организации о том, что:

- оно признает свою ответственность за разработку и функционирование внутреннего контроля, направленного на предотвращение и выявление ошибок и мошенничества;
- промежуточная финансовая информация подготовлена и представлена в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности;
- оно полагает, что выявленные аудитором в ходе обзорной проверки неисправленные искажения не оказывают существенного влияния как по отдельности, так и в совокупности на промежуточную финансовую информацию. При этом к заявлению должно быть приложено краткое описание этих искажений;
- оно предоставило аудитору всю известную информацию об имевших место или предполагаемых случаях мошенничества;
- оно предоставило аудитору результаты оценки риска подержанности промежуточной финансовой информации существенным искажениям вследствие мошенничества;
- аудитор получил всю информацию о допущенных и возможных нарушениях законов и других регулирующих документов, случаи которых должны были быть учтены при подготовке промежуточной финансовой информации;
- оно сообщило аудитору обо всех событиях, имевших место после даты баланса и до даты отчета по обзорной проверке, которые могли бы потребовать корректировки или раскрытия в промежуточной финансовой информации.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией, дополняющей промежуточную финансовую информацию, чтобы определить, не противоречат ли они существенно друг другу. Если такое противоречие обнаруживается, аудитор должен решить, подлежит ли корректировке промежуточная финансовая или прочая информация. Если промежуточная финансовая информация должна быть исправлена, но руководство отказывается провести ее корректировку, аудитор рассматривает влияние этого факта на содержание своего отчета. Если возникает необходимость пересмотреть прочую информацию, а руководство не согласно на пересмотр, аудитор решает вопрос о включении в свой отчет специального абзаца, описывающего существенные противоречия, или совершении иных действий, например отказа от выдачи отчета или от продолжения выполнения задания.

Если аудитор полагает, что прочая информация существенно искажает факты, он должен сообщить об этом руководству организации. Если руководство отказывается пересмотреть прочую ин-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

формацию, аудиторю следует указать необходимость информирования лиц, наделенных руководящими полномочиями, получения юридической консультации или совершения других действий в зависимости от обстоятельств.

Отчет аудитора о проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации должен включать следующие элементы:

- наименование документа;
- адресат;
- перечень всех форм, включенных в проверенную промежуточную финансовую информацию, с указанием наименования каждой формы и даты, на которую она составлена, или периода, к которому она относится;
- если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной согласно принципам и правилам, применяющимся с целью обеспечения справедливого представления, то должно быть сделано заявление о том, что руководство организации ответственно за подготовку и справедливое представление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности.

В иных обстоятельствах необходимо указать, что руководство организации ответственно за подготовку и предоставление промежуточной финансовой информации в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности;

- заявление о том, что аудитор ответствен за формулирование вывода о промежуточной финансовой информации на основе проведенной обзорной проверки;
- заявление о том, что обзорная проверка промежуточной финансовой информации проводилась в соответствии с ISRE 2410 и включала направление запросов, преимущественно лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, а также выполнение аналитических и иных обзорных процедур;
- заявление о том, что объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, такая проверка не дает аудитору оснований для уверенности в том, что он будет осведомлен обо всех существенных аспектах, которые стали бы ему известны в ходе аудита, и аудиторское мнение выражено не будет;
- если промежуточная финансовая информация включает полный комплект финансовой отчетности общего назначения, подготовленной согласно принципам и правилам,

Написание на заказ студенческих и аспирантских

применяющимся с целью обеспечения справедливого представления, то должно быть указано, привлекло ли внимание аудитора что-либо, что могло бы дать ему основания считать, что промежуточная финансовая информация не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») в соответствии с определенными принципами и правилами подготовки финансовой отчетности. В иных обстоятельствах необходимо указать, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что могло бы дать ему основания считать, что промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с определенными принципами и правилами подготовки финансовой отчетности;

- дату отчета;
- указание на страну, где аудитор ведет свою деятельность;
- подпись аудитора.

Пример. Немодифицированный отчет по результатам проведения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, содержащей полный комплект финансовой отчетности общего назначения

Отчет о проведении обзорной проверки
промежуточной финансовой информации

(Надлежащий адресат)

(Вводная часть)

Мы провели обзорную проверку прилагаемого баланса компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также отчета о доходах, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств за квартал, заканчивающийся на указанную дату, и краткого описания применяемой учетной политики и примечаний. Руководство компании ответственно за подготовку и справедливое представление промежуточной финансовой информации в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*. Наша обязанность заключается в формулировании вывода об указанной промежуточной финансовой информации на основе проведенной обзорной проверки.

(Объем обзорной проверки)

Мы провели обзорную проверку в соответствии с международным стандартом обзорных проверок (ISA) 2110 «Обзорная

Написание на заказ студенческих и аспирантских

проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации». Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает направление запросов, преимущественно лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, а также выполнение аналитических и иных обзорных процедур. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, такая проверка не даст нам оснований для обретения уверенности в том, что мы осведомлены обо всех существенных аспектах, которые стали бы нам известны в ходе аудита, и аудиторское мнение нами выражено не будет.

(Вывод)

В ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основания считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») о финансовом состоянии компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за квартал, завершившийся этой датой, в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

Пример. Немодифицированный отчет по результатам проведения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, не содержащей полного комплекта финансовой отчетности общего назначения

Отчет о проведении обзорной проверки промежуточной финансовой информации

(Наалежащий адресат)

(Вводная часть)

Мы провели обзорную проверку прилагаемого (обзорного) баланса компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также (со-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

крашенных) отчета о доходах, об изменении капитала, отчета о движении денежных средств за квартал, заканчивающийся на указанную дату, и краткого описания применяемой учетной политики и примечаний. Руководство компании ответственно за подготовку и справедливое представление промежуточной финансовой информации в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*. Наша обязанность заключается в формулировании вывода об указанной промежуточной финансовой информации на основе проведенной обзорной проверки.

(Объем обзорной проверки)

Мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации». Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает направление запросов, преимущественно лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, а также выполнение аналитических и иных обзорных процедур. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, такая проверка не дает нам оснований для обретения уверенности в том, что мы осведомлены обо всех существенных аспектах, которые стали бы нам известны в ходе аудита, и аудиторское мнение нами выражено не будет.

(Вывод)

В ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основания считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

Если внимание аудитора привлекли факты, свидетельствующие о том, что отступление от принципов и правил подготовки финансовой отчетности существенно влияет или может повлиять на промежуточную финансовую информацию, аудитор должен сделать в нее необходимых исправлений, аудитор делает вывод с оговоркой

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

или отрицательный вывод. При этом ему следует описать характер отступлений и, если возможно, оценить их влияние на промежуточную финансовую информацию. Когда аудитор модифицирует отчет вследствие отсутствия необходимых раскрытий, он должен, по возможности, включить в него нераскрытую информацию.

Пример. Фрагмент отчета по результатам проведения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, содержащей полный комплект финансовой отчетности общего назначения, включающего вывод с оговоркой вследствие отступления от принципов и правил подготовки финансовой отчетности

Как сообщило нам руководство компании ABC, арендная операция компании не была отражена как актив и обязательство по выплате будущих арендных платежей, в то время как мы считаем капитализацию этой аренды необходимой в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*. Таким образом, если бы аренда была капитализирована на 31 марта 20X1 г., активы компании были бы больше на ... долл., долгосрочные обязательства — на ... долл., а суммы чистой прибыли и прибыли на акцию за три месяца были бы выше *(ниже)* заявленных компанией в промежуточной финансовой информации на ... и ... долл. соответственно.

За исключением вопроса, рассмотренного выше, в ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основания считать, что прилагаемая промежуточная финансовая информация не дает достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») о финансовом состоянии компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за квартал, завершившийся этой датой, в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*.

Пример. Фрагмента отчета по результатам проведения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, содержащей полный комплект финансовой отчетности общего назначения, включающего отрицательный вывод вследствие отступления от принципов и правил подготовки финансовой отчетности

Начиная с проверяемого периода, руководство компании ABC прекратило деятельность дочерних компаний, что противоречит тре-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

работ <http://>
бованиями (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности). Если бы информация о деятельности дочерних компаний была включена в финансовую отчетность, большинство показателей, представленных в промежуточной финансовой информации, имели другое значение.

Поскольку обзорная проверка показала, что показатели деятельности дочерних компаний, как указано в предыдущем абзаце, не были включены в финансовую отчетность, прилагаемая промежуточная финансовая информация не даст достоверного и справедливого представления (или «не представлена справедливо во всех существенных отношениях») о финансовом состоянии компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за квартал, завершившийся этой датой, в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности).

Аудитор не должен принимать к исполнению задание по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации, если условия задания таковы, что аудитор не сможет его выполнить в связи с ограничениями объема проверки, налагаемыми руководством компании-клиента.

Если после того, как задание принято, объем работы аудитора ограничивается по инициативе руководства организации, аудитор оказывается не в состоянии его завершить и составить отчет. В этом случае аудитор информирует о причинах прекращения проведения проверки руководство должного уровня или лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если аудитор в ходе выполнения работы выяснил, что промежуточная финансовая информация требует существенных корректировок, он должен сообщить об этом руководству должного уровня. Кроме того, аудитору следует определить, обязан ли он составить отчет, если проверка не может быть завершена. Когда на него возложена такая обязанность, в отчете аудитор:

- отказывается от формулирования вывода;
- приводит причины, по которым обзорная проверка не была завершена;
- раскрывает факты, привлечшие его внимание в ходе проверки, которые свидетельствуют о необходимости внесения исправлений в промежуточную финансовую информацию для того, чтобы ее можно было признать подготовленной во всех существенных отношениях в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности.

Если ограничения были вызваны аудитором, то в некоторых случаях, когда

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

такое ограничение касается случаев, не оказывающих глубокое влияние на промежуточную финансовую информацию, аудитор может сформулировать мнение по проверке.

Пример. Фрагмент отчета по результатам проведения обзорной проверки промежуточной финансовой информации, содержащей полный комплект финансовой отчетности общего назначения, модифицированного вследствие ограничения объема проверки

За исключением аспектов, изложенных ниже, мы провели обзорную проверку в соответствии с Международным стандартом обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации». Обзорная проверка промежуточной финансовой информации включает направление запросов, преимущественно лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, а также выполнение аналитических и иных обзорных процедур. Объем обзорной проверки значительно меньше объема аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, такая проверка не даст нам оснований для обретения уверенности в том, что мы осведомлены обо всех существенных аспектах, которые стали бы нам известны в ходе аудита, и аудиторское мнение нами выражено не будет.

Вследствие пожара, случившегося в офисе филиала ... компании ABC, были уничтожены документы, содержащие информацию о дебиторской задолженности компании в сумме ... долл., поэтому мы не смогли выполнить обзорную проверку указанной дебиторской задолженности, отраженной в промежуточной финансовой информации. В настоящее время компания восстанавливает утраченные документы, однако нельзя с уверенностью утверждать, что документы подтвердят указанную сумму дебиторской задолженности. Если бы мы имели возможность провести обзорную проверку дебиторской задолженности, мы могли бы обнаружить факты, свидетельствующие о необходимости внесения исправлений в промежуточную финансовую информацию.

За исключением того, что в силу описанных обстоятельств, возможно, потребовалось бы внесение исправлений в промежуточную финансовую информацию, в ходе проведения обзорной проверки наше внимание не привлекло ничего, что могло бы дать нам основания считать, что привлекает промежуточная финансовая информация не даст достоверного и справедливого

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

представления (или «не представляем справедливо во всех существенных отношениях») в финансовом состоянии компании ABC на 31 марта 20X1 г., а также финансовых результатах ее деятельности и денежных потоках за квартал, завершившийся этой датой, в соответствии с *(указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности)*.

Если установлена существенная неопределенность событий и обстоятельств, которые могут привести к сомнению в способности организации продолжать свою деятельность, и это адекватно раскрыто в промежуточной финансовой информации, аудитор включает в свой отчет специальный абзац, обращающий внимание на имеющуюся неопределенность. Если промежуточная финансовая информация не содержит адекватного раскрытия, аудитор делает вывод с оговоркой или отрицательный вывод.

Дополнительный абзац может быть включен в отчет аудитора и в тех случаях, когда аудитор полагает необходимым привлечь внимание пользователей к существенной неопределенности, не относящейся к допущению непрерывности деятельности организации, не связанной с будущими событиями, исход которых может существенно повлиять на промежуточную финансовую информацию.

Аудитор, проводящий обзорную проверку промежуточной финансовой информации, должен документировать все сведения, необходимые для обоснования вывода и доказательства того, что проверка проводилась в соответствии с ISRE 2410 и применимыми законами и прочими регулируемыми документами. Рабочая документация должна позволять опытному аудитору, не участвовавшему в выполнении задания, получить представление о характере, объеме и сроках направления запросов, выполнения аналитических и прочих обзорных процедур, полученной информации и существенных аспектах, рассматриваемых аудитором-исполнителем в ходе проверки.

6.6. Выполнение прочих заданий, обеспечивающих уверенность

Работа исполнителя прочего задания, обеспечивающего уверенность. К заданиям, обеспечивающим уверенность, относятся аудит, обзорные проверки исторической финансовой информации, а также прочие задания, отличные от аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации. Проведение аудита регламентируется Международными стандартами аудита, руководство по выполнению обзорных проверок представлено в Международных стандартах обзорных проверок. Исполнителями прочих заданий,

Написание на заказ студенческих и аспирантских

обеспечивающих уверенность (в работе задании), необходимо следовать указаниям, содержащимся в ISAE 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации», а также других ISAE, применимых к конкретному заданию.

Согласно ISAE 3000, исполнитель может *принять задание* (продолжить его выполнение), если:

- ответственной стороной является лицо (лица), отличное от исполнителя и предполагаемых пользователей. Как указывает Концептуальная основа заданий, обеспечивающих уверенность, к предполагаемым пользователям может относиться и ответственная сторона, однако в этом случае в их состав должны обязательно включаться и иные лица;
- применимые этические требования, такие, как независимость и профессиональная компетентность, не будут нарушены;
- определен предмет задания;
- критерии применимы и удовлетворяют интересам пользователей;
- исполнитель имеет доступ к достаточным надлежащим доказательствам, необходимым для составления заключения;
- заключение исполнителя должно быть оформлено в виде письменного отчета;
- исполнитель уверен в том, что задание выполняется в разумных целях;
- группа исполнителей задания включает всех необходимых специалистов.

Исполнитель и сторона, которая выступает в качестве заказчика, должны согласовать *условия выполнения задания*. Условия задания отражаются в письме о выполнении задания или ином документе согласно принятой практике или требованиям законодательства.

Если до завершения работы исполнителю поступает просьба изменить условия задания таким образом, чтобы оно не было заданием, обеспечивающим уверенность, или обеспечивало бы ограниченную уверенность вместо разумной, исполнитель должен оценить уместность такого изменения. Как правило, перемена обстоятельств, влияющих на требования заказчика, или изначально неверное понимание сущности задания расцениваются как разумные основания для согласия на изменение условий.

В целях достижения максимальной эффективности выполнения задания исполнителю необходимо планировать свою работу. Планирование задания включает разработку:

- общей стратегии, включая актуальную оценку рисков на протяжении работы, а также сроки ее проведения;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- плана выполнения задания, определяющего характер, время осуществления и объем процедур, которые позволяют получить требуемые доказательства, а также раскрывающего обоснование их выбора.

Планирование выполнения задания является непрерывным процессом, поскольку изменение обстоятельств, неожиданные события и промежуточные результаты работы могут требовать пересмотра составленных ранее общей стратегии и плана.

Исполнитель должен достичь понимания предмета задания, а также прочих обстоятельств его выполнения, достаточного для того, чтобы идентифицировать и оценить риски существенных искажений информации о предмете и разработать и выполнить дальнейшие процедуры для получения доказательств. Достижение такого понимания является частью планирования и непосредственного выполнения задания.

Предмет задания должен быть идентифицируемым, кроме того, должна существовать возможность оценить его в соответствии с выбранными критериями, а информацию о нем проверить, получив достаточные надлежащие доказательства. Если после принятия задания исполнитель устанавливает, что предмет является ненадлежащим, т.е. не отвечает перечисленным выше характеристикам, он делает вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказывается от формулирования вывода. В некоторых случаях уместным будет отказ от продолжения выполнения задания.

Исполнитель не должен приниматься за выполнение задания, пока он не убедится в применимости критериев. Согласно Международной концептуальной основе заданий, обеспечивающих уверенность, критерии применимы, если они релевантны, полны, надежны, нейтральны, понятны.

Если после принятия задания исполнитель устанавливает, что критерии неприменимы, он делает вывод с оговоркой, отрицательный вывод или отказывается от формулирования вывода. В некоторых случаях следует рассмотреть возможность отказа от продолжения выполнения задания.

Планируя и выполняя задание, исполнитель должен принимать во внимание существенность и риск задания. Существенность учитывается при определении характера, сроков и объема процедур для получения доказательств, а также при формулировании вывода о том, имеются ли существенные искажения информации о предмете задания. Риск задания должен быть снижен исполнителем до приемлемого в существующих условиях уровня: риск задания, обеспечивающего разумную уверенность, должен быть ниже, чем риск задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

Исполнитель должен сделать вывод на основе полученных доказательств, на основе которых он сможет сделать вывод. При выполнении

Написание на заказ студенческих и аспирантских

нии задания, обеспечивающего уверенность, достаточные надлежащие доказательства получают в ходе процесса, включающего:

- достижение понимания предмета задания и прочих обстоятельств его выполнения;
- оценку риска наличия существенных искажений информации о предмете задания;
- определение общей ответной реакции на риск, а также характера, сроков проведения и объема дальнейших процедур;
- выполнение дальнейших процедур;
- оценку достаточности и надлежащего характера доказательств.

Иногда при выполнении задания сбор и оценка доказательств требуют специальных знаний и навыков, и исполнитель принимает решение привлечь к работе эксперта. При этом участие исполнителя в работе, а также понимание исполнителем действий экспертов должны быть такими, чтобы он имел основания взять на себя ответственность за вывод по итогам выполнения задания. Исполнитель должен иметь знания и навыки, достаточные для того, чтобы:

- установить цель поручаемой эксперту работы и определить, как результаты этой работы помогут в достижении цели выполнения задания;
- оценить разумность принятых экспертом допущений, а также использования им определенных источников информации и методов работы;
- оценить разумность сделанных экспертом выводов в контексте конкретного задания.

Исполнителю следует получить от ответственной стороны все необходимые заявления. Отказ ответственной стороны предоставить запрашиваемые исполнителем заявления может быть расценен как ограничение объема работы, что приведет к формулированию вывода с оговоркой или отказу исполнителя от формулирования вывода. При получении заявлений, имеющих существенное значение для оценки предмета задания, исполнитель:

- рассматривает их с точки зрения разумности и непротиворечия другим доказательствам, в том числе другим заявлениям;
- определяет, можно ли считать лиц, сделавших заявления, в достаточной степени информированными;
- при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, ищет доказательства, подтверждающие сделанные заявления. Выполнение задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, также может предполагать поиск подтверждающих доказательства.

Заявления от ответственной стороны не могут служить заменой другим доказательствам, которые могут быть доступны исполнителю.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Исполнителю следует оценить влияние событий, происшедших до даты отчета, на информацию о предмете задания и содержание отчета. Однако иногда в силу характера задания такая оценка не является необходимой. Например, если исполнитель должен оценить правильность составления статистического отчета на определенную дату, то события, происходящие между этой датой и датой составления отчета, могут не оказывать влияния на вывод исполнителя.

Исполнитель должен отразить в документации всю информацию, являющуюся существенной для подтверждения сведений, содержащихся в отчете, а также доказательства того, что задание было выполнено в соответствии с требованиями Международных стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. При решении вопроса об объеме документирования информации исполнителю может быть полезно оценить, какие сведения могут понадобиться другому исполнителю, не участвовавшему в выполнении задания, для того чтобы понять работу предшественника и сделанные им основные выводы.

Отчет исполнителя должен быть представлен в письменной форме. Он может быть подготовлен в сокращенном виде, который содержит лишь базовые элементы, или в развернутом, когда в него включаются описания условий задания, использованных критериев, выявленные исполнителем факты по различным аспектам, а также в некоторых случаях рекомендации по определенным вопросам.

Отчет исполнителя по результатам выполнения задания должен включать следующие базовые элементы:

- наименование, четко указывающее на то, что задание, обеспечивающее уверенность, было выполнено независимым исполнителем;
- адресат;
- указание на информацию о предмете задания (если уместно, и на предмет задания), а также ее описание. Например, здесь могут приводиться
 - конкретная дата или период времени, к которым относится оценка предмета;
 - если это уместно, названия организации, подразделения организации, к которым относится предмет;
 - разъяснения в отношении характеристик предмета или информации о предмете, а также влияния этих характеристик на точность оценки предмета или убедительность доступных доказательств.
- указание на критерии. В отчет может быть включен перечень критериев, использованных исполнителем для оценки предметом пользователям документ, содержащий эти критерии. Кроме

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

того, исполнитель рассматривает вопрос о целесообразности раскрытия в отчете

источника критериев, в том числе указания на их установление законами или другими нормативными актами, документами, разрабатываемыми специальными экспертными органами. Если установленных критериев не существует, приводится обоснование признания выбранных критериев применимыми;

используемых методов, если исполнитель имел возможность выбора методов из ряда альтернатив; существенных интерпретаций, принятых при оценке предмета;

случаев пересмотра решений в отношении выбора методов в ходе работы;

- если это уместно, раскрытие существенных неотъемлемых ограничений, касающихся измерения или оценки предмета в соответствии с критериями. Например, в отчете о результатах проведенной оценки эффективности внутреннего контроля может быть уместным указание на то, что историческая оценка может быть неприменима к будущим периодам, поскольку обстоятельства могут измениться или установленные требования могут соблюдаться уже не столь тщательно;
- если используемые критерии доступны только для определенных пользователей или применимы только для определенных целей, заявление о том, что отчет предназначен только определенным пользователям или может быть использован только в указанных целях;
- наименование ответственной стороны, раскрытие обязанностей исполнителя и ответственной стороны;
- заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность;
- краткое описание проделанной работы. При подготовке этого элемента отчета исполнителю следует руководствоваться ISA 700 «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения» и ISRE 2400 «Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности».

Поскольку в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, очень важно иметь четкое представление об осуществленных исполнителем процедурах, на основе результатов которых делается вывод в установленной форме, кратко описав работу, проведенную в рамках выполнения такого задания:

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- обычно представлено **делом**, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, и раскрывает ограничения проведенных работ; <http://>
- включает указание на более ограниченный характер процедур по сравнению с теми, что обеспечивают разумную уверенность, и на то, что достигнутая уверенность ниже, чем разумная;
- вывод (выводы) исполнителя.

Если это уместно, необходимо указать на контекст, в котором следует читать представленный вывод.

Если отчет составляется по результатам выполнения задания, обеспечивающего разумную уверенность, вывод должен быть сделан в позитивной форме, если обеспечивается ограниченная уверенность — в негативной.

Если исполнитель не делает безоговорочного вывода, он должен четко раскрыть причины, которые к этому привели.

Исполнитель не должен делать безоговорочного вывода, если возникли следующие обстоятельства, которые, по его мнению, оказывают или могут оказать существенное влияние на предмет задания:

- ограничение объема работы исполнителя, которое не позволяет ему получить доказательства, обеспечивающие снижение риска задания до приемлемого уровня. В этом случае исполнитель делает вывод с оговоркой или отказывается от формулирования вывода;
- если вывод исполнителя должен быть сделан в отношении утверждения ответственной стороны, а это утверждение нельзя считать обоснованным во всех существенных отношениях. В этом случае исполнитель делает вывод с оговоркой или отрицательный вывод;
- если вывод исполнителя должен быть сделан непосредственно в отношении предмета, а информация о предмете существенно искажена. При этом исполнитель делает вывод с оговоркой или отрицательный вывод;
- если после принятия задания исполнитель устанавливает, что критерии неприменимы или предмет является ненадлежащим. При этом исполнителю следует:
 - сделать вывод с оговоркой или отрицательный вывод, если неприменимые критерии или ненадлежащий предмет введут в заблуждение предполагаемых пользователей;
 - сделать вывод с оговоркой или отказаться от формулирования вывода в иных случаях.

Исполнитель должен иметь в виду, что на него, помимо составления отчета, **Разработка электронных библиотек** могут быть возложены и другие отчетные обязанности, например

Написание на заказ студенческих и аспирантских

сообщение лицам, наделенным руководящими полномочиями, информации, значимой для управления организацией.

Изучение прогнозной финансовой информации. Прогнозная финансовая информация — это финансовая информация, сформированная на основе допущений, что определенные события произойдут, и определенные действия будут предприняты хозяйствующим субъектом. Прогнозная финансовая информация носит субъективный характер и формируется на основе профессионального суждения. Прогнозная финансовая информация может быть представлена в форме прогноза, перспективной оценки или их комбинации.

Прогноз — прогнозная финансовая информация, сформированная на основе допущений о будущих событиях, которые ожидает руководство, и действиях, относительно которых уже имеются планы на дату подготовки информации. При подготовке прогноза используются наиболее точные допущения.

Перспективная оценка — это прогнозная финансовая информация, подготовленная на основе:

- гипотетических предположений относительно будущих событий и действий руководства, которые возможны, но не обязательны (не запланированы);
- комбинации точных допущений и гипотетических предположений.

Такая информация иллюстрирует возможные варианты развития событий, о которых имеются предположения на дату ее подготовки, если обстоятельства будут складываться тем или иным образом и в связи с этим будут предприниматься определенные действия.

Прогнозная финансовая информация может включать финансовую отчетность или одну или несколько составляющих финансовой отчетности и быть подготовлена:

- для внутренних целей, например, для проведения оценки эффективности возможных капиталовложений;
- для предоставления третьим лицам, например,
 - в целях обеспечения потенциальных инвесторов информацией о перспективах организации;
 - в виде ежегодного отчета, направляемого акционерам, регулирующим органам и другим заинтересованным лицам;
 - в виде документа, составляемого для кредиторов.

Ответственность за подготовку и представление прогнозной финансовой информации, в том числе за раскрытие допущений, лежащих в ее основе, несет руководство организации.

К аудитору может поступить просьба об изучении прогнозной финансовой информации, чтобы оценить степень доверия к ней сторонних или внутренних пользователей.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Стандарты выполнения такого задания установлены ISAE 3400 «Изучение прогнозной финансовой информации». Данный документ не применяется в отношении прогнозной финансовой информации, представленной в общем или повествовательном виде, например, как часть сообщения руководства, представленного в годовом отчете организации.

Поскольку прогнозная финансовая информация относится к будущим событиям и действиям, доказательства, подтверждающие допущения, использованные при ее подготовке, носят умозрительный характер в отличие от доказательств, доступных при проведении проверки исторической финансовой информации. Следовательно, аудитор не имеет оснований для выражения мнения о том, будут ли фактически достигнуты показатели, представленные в прогнозной финансовой информации. Кроме того, в силу характера доступных доказательств аудитору может трудно обеспечить уверенность, достаточную для выражения мнения о разумности допущений в позитивной форме — обычно речь идет об ограниченной уверенности. Тем не менее, если в соответствии с суждением аудитора достигнут необходимый уровень уверенности, он может использовать позитивную форму.

Согласно ISAE 3400, прежде чем принять задание об изучении прогнозной финансовой информации, аудитору следует рассмотреть:

- предполагаемую цель использования информации;
- предназначенность информации для самого широкого круга пользователей или ограничения на ее распространение;
- характер использованных допущений, т.е. их точность или гипотетичность;
- элементы информации;
- период, к которому относится информация.

Аудитор не должен принимать к исполнению задание или продолжать работу по изучению прогнозной финансовой информации, если используемые при ее подготовке допущения явно нереалистичны или, по его мнению, информация не может быть использована в установленных целях.

Аудитор и клиент должны согласовать условия задания. Как правило, для этого используется письмо о выполнении задания, в котором раскрываются перечисленные выше аспекты, а также ответственность руководства организации-клиента за выбранные допущения и обеспечение аудитора всей информацией, использованной при выборе допущений.

Аудитор должен иметь представление о бизнесе клиента, достаточное, чтобы определить, все ли значимые допущения учтены при подготовке прогнозной финансовой информации. Кроме того, ему следует ознакомиться с информацией, полученной при выполнении задания, в том числе получить сведения:

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- о внутреннем контроле в части формирования информации, компетентности, опытности лиц, занимающихся ее подготовкой;
- документации, подготавливаемой для подтверждения выбранных допущений;
- степени использования статистического и математического инструментария для подготовки информации, применения компьютерных средств;
- методах, используемых при определении допущений;
- точности прогнозной финансовой информации, подготовленной в предыдущих периодах, причинах возникших существенных отклонений от фактических показателей.

Аудитору следует оценить, насколько можно полагаться на историческую финансовую информацию клиента. Аудитору необходимо понимать историческую финансовую информацию, чтобы установить, подготовлена ли прогнозная и историческая информация на единой основе, а также определить, с какого момента времени следует рассматривать допущения.

Аудитор оценивает временной период, охватываемый прогнозной финансовой информацией. Чем больше этот период, тем ниже возможность применить наиболее точные допущения. Период, к которому относится прогнозная финансовая информация, не должен выходить за временные рамки, предоставляющие руководству организации разумную основу для определения допущений.

Определяя характер, сроки выполнения и объем процедур, аудитор должен принимать во внимание:

- вероятность наличия существенных искажений;
- знания, полученные им в ходе выполнения предыдущих заданий;
- компетентность руководства организации;
- степень зависимости прогнозной финансовой информации от суждения руководства;
- достаточность и надежность исходных данных.

Аудитор должен оценить надежность доказательств, подтверждающих выбранные руководством клиента *точные допущения*. Такие доказательства могут быть получены как из внешних, так и внутренних источников, в частности, посредством рассмотрения принятых допущений в свете исторической финансовой информации, оценки соответствия их планам, которые могут быть действительно реализованы организацией.

Если прогнозная финансовая информация сформирована на основе *гипотетических предположений*, аудитор должен проверить:

- все ли существенные последствия учтены;
- не противостоят ли они принципам объективности;
- нет ли оснований считать их совершенно нереалистичными.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

В случае использования гипотетических предположений нет необходимости в поиске подтверждающих их доказательств.

Если в прогнозную финансовую информацию включены исторические данные, аудитору следует решить, в какой степени они должны быть проверены.

Аудитору необходимо получить от руководства организации-клиента письменные заявления относительно:

- предполагаемой цели использования прогнозной финансовой информации;
- полноты принятых существенных допущений;
- ответственности руководства за прогнозную финансовую информацию.

Оценивая представление и раскрытие прогнозной финансовой информации, аудитор должен определить:

- является ли представление информативным и не вводит ли оно в заблуждение предполагаемых пользователей;
- четко ли раскрыта принятая политика в примечаниях к прогнозной финансовой информации;
- адекватно ли раскрыты принятые допущения в примечаниях к прогнозной финансовой информации, т.е. представляют ли они собой точные допущения или гипотетические предположения; если они относятся к существенным аспектам и в их отношении имеется существенная неопределенность, должны быть раскрыты эта неопределенность и чувствительность результатов к изменению обстоятельств;
- указана ли дата подготовки информации. При этом руководство должно подтвердить применимость выбранных допущений на эту дату;
- если прогнозная финансовая информация содержит диапазон значений, то
 - четко ли раскрыта основа для выбора показателей в диапазоне;
 - не является ли выбор диапазона неадекватным или вводящим в заблуждение предполагаемых пользователей;
- раскрыты ли изменения в учетной политике, произошедшие после даты последней финансовой отчетности, вместе с вызвавшими их причинами и влиянием на прогнозную финансовую информацию.

Отчет аудитора по результатам изучения прогнозной финансовой информации должен включать следующие элементы:

- наименование;
- адресат;
- указание на прогнозную финансовую информацию,

Разработка электронных библиотек
Информ2000.рф
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- ссылку на Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, или соответствующие национальные стандарты и руководства;
- указание на ответственность руководства организации за прогнозную финансовую информацию, в том числе допущения, на основе которых она подготовлена;
- если это уместно, указание на цель подготовки и/или ограничения в распространении прогнозной финансовой информации;
- утверждение в негативной форме о том, являются ли принятые допущения разумным основанием для подготовки прогнозной финансовой информации;
- мнение о том, подготовлена ли прогнозная финансовая информация должным образом на основе выбранных допущений и представлена ли она в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности;
- уместные предостережения относительно достижимости показателей, представленных в прогнозной финансовой информации;
- дату отчета;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

Пример. Фрагмент немодифицированного отчета аудитора о прогнозе

Мы изучили прогноз (*указать наименование организации, период, охватываемый прогнозом, наименования форм отчетности и/или ссылки на страницы*) в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность, применимыми к изучению прогнозной финансовой информации. Руководство компании ABC несет ответственность за указанный прогноз, включая допущения, раскрытые в примечании X, на основе которых он подготовлен.

При изучении доказательств, подтверждающих принятые допущения, наше внимание не привлекло ничего, что могло бы привести нас к выводу о невозможности принять указанные допущения как разумную основу для подготовки прогноза. Кроме того, по нашему мнению, прогноз подготовлен должным образом на основе принятых допущений и представлен в соответствии с (*указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности*).

Фактические показатели, возможно, будут отличаться от представленных в прогнозе, поскольку будущие события не соответствуют ожиданиям и отклонения могут быть существенными.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Пример. Фрагмент немодифицированного отчета аудитора
о перспективной оценке

Мы изучили перспективную оценку (указать наименование организации, период, охватываемый перспективной оценкой, наименования форм отчетности и/или ссылки на страницы) в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность, применимыми к изучению прогнозной финансовой информации. Руководство компании ABC несет ответственность за указанную перспективную оценку, включая допущения, раскрытые в примечании X, на основе которых она подготовлена.

Перспективная оценка подготовлена в целях (указать конкретные цели). Поскольку компания ABC только начинает ведение финансово-хозяйственной деятельности, перспективная оценка осуществлена на основе ряда допущений, включающих гипотетические предположения о будущих событиях и действиях руководства компании, которые не обязательно будут иметь место. Следовательно, данная перспективная оценка не может быть использована в целях, отличных от раскрытых выше.

При изучении наше внимание не привлекло ничего, что могло бы привести нас к выводу о невозможности принять указанные допущения как разумную основу для подготовки перспективной оценки, предполагая, что (сослаться на гипотетические предположения). Кроме того, по нашему мнению, перспективная оценка подготовлена должным образом на основе принятых допущений и представлена в соответствии с (указать принципы и правила подготовки финансовой отчетности).

Даже при наступлении событий, предусмотренных гипотетическими предположениями, фактические показатели, возможно, будут отличаться от содержащихся в перспективной оценке, поскольку другие будущие события могут не соответствовать ожиданиям и отклонения могут быть существенными.

Если аудитор считает, что прогнозная финансовая информация представлена и раскрыта неадекватно, он выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение или, если это уместно, отказывается от выполнения задания.

Когда аудитор полагает, что одно или несколько допущений не являются разумной основой для подготовки прогнозной финансовой информации, он или выражает отрицательное мнение, или отказывается от выполнения задания.

Если аудитор не имеет возможности выполнить процедуры, которые он считает необходимыми в данных обстоятельствах, он отка-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

зывается от выражения мнения и отражается в отчете имеющее место ограничение работы или отказывается от выполнения задания.

6.7. Оказание сопутствующих услуг

Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации. Определенные процедуры, выполняемые аудитором в отношении отдельных финансовых показателей (например, дебиторской и кредиторской задолженности, операций со связанными сторонами, величин, характеризующих определенный сегмент), форм финансовой отчетности или полного комплекта финансовой отчетности, называются *согласованными*. Руководство по выполнению задания о согласованных процедурах представлено в ISRS 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».

В рамках выполнения задания о согласованных процедурах аудитор должен выполнить определенные процедуры аудиторского характера, которые были согласованы аудитором, организацией и третьими лицами, и предоставить отчет о фактических результатах работы. В отчете аудитор не выражает уверенности, пользователи самостоятельно оценивают содержащуюся в нем информацию и делают выводы. Отчет предоставляется только тем пользователям, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур.

При выполнении задания о согласованных процедурах аудитор обязан придерживаться честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения.

Требование независимости в этом случае не является обязательным, однако условия задания или национальные стандарты могут требовать его соблюдения. Если аудитор не независим, этот факт должен быть отражен в его отчете.

Аудитору следует убедиться в том, что представители организации и третьих лиц, которым направляются копии отчета, имеют четкое представление о сущности согласованных процедур и условиях задания. Сторонами должны быть установлены:

- характер задания, включая тот факт, его выполнение не означает проведения аудита или обзорной проверки, и аудитор не будет выражать уверенность;
- цель выполнения задания;
- финансовая информация, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;
- характер, сроки осуществления и объем согласованных процедур;

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- ожидаемая форма отчета;
- ограничения на распространение отчета. Если налагаемые ограничения противостоят действующему законодательству, аудитор не следует принимать такое задание к исполнению.

Основные условия задания аудитор отражает в письме о выполнении задания, которое:

- подтверждает согласие аудитора на его назначении в качестве исполнителя задания;
- содержит перечень согласованных процедур;
- указывает на распространение отчета только среди лиц, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур.

Кроме этого, к письму может прилагаться образец отчета аудитора.

Аудитор должен отражать в документации всю информацию, необходимую для подтверждения содержания отчета о выполнении согласованных процедур, и доказательства того, что задание выполнялось в соответствии с ISRS 4400 и оговоренными сторонами условиями.

В рамках выполнения задания о согласованных процедурах аудитор использует:

- запросы;
- подтверждение;
- аналитические процедуры;
- пересчет, сравнение;
- наблюдение;
- инспектирование.

Отчет аудитора, выполняющего задание о согласованных процедурах, содержит следующие элементы:

- наименование;
- адресат. Как правило, в качестве адресата указывается организация-клиент;
- указание конкретной финансовой информации, в отношении которой выполняются согласованные процедуры;
- заявление о том, что выполненные процедуры согласованы с получателем отчета;
- указание на то, что задание выполнялось в соответствии с Международными стандартами сопутствующих услуг, применимыми к заданиям о согласованных процедурах, или соответствующими национальными стандартами и руководствами;
- если это уместно, заявление о том, что аудитор не является независимым;
- цель выполнения согласованных процедур;
- перечень согласованных процедур;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- описание отмеченных в отчете фактов, включая детали найденных ошибок и отступлений;
- заявление о том, что выполнение задания не означает проведения аудита или обзорной проверки, и аудитор не выражает уверенности;
- заявление о том, что, если бы аудитор выполнил дополнительные процедуры, провел аудит или обзорную проверку, могли бы обнаружиться и другие факты, которые следовало бы включить в отчет;
- указание на то, что отчет предоставляется только тем пользователям, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур;
- если это уместно, указание на то, что отчет относится только к указанной финансовой информации и его содержание не должно распространяться на финансовую отчетность организации в целом;
- подпись аудитора;
- дату отчета;
- адрес аудитора.

Пример. Отчет аудитора, выполнившего задание о согласованных процедурах в отношении кредиторской задолженности

Отчет об отмеченных фактах

(Адресат)

Мы выполнили согласованные с Вами процедуры, перечисленные ниже, в отношении кредиторской задолженности компании ABC на *(указать дату)*, раскрытой в прилагаемых реестрах. Задание было выполнено нами в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» *(или указать соответствующие национальные стандарты)*. Согласованные процедуры были осуществлены нами исключительно с целью оказания Вам помощи в оценке достоверности показателя кредиторской задолженности и включали:

1) получение и арифметическую проверку регистра учета кредиторской задолженности, подготовленного компанией ABC, а также сравнение показателя в его итоговой строке с салдо соответствующего счета в главной книге;

2) сравнение сумм задолженностей перед основными поставщиками по прилагаемому списку по состоянию на *(указать дату)* с соответствующими показателями регистра кредиторской задолженности;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

3) получение от поставщиков подтверждения сумм задолженности на *(указать дату)*;

4) сравнение сумм задолженности, подтвержденной поставщиками, с величинами, указанными в пункте (2). В отношении поставщиков, по задолженности перед которыми обнаружилось расхождение, мы получили от компании ABC подтверждение величин сальдо. Мы выбрали относящиеся к неурегулированным сальдо неоплаченные счета-фактуры, кредит-ноты и чеки, сумма каждого из которых превышает XXX. Из них мы отобрали наиболее поздние счета-фактуры и кредит-ноты, а также проанализировали недавно оплаченные чеки и установили, что в подтверждении, предоставленном компанией ABC, они были надлежащим образом отражены как неоплаченные.

Результатами нашей работы явилось следующее:

(а) в отношении пункта (1) мы установили, что итоговая сумма определена верно и равна сальдо соответствующего счета в главной книге;

(б) в отношении пункта (2) мы установили, что сравнимые величины соответствуют друг другу;

(с) в отношении пункта (3) мы установили, что имеются подтверждения от всех поставщиков;

(д) в отношении пункта (4) мы установили, что сальдо либо согласованы, либо должным образом отражены в подтверждении компании ABC, за исключением следующих:

(детально раскрыть исключения).

Поскольку выполнение указанных выше процедур не означает проведения аудита или обзорной проверки в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок *(или указать соответствующие национальные стандарты)*, мы не выражаем какой-либо уверенности в отношении кредиторской задолженности компании ABC на *(указать дату)*.

Если бы мы выполнили дополнительные процедуры, провели аудит или обзорную проверку в соответствии с Международными стандартами аудита или Международными стандартами обзорных проверок *(или указать соответствующие национальные стандарты)*, могли бы обнаружиться и другие факты, которые следовало бы включить в отчет.

Наш отчет подготовлен исключительно для использования с целью, указанной в первом абзаце, предназначен для Вас и не должен быть использован в иных целях или предоставлен каким-либо другим сторонам.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

финансовой информации и это обременение не должно распространяться на финансовую отчетность компании ABC в целом.

(Подпись аудитора)

(Дата отчета)

(Адрес аудитора)

<http://>

Компиляция финансовой информации. Выполнение задания по *компиляции финансовой информации* обычно предполагает подготовку полного комплекта финансовой отчетности или отдельной формы отчетности, но также может включать сбор, обобщение и систематизацию иной финансовой информации. Стандарты выполнения заданий по компиляции финансовой информации содержит ISRS 4410 «Задания по компиляции финансовой информации». Поскольку при выполнении такого задания необходимо использовать экспертные знания в области бухгалтерского учета, в отличие от применения аудиторских знаний при проведении аудита, ISRS 4410 называет исполнителя бухгалтером, а не аудитором.

При выполнении задания по компиляции финансовой информации бухгалтер обязан придерживаться фундаментальных этических принципов.

Соблюдение требования независимости в этом случае не является обязательным. Однако если бухгалтер не является независимым, этот факт должен быть отражен в его отчете.

Бухгалтер должен убедиться в том, что между ним и клиентом достигнуто взаимопонимание в отношении условий задания, а именно:

- характера задания, в том числе того факта, что ни аудит, ни обзорная проверка проводиться не будут. В этом случае уверенность бухгалтером выражена не будет;
- того, что выполнение задания не гарантирует выявления ошибок, мошеннических и других противозаконных действий;
- характера информации, предоставляемой клиентом;
- того, что руководство организации-клиента несет ответственность за полноту и точность информации, предоставляемой бухгалтеру, необходимые для обеспечения полноты и точности компилируемой финансовой информации;
- принципов бухгалтерского учета, на основе которых будет компилироваться финансовая информация, а также того, что будут раскрыты как эти принципы, так выявленные отступления от них;
- предполагаемого порядка использования и распространения информации после ее компиляции;
- формы отчета, который должен быть подготовлен по компилируемой информации, если сектор или фирма указываются как исполнитель задания.

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Исходя из соображений безопасности как для организации-клиента, так и себя самого, бухгалтер составляет письмо о выполнении задания, которое подтверждает принятие им задания к исполнению, а также содержит ключевые условия: цель, объем работы, ответственность бухгалтера, форма отчета и другие.

В ходе выполнения задания бухгалтеру следует отражать в документации всю информацию, необходимую для доказательства того, что работа проводилась в соответствии с ISRS 4410 и условиями задания.

Бухгалтер должен иметь общее представление о деятельности организации, быть знаком с принципами и практикой бухгалтерского учета в отрасли, к которой относится клиент, знать о том, какие содержание и форма финансовой информации являются надлежащими в данных обстоятельствах.

Обычно от бухгалтера не требуется:

- направления запросов руководству организации с тем, чтобы оценить надежность и полноту предоставляемой руководством информации;
- оценки внутреннего контроля;
- проверки каких-либо фактов или получаемых разъяснений.

Если бухгалтер устанавливает, что получаемая от руководства информация является неполной, неверной или носит ненадлежащий характер в силу других причин, он решает вопрос о выполнении вышеуказанных процедур и обращается к руководству организации с просьбой предоставить дополнительную информацию. Если руководство отклоняет эту просьбу, бухгалтеру следует отказать от выполнения задания, проинформировав организацию о причинах отказа.

Руководство организации-клиента несет ответственность за надлежащее представление и утверждение финансовой информации, о чем бухгалтер должен получить письменные заявления.

Поскольку ответственность за компилированную финансовую информацию несет руководство, бухгалтер должен ее просмотреть и определить, представлена ли она в надлежащей форме и не содержит ли очевидных существенных искажений, таких, как:

- неверное применение принятых принципов и правил подготовки финансовой отчетности;
- отсутствие раскрытия информации о применяемых принципах и правилах подготовки финансовой отчетности;
- отсутствие раскрытия информации о каких-либо значимых фактах, известных бухгалтеру.

Если бухгалтеру становится известно о существенных искажениях компилированной финансовой информации, он должен попытаться согласовать с руководством организации, если необходимо, с руководством организации. Если необходимые корректировки не

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

были осуществлены и аудитор подтверждает, что финансовая информация введет в заблуждение пользователей, ему следует отказаться от дальнейшего выполнения задания.

Во всех случаях, когда имя аудитора будет ассоциироваться с компилированной финансовой информацией, он должен составлять отчет о выполнении задания по компиляции. Отчет должен содержать следующие элементы:

- наименование;
- адресат;
- утверждение о том, что задание было выполнено в соответствии с ISRS 4410 «Задания по компиляции финансовой информации» или национальными стандартами и руководствами;
- если это уместно, заявление о том, что бухгалтер не является независимым;
- указание на финансовую информацию, а также на то, что она подготовлена на основе информации, предоставленной руководством организации-клиента;
- заявление о том, что ответственность за финансовую информацию, подготовленную бухгалтером, несет руководство организации-клиента;
- заявление о том, что не были проведены ни аудит, ни обзорная проверка, и бухгалтер не выражает уверенности относительно финансовой информации;
- в необходимых случаях часть, привлекающая внимание к существенным отступлениям от применяемых принципов и правил подготовки финансовой отчетности;
- подпись бухгалтера;
- дату отчета;
- адрес бухгалтера.

Пример. Отчет о выполнении задания по компиляции финансовой отчетности с дополнительным абзацем, раскрывающим выявленные отступления от принципов и правил подготовки финансовой отчетности

Отчет о компиляции для ...

На основе информации, предоставленной руководством компании ABC, мы в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 «Задания по компиляции финансовой информации» (или указать национальные стандарты) осуществили компиляцию баланса компании ABC на 31 декабря 20X1 г., а также отчета о доходах, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств и отчета, являющийся на указанную дату. Ответственность за указанную

Написание на заказ студенческих и аспирантских

финансовую отчетность несет руководство компании. Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной финансовой отчетности. Поэтому мы не выражаем уверенности относительно нее.

Обращаем внимание на примечание X к финансовой отчетности, поскольку руководство компании приняло решение не капитализировать аренду машин и оборудования, что противоречит указанным принципам и правилам подготовки финансовой отчетности.

(Подпись бухгалтера)

(Дата отчета)

(Адрес бухгалтера)

На каждой странице компилированной финансовой информации или на титульном листе полного комплекта компилированной финансовой отчетности должно быть проставлено «Не проаудировано», «Компилировано без проведения аудита и обзорной проверки» или «Смотреть отчет о компиляции».

Вопросы для контроля

1. Какие рекомендации даст IAASB по проведению аудита банков?
2. Какие экологические вопросы учитывает аудитор при проведении аудита финансовой отчетности?
3. Что такое экологический риск? Назовите признаки, свидетельствующие о подверженности экономического субъекта существенному экологическому риску.
4. Каков порядок проведения проверки производных финансовых инструментов, рекомендованный IAPS 1012 «Аудит производных финансовых инструментов»?
5. Раскройте особенности аудита участников электронной торговли.
6. Укажите цель и охарактеризуйте основные этапы выполнения задания по обзорной проверке финансовой отчетности.
7. Что называется промежуточной финансовой информацией? Сформулируйте цель и опишите основные этапы выполнения задания по обзорной проверке промежуточной финансовой информации.
8. Каковы правила выполнения задания, обеспечивающего уверенность, установленные ISAE 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации»?
9. Назовите элементы отчета исполнителя задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с IAPS 1012.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

10. Что представляет собой прогнозная финансовая информация? Каков порядок выполнения аудитором задания по изучению прогнозной финансовой информации?
11. Опишите содержание отчета аудитора по результатам изучения прогнозной финансовой информации.
12. Как выполняется задание о согласованных процедурах в отношении финансовой информации?
13. Раскройте содержание отчета об отмеченных фактах, составляемого по результатам выполнения такого задания.
14. В чем заключаются услуги по компиляции финансовой информации? Какими стандартами следует руководствоваться бухгалтеру при оказании таких услуг?
15. Каковы обязанности бухгалтера, выполняющего задание по компиляции финансовой информации? Назовите элементы отчета о выполнении задания по компиляции.

Внутренний контроль качества работы аудиторов

7.1. Внутренний контроль качества работы исполнителей заданий

Вопросы качества услуг исполнителей заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг рассматриваются в ISQC 1 «Контроль качества в фирмах, проводящих аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации и оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги». В этом стандарте используются следующие термины:

- *партнер задания* — партнер или иное должностное лицо фирмы, ответственное за выполнение задания, составление от имени фирмы отчета по его результатам и имеющее, если это необходимо, аккредитацию профессионального объединения или соответствующего регулирующего органа;
- *обзорная проверка качества выполнения задания* — процесс, направленный на обеспечение объективной оценки суждений участников группы исполнителей задания, сделанных ими выводов, до того как будет подготовлен отчет по заданию;
- *исполнитель обзорной проверки качества выполнения задания* — партнер, иное должностное лицо фирмы, сторонний специалист или группа указанных лиц, имеющие достаточные надлежащие опыт и полномочия для осуществления объективной оценки суждений участников группы исполнителей задания, сделанных ими выводов, до того как будет подготовлен отчет по заданию;
- *группа исполнителей задания* — все лица, участвующие в выполнении задания, включая экспертов, нанятых фирмой в связи с выполнением задания;
- *фирма* — публично практикующий профессиональный бухгалтер, работающий самостоятельно, партнерство профессиональных бухгалтеров, компания или иное объединение профессиональных бухгалтеров;
- *инспектирование* — процедуры, выполняемые в отношении завершенных заданий, в которых осуществляется проверка того, что группа исполнителей задания работала в соответ-

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

стивии с принятой фирмой политикой в области внутреннего контроля;

- *зарегистрированная организация* — организация, чьи ценные бумаги зарегистрированы на фондовой бирже или сделки с которыми осуществляются под контролем фондовой биржи или иного уполномоченного органа;
- *мониторинг* — процесс постоянного наблюдения и оценки системы контроля качества, осуществляемый в целях обеспечения разумной уверенности в том, что контроль качества эффективен;
- *сетевая фирма* — это организация, которая вместе с фирмой контролируется одним и тем же лицом (группой лиц); имеет с фирмой общих собственников; находится с фирмой под общим руководством или которую информированная третья сторона будет обоснованно считать частью фирмы;
- *партнер* — лицо, имеющее полномочия принимать от имени фирмы задания к исполнению;
- *персонал* — партнеры и сотрудники фирмы;
- *профессиональные стандарты* — стандарты, издаваемые IAASB, а также профессиональные этические требования. Как правило, в качестве документов, устанавливающих профессиональные этические требования, рассматриваются Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC (часть А, предназначенная для всех профессиональных бухгалтеров, и часть В, которая применяется публично практикующими профессиональными бухгалтерами), а также соответствующие акты, действующие на национальном уровне;
- *сотрудники фирмы* — специалисты, не являющиеся партнерами, включая экспертов, нанимаемых фирмой;
- *стороннее лицо, имеющее необходимую квалификацию*, — физическое лицо, являющееся внешним по отношению к фирме, обладающее полномочиями и компетентностью для выступления в качестве партнера заданий. Например, это могут быть партнеры других фирм, имеющие достаточный опыт сотрудники других организаций, выполняющих задания, обеспечивающие уверенность, и оказывающих сопутствующие услуги или предоставляющих услуги по контролю качества.

Система контроля качества в фирме должна включать политику и процедуры, относящиеся к следующим аспектам:

- ответственность за систему контроля качества в фирме;
- этические требования;

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- сотрудничество с клиентами, принятие и продолжение работы над конкретными заданиями;
- управление трудовыми ресурсами;
- выполнение заданий;
- мониторинг системы контроля качества.

Политика и процедуры контроля качества должны быть задокументированы и доведены до сведения персонала фирмы. В сообщениях персоналу должны быть не только описаны политика и конкретные процедуры, но и раскрыты цели их разработки и применения, а также указано на то, что каждый работник несет ответственность за качество и должен соблюдать установленные требования. Фирме целесообразно поддерживать обратную связь с работниками по вопросам, касающимся контроля качества.

Корпоративная культура фирмы должна строиться на осознании важности достижения необходимого уровня качества выполнения заданий. Доведение этих аспектов до сведения персонала может осуществляться посредством проведения семинаров, собраний, распространения информации о миссии фирмы.

Согласно ISQC I к важнейшим требованиям в отношении корпоративной культуры фирмы относятся:

- качество выполнения заданий не должно приноситься в жертву коммерческим соображениям;
- политика и процедуры фирмы в части оценки работы, определения вознаграждения и продвижения персонала должны демонстрировать признание качества работы как преобладающей ценности;
- фирме следует осуществлять необходимые инвестиции в поддержание и развитие системы контроля качества.

Политика и процедуры фирмы должны предусматривать принятие лицом, единолично выполняющим функции исполнительного органа, или, если это уместно, советом партнеров ответственности за контроль качества в фирме. Работники, которым руководство делегирует определенные операционные полномочия в части контроля качества, должны иметь необходимый опыт, права и возможность реализовывать эти полномочия.

Фирме необходимо разработать и реализовывать политику и процедуры, направленные на обеспечение разумной уверенности в том, что собственно фирма и ее персонал соблюдают принятые в ней этические принципы и требования. Политика и процедуры должны устанавливать в качестве основополагающих фундаментальные этические принципы, закрепленные в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров. Реализация этих принципов осуществляется через

Разработка электронных библиотек

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

управление фирмой, обучение персонала, мониторинг и принятие необходимых мер при выявлении случаев несоблюдения.

Политика и процедуры фирмы должны обеспечивать разумную уверенность в том, что фирмой, ее персоналом и, в случае необходимости, иными лицами (например, сторонними экспертами и персоналом сетевых фирм) соблюдается требование независимости.

Политика и процедуры должны предусматривать возможность:

- информировать персонал и, в случае необходимости, иных лиц о требованиях независимости, установленных фирмой;
- идентифицировать и оценивать обстоятельства, свидетельствующие об угрозе независимости, предпринимать соответствующие меры для устранения этой угрозы или ее снижения до приемлемого уровня или отказываться от выполнения задания.

Фирмой должны быть установлены требования:

- к партнерам заданий по обеспечению фирмы значимой информацией об условиях заданий для осуществления оценки выполнения требования независимости;
- к персоналу по своевременному информированию фирмы об обстоятельствах, свидетельствующих об угрозе независимости, чтобы иметь возможность предпринять соответствующие меры;
- по сбору и сообщению значимой информации уполномоченным работникам для того, чтобы иметь возможность установить, выполняется ли фирмой и ее персоналом требование независимости; обеспечить документирование вопросов, касающихся выполнения требования независимости; при выявлении угрозы независимости фирма могла своевременно предпринимать соответствующие меры.

Политика и процедуры фирмы должны обеспечивать разумную уверенность в том, что случаи нарушения требования независимости будут выявлены и фирма будет иметь возможность предпринять соответствующие меры по разрешению проблемных ситуаций. Таким образом, следует ввести требования:

- ко всем субъектам, подпадающим под действие требования независимости, по своевременному информированию фирмы об известных им случаях его нарушения;
- к фирме по своевременному информированию о выявленных случаях нарушения установленных политики и процедур партнеров заданий, а также других работников и лиц, в компетенцию которых входит осуществление необходимых действий;
- к партнерам заданий и другим лицам, указанным в предыдущем пункте, по своевременному информированию фирмы о действиях, предпринятых ими для разрешения ситуаций.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Не реже чем раз в год персонал обязан выполнять требование независимости в соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров IFAC и другими действующими документами, действующими на национальном уровне, следует подготавливать письменные подтверждения соблюдения требований, установленных фирмой в части этого принципа.

Фирма должна разработать и реализовывать политику и процедуры в части сотрудничества с клиентами, принятия и продолжения работы над конкретными заданиями, направленные на обеспечение разумной уверенности в том, что сотрудничество, а также работа над заданиями будут продолжаться, только если:

- имеются основания считать руководство организации-клиента честным и нет информации, которая могла бы привести к противоположному выводу;
- фирма полномочна выполнять задание и имеет для этого необходимые ресурсы;
- будет обеспечена возможность соблюсти этические требования.

При оценке возможности и способности фирмы выполнить задание принимаются во внимание следующие соображения:

- обладает ли персонал фирмы необходимыми знаниями об отрасли, к которой относится потенциальный клиент, а также о предмете задания;
- имеет ли персонал фирмы необходимый опыт работы с соответствующей нормативной базой или возможность в приемлемые сроки приобрести необходимые знания и навыки;
- есть ли возможность при возникновении необходимости привлечь экспертов;
- может ли быть осуществлена обзорная проверка качества выполнения задания;
- сможет ли фирма выполнить задание своевременно.

Когда при рассмотрении вопроса о продолжении сотрудничества с клиентом или работе над заданием возникают спорные моменты, но принимается положительное решение, фирме следует отразить в документах действия, предпринятые для их преодоления.

Для случаев, когда фирма получает информацию о фактах, которые, будь они известны ранее, привели бы к отказу от принятия задания, во внутренних правилах следует предусмотреть проведение анализа:

- профессиональных обязанностей, которые должны быть выполнены в сложившейся ситуации, в том числе обязанности по представлению отчета лицам, назначившим фирму исполнителем, и регулирующим органам;
- возможности отказать от выполнения задания или от продолжения сотрудничества с клиентом.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Политика и процедуры фирмы в части управления трудовыми ресурсами должны обеспечивать разумную уверенность в том, что имеется достаточное количество работников, обладающих способностями, компетентностью и придерживающихся этических требований в степени, необходимой для выполнения заданий в соответствии с профессиональными стандартами и действующими нормативными актами, а также для обеспечения возможности составления фирмой или партнерами заданий надлежащих отчетов по заданиям. Исходя из этих же соображений должен формироваться и состав группы исполнителей каждого конкретного задания. Такие политика и процедуры охватывают:

- укомплектование штата;
- оценку работы;
- оценку способностей;
- оценку компетентности;
- повышение в должности;
- стимулирование;
- вознаграждение;
- оценку потребностей персонала.

Политика и процедуры, разработанные и реализуемые в целях обеспечения разумной уверенности в том, что при выполнении заданий соблюдаются требования профессиональных стандартов и иных регулирующих документов, относятся:

- к порядку принятия задания группой исполнителей;
- обучению персонала;
- соблюдению требования профессиональных стандартов;
- надзору за выполнением заданий, обзорным проверкам сделанных исполнителями выводов и оформления результатов работы;
- документированию;
- обеспечению своевременного выполнения предусмотренных процедур.

Фирмой должны быть приняты политика и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что:

- будут получены необходимые консультации в сложных или спорных ситуациях;
- для получения таких консультаций имеются необходимые ресурсы;
- выводы, сделанные на основе полученных консультаций, будут должным образом задокументированы и реализованы.

В ходе выполнения задания участники группы исполнителей могут не сойтись во мнениях относительно каких-либо вопросов. Политика и процедуры фирмы должны предусматривать разрешение таких противоречий на ранних этапах, предоставление четкого ру-

Написание на заказ студенческих и аспирантских

ководства к действию и обязанности отразить в документах сделанные в итоге выводы. Отчет по заданию не может быть составлен, пока противоречия не будут устранены.

Внутренними документами фирмы должно быть предусмотрено проведение обзорных проверок качества выполнения всех заданий по аудиту финансовой отчетности зарегистрированных организаций и определены основания для осуществления обзорных проверок качества выполнения других заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг. Такие обзорные проверки должны проводиться до того, как будет подготовлен отчет по заданию.

Политика фирмы должна предусматривать мониторинг системы контроля качества на предмет:

- соблюдения требований профессиональных стандартов и нормативных актов;
- эффективности организации и функционирования системы контроля качества;
- реализации принятой фирмой политики и выполнения предусмотренных процедур.

Обязанность по осуществлению мониторинга возлагается на партнера (партнеров) фирмы или других лиц, обладающих достаточными компетентностью и полномочиями. Мониторинг системы контроля качества включает:

- анализ изменений в профессиональных стандартах и нормативных актах, оценку их влияния на деятельность фирмы;
- изучение письменных подтверждений соблюдения требований, установленных фирмой в части независимости;
- анализ результатов работы по повышению квалификации персонала;
- изучение вопросов, связанных с продолжением сотрудничества с клиентами и выполнения конкретных заданий;
- разработку рекомендаций по усовершенствованию системы контроля качества;
- обсуждение с персоналом проблем, касающихся слабых мест системы контроля качества, неверного понимания принятых политики и процедур, отступлений от установленных фирмой правил в части контроля качества;
- отслеживание изменений, вносимых в систему контроля качества.

Обнаруженные в ходе мониторинга недостатки системы контроля качества оцениваются на предмет их значимости. Информация о недостатках, а также рекомендации по их устранению доводятся до сведения партнеров заданий и прочего соответствующего персонала. Рекомендации могут касаться:

- принятия мер в отношении сотрудников, выполняющих задания;

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- сообщения информации об обнаруженных фактах лицам, ответственным за повышение квалификации персонала;
- внесения изменений в политику и процедуры контроля качества.

Не реже раза в год фирма должна информировать о результатах мониторинга партнеров заданий и других соответствующих должностных лиц, включая исполнительного директора и совет партнеров. Такое сообщение должно включать:

- описание выполненных процедур мониторинга;
- выводы, сделанные по результатам их выполнения;
- если это уместно, описание систематически допускаемых и других существенных нарушений, а также действий, принятых для их устранения и недопущения в будущем.

Фирме следует установить и применять политику и процедуры, направленные на обеспечение формирования надлежащей документации, предоставляющей доказательства функционирования всех элементов ее системы контроля качества. Форма и содержание таких документов определяются фирмой самостоятельно с учетом размеров фирмы и особенностей ее деятельности. Эти документы должны храниться в течение срока, достаточного для осуществления процедур мониторинга системы контроля качества, или более длительно, если такое требование установлено нормативными актами.

7.2. Внутренний контроль качества выполнения аудиторских заданий

ISA 220 «Контроль качества в аудите исторической финансовой информации» устанавливает особые требования к осуществлению контроля качества работы исполнителей аудиторских заданий. Согласно этому стандарту ответственность за качество выполнения работы в рамках конкретного задания лежит на партнере задания.

Партнер задания должен обращать внимание участников группы исполнителей на необходимость соблюдения требований профессиональных стандартов и нормативных документов, установленных фирмой правил внутреннего контроля качества, а также важность подготовки надлежащего аудиторского заключения. Кроме того, ему необходимо оценивать соблюдение участниками основополагающих профессиональных этических принципов и, при выявлении случаев отступлений, принимать необходимые меры. В отношении требования независимости партнеру задания следует:

- получать необходимую информацию от фирмы и, если это необходимо и возможно, сетевых фирм, для того чтобы выявить и оценить обстоятельства, создающие угрозу нарушения независимости.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

- оценить выявленные нарушения (если таковые были) от установленных фирмой политики и процедур в части обеспечения независимости, чтобы определить, создают ли они угрозу нарушения независимости применительно к конкретному аудиторскому заданию;
- предпринимать действия, необходимые для устранения такой угрозы или снижения ее до приемлемого уровня. Партнер задания должен незамедлительно информировать фирму о любых неудачах при попытке разрешить возникшие проблемы, связанные с независимостью;
- документально оформить свое заключение о выполнении требования независимости, а также все переговоры с фирмой, подтверждающие это заключение.

Партнер задания должен убедиться в том, что все процедуры, касающиеся установления взаимоотношений и продолжения работы с клиентом, а также принятия и выполнения конкретного аудиторского задания, выполнены и все соответствующие выводы надлежащим образом задокументированы. Вне зависимости от того, наделен ли партнер задания полномочиями принимать решения в части принятия и продолжения выполнения аудиторского задания или нет, он оценивает адекватность последних решений сложившимся на настоящий момент обстоятельствам.

Если партнер задания получает информацию, которая, будь она известна ранее, привела бы к отказу фирмы от аудиторского задания, он должен незамедлительно сообщить об этом фирме.

Партнер задания должен удостовериться, что группа исполнителей в целом обладает надлежащими способностями, компетентностью и располагает временем для выполнения аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и действующими нормативными актами, а также для обеспечения возможности составления надлежащего аудиторского заключения. Надлежащие способности и компетентность включают:

- понимание и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, полученные посредством тренингов и участия;
- понимание профессиональных стандартов и действующих нормативных актов;
- наличие надлежащих технических знаний, включая знания в области информационных технологий;
- обладание знаниями об отрасли, к которой относится организация-клиент;
- умение применять профессиональное суждение;
- понимание установленных фирмой политики и процедур в области контроля качества.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

На партнера задания возлагается ответственность за надзор, руководство выполнением и непосредственное выполнение аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами и действующими нормативными актами, а также за надлежащее аудиторское заключение.

Руководство выполнением аудиторского задания заключается в информировании участников группы исполнителей:

- об их ответственности;
- о характере бизнеса клиента;
- о вопросах, связанных с идентификацией и оценкой рисков;
- о возможных проблемных областях;
- о подходе к выполнению задания.

Надзор включает:

- отслеживание выполнения задания;
- оценку способностей и компетентности отдельных участников группы исполнителей, достаточности времени для выполнения работы, понимания ими полученных инструкций, а также соответствия проводимых работ запланированному подходу;
- реагирование на существенные вопросы, возникающие в ходе аудита;
- определение вопросов, требующих получения консультаций от более опытных участников группы исполнителей.

При осуществлении обзорной проверки работы, выполненной менее опытными участниками группы исполнителей аудиторского задания, необходимо оценить:

- выполнена ли работа в соответствии с профессиональными стандартами и действующими нормативными актами;
- были ли должным образом обсуждены существенные вопросы;
- получены ли были необходимые консультации, отражены ли в документах и используются ли выводы, сделанные по результатам консультирования;
- можно ли признать выполненную работу надлежащей, не требуется ли пересмотр подхода к выполнению уже завершенных этапов;
- служит ли выполненная работа должным основанием для сделанных выводов, надлежащим ли образом она отражена в документации;
- являются ли полученные доказательства достаточным и надлежащим базисом для составления аудиторского заключения;
- достигнуты ли цели выполнения аудиторских процедур.

При проведении аудита зарегистрированных организаций партнер задания должен убедиться в том, что участники оценили обзорную проверку качества выполнения задания, а также обсудить

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

существенные вопросы, возникающие в ходе аудита и обзорной проверки его проведения с исполнителем. Аудиторское заключение не должно составляться до того, как обзорная проверка качества выполнения задания будет завершена. Обзорная проверка качества проведения аудита зарегистрированной организации охватывает следующие аспекты:

- оценку участниками группы исполнителей задания выполнения требования независимости применительно к конкретному аудиторскому заданию;
- выявление значительных рисков в ходе проведения аудита;
- суждения исполнителей, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
- получение необходимых консультаций, а также выводы, сделанные по результатам консультирования;
- проверку исправлений и неисправлений искажений, обнаруженных в ходе аудита;
- информирование руководства организации-клиента, лиц, наделенных руководящими полномочиями, а также, если это необходимо, иных лиц;
- адекватное отражение в документах, отобранных для проведения обзорной проверки, выполненной работы;
- надлежащий характер аудиторского заключения, которое планируется составить.

Обзорная проверка качества выполнения прочих аудиторских заданий может оценить все или некоторые из перечисленных аспектов.

Партнеру задания следует изучить результаты мониторинговых процедур, проводимых фирмой и, если это уместно, сетевыми фирмами, чтобы оценить:

- возможное влияние нарушений, описанных в представляемой информации, на выполнение аудиторского задания;
- достаточны ли меры, принятые фирмой для их устранения, в контексте конкретного аудиторского задания.

Вопросы для контроля

1. Какие аспекты должны охватывать политика и процедуры системы контроля качества фирмы?
2. Укажите требования в отношении корпоративной культуры фирмы, установленные ISQC 1 «Контроль качества в фирмах, проводящих аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации и оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги»?
3. Охарактеризуйте организацию и процедуры фирмы в отношении:

Разработка электронных библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

- соблюдения фирмой и ее персоналом профессиональных этических принципов и требований;
 - сотрудничества с клиентами; принятия и продолжения работы над конкретными заданиями;
 - управления трудовыми ресурсами;
 - соблюдения требований профессиональных стандартов и иных регулирующих документов;
 - мониторинга системы контроля качества;
 - подготовки надлежащей документации, предоставляющей доказательства функционирования всех элементов системы контроля качества.
4. Каким образом партнер аудиторского задания реализует свою ответственность за качество выполнения работы в рамках конкретного задания?
 5. Каковы особенности осуществления контроля качества работы при проведении аудита финансовой отчетности зарегистрированной организации?

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Библиографический список работ <http://>

О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ.

Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 1995.

Аренс Э.А. Аудит: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2003.

Аудит. Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. М.: Экономистъ, 2004.

Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 1997.

Аудиторский словарь / Под ред. В.Я. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003.

Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Сирин, 2002.

Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. М.: КноРус, 2005.

Кармайк Д.Р. Стандарты и нормы аудита: Пер. с англ. М.: ЮНИТИ, 1994.

Кодекс этики аудиторов России.

Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2004.

Подольский В.И. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. М.: КPMG; Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

Ситнов А.А. Международные стандарты аудита. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004.

Словарь аудиторских терминов / Под ред. Л.З. Шнейдмана. М.: Pricewaterhouse Coopers, 2001.

Терехов А.А. Аудит. Перспективы развития. М.: Финансы и статистика, 2001.

Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. М.: Финансы и статистика, 2003.

Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2005.

Шешукова Т.Б. Аудит: теория и практика применения международных стандартов. М.: Финансы и статистика, 2003.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Глоссарий работ <http://>

Аналитические процедуры — исследование аудитором связи между различными показателями деятельности клиента. Особое внимание уделяется анализу взаимосвязей, противоречащих другой значимой для аудита информации, а также значительных отклонений от прогнозируемых величин.

Аномальная ошибка — ошибка, которая, за исключением особых случаев, не может произойти повторно и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой для данной генеральной совокупности.

Аудит — разновидность задания, обеспечивающего уверенность. Выполняется аудитором в целях получения возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность клиента в соответствии с установленными принципами подготовки финансовой отчетности во всех существенных отношениях.

Аудитор — партнер задания по проведению аудита. В Международных стандартах аудита термин также может относиться к фирме в целом.

Аудиторская выборка — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций таким образом, чтобы каждый элемент мог быть отобран для проверки. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Аудиторская документация (аудиторские документы, рабочие документы) — записи, касающиеся выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств и сделанных аудитором выводов. Аудиторские документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, в электронном виде или в другой форме.

Аудиторские доказательства — вся информация, используемая аудитором для формирования выводов, на которые опирается его мнение. Аудиторские доказательства включают информацию, полученную из бухгалтерских записей, лежащих в основе финансовой отчетности, и других источников.

Аудиторские процедуры — действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств. Аудитор получает аудиторские доказательства из разнообразных источников с помощью различных видов процедур: процедуры оценки риска, тестов средств внутреннего

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

контроля, процедуры проверки их существу. Аудиторские процедуры могут проводиться как инспектирование записей и документов, инспектирование материальных активов, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, самостоятельное выполнение и аналитические процедуры.

Аудиторский риск — вероятность того, что аудитор выразит надлежащее мнение в случае, когда финансовая отчетность существенно искажена. Аудиторский риск определяется риском существенных искажений финансовой отчетности и риском необнаружения.

Внешнее подтверждение — это процесс получения и оценки аудитором аудиторских доказательств, источником которых выступают ответы на запросы о предметах, влияющих на предпосылки в финансовой отчетности клиента, направляемые непосредственно третьим лицам. Могут быть позитивными и негативными.

Внутренний аудит — оценочная деятельность, ведущаяся в организации, которая в том числе предполагает оценку эффективности внутреннего контроля. Как правило, включает мониторинг контроля; анализ финансовой информации; проверку эффективности совершаемых операций, в том числе осуществление нефинансового контроля за деятельностью организации; обзорные проверки соблюдения требований законодательства, а также выполнения решений руководства.

Внутренний контроль — процесс, разработанный и осуществляемый лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством и прочим персоналом для достижения разумной уверенности в достижении целей организации в области достоверности финансовой отчетности, эффективности деятельности и соблюдения требований регулирующих документов. Включает следующие компоненты: контрольную среду, процесс оценки рисков организацией, информационную систему (в том числе ее элементы, связанные с подготовкой финансовой отчетности, и информирование), контрольную деятельность, мониторинг контроля.

Генеральная совокупность — полный набор элементов, из которых аудитор формирует выборочную совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), которые проверяются отдельно.

Главный аудитор — аудитор, отвечающий за подготовку аудиторского заключения по финансовой отчетности экономического субъекта, которая включает финансовую информацию одного или нескольких компонентов, аудит которых проводит другой аудитор.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Группа исполнителей задания — группа лиц, включающая всех специалистов, непосредственно участвующих в выполнении задания, а также других лиц в рамках фирмы, имеющих возможность прямо повлиять на результат выполнения задания, в том числе лиц, определяющих вознаграждение, либо осуществляющих непосредственное управление и/или контроль деятельности исполнителей в части выполнения задания; лиц, проводящих консультации в отношении технических аспектов, отраслевых особенностей, операций и событий, связанных с выполнением задания; лиц, осуществляющих контроль качества выполнения задания; в случае проведения аудита — всех лиц, в том числе сетевые фирмы, которые могут непосредственно влиять на результаты выполнения аудиторского задания.

Дата аудиторского заключения — дата подготовки аудиторского заключения по результатам проведенного аудита финансовой отчетности. Аудиторское заключение не может быть датировано ранее, чем аудитор получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Дата выпуска финансовой отчетности — дата, на которую аудиторское заключение и проаудированная финансовая отчетность становятся доступными третьим лицам.

Дата утверждения финансовой отчетности — дата, на которую уполномоченные лица заявляют о том, что они подготовили полный комплект финансовой отчетности компании и принимают на себя ответственность, связанную с этой отчетностью.

Дата финансовой отчетности — последнее число последнего отчетного периода, охваченного проверяемой финансовой отчетностью. Как правило, это дата последнего бухгалтерского баланса, входящего в аудируемую финансовую отчетность.

Допустимая ошибка — максимальная ошибка в генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой, чтобы счесть генеральную совокупность достоверной (при выполнении процедур проверки по существу) или средства внутреннего контроля эффективными (при проведении тестов средств внутреннего контроля).

Допущение непрерывности деятельности — предположение о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерение или необходимость ликвидации, прекращения торговых операций или поиска защиты от кредиторов. Соответственно активы и обязательства организации учитываются исходя из предположения, что активы будут использоваться, а обязательства погашаться в обычном порядке.

Другой аудитор — аудитор, не являющийся главным аудитором, несущий ответственность за составление аудиторского заключения

Написание на заказ студенческих и аспирантских

по *финансовой отчетности компании*, включаемой в финансовую отчетность, заключение по которой дает главный аудитор.

Задание, обеспечивающее уверенность, — задание, по результатам выполнения которого исполнитель должен сделать заключение, позволяющее предполагаемым пользователям, не являющимся ответственными сторонами, повысить свою уверенность в достоверности информации о том, насколько определенный предмет соответствует установленным критериям.

Запрос — поиск аудитором информации у лиц в пределах или за пределами организации-клиента. Ответ на запрос может обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или дополнительным аудиторским доказательством уже известного факта.

Зарегистрированная организация — организация, чьи ценные бумаги зарегистрированы на фондовой бирже или сделки с которыми осуществляются под контролем фондовой биржи или иного уполномоченного органа.

Инспектирование выполнения задания — процедуры, выполняемые в отношении законченного задания в целях обеспечения доказательств того, что группа исполнителей задания работала в соответствии с принятой фирмой политикой в области внутреннего контроля.

Инспектирование записей и документов — изучение аудитором записей и документов, полученных из внутренних и внешних источников и представленных в письменной, электронной или иной формах, в целях получения аудиторских доказательств.

Инспектирование материальных активов — проверка фактического наличия и состояния материальных активов, указанных в документах и записях, изучаемых аудитором.

Информационная система организации — компонент внутреннего контроля, включающий оборудование, программное обеспечение, трудовые ресурсы, определенные процедуры и данные. В части подготовки финансовой отчетности информационная система включает процедуры и документы, используемые для формирования, документирования, обработки и представления в отчетности операций и событий, а также обеспечения возможности отразить в учете связанные с ними активы, обязательства и собственный капитал.

Исполнитель задания, обеспечивающего уверенность, — публично практикующий профессиональный бухгалтер. В международных стандартах термин может относиться к фирме, оказывающей специализированные бухгалтерские услуги.

Исполнитель обзорной проверки качества выполнения задания — партнер, иное должностное лицо фирмы, сторонний специалист или группа указанных лиц, имеющие достаточные надлежające

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

опыт и полномочия для осуществления объективной оценки суждений участников группы исполнителей задания, сделанных ими выводов, до того как будет подготовлен отчет по заданию.

Компиляция финансовой информации — подготовка полного комплекта финансовой отчетности или отдельной формы отчетности или сбор, обобщение и систематизация иной финансовой информации.

Компонент — дочерняя организация, филиал, подразделение или иной субъект, финансовая информация которого включается в отчетность организации, аудит которой проводит главный аудитор.

Контроль качества — политика и процедуры, разработанные и применяемые фирмой в целях обеспечения разумной уверенности в том, что фирма и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и требования других регулирующих документов, а составляемые фирмой или партнерами заданий отчеты по заданиям являются надлежащими.

Контрольная деятельность — разработка и реализация политики и осуществление процедур, способствующих уверенности в том, что указания руководства выполняются.

Контрольная среда — отношение руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями, к внутреннему контролю, понимание его значения для организации, их осведомленность в отношении внутреннего контроля и действия, непосредственно связанные с ним.

Корректирующие события — это события, которые возникают после даты финансовой отчетности, но до даты утверждения финансовой отчетности, дающие подтверждение условиям, которые имелись по состоянию на дату финансовой отчетности и которые требуют внесения изменений в отчетные показатели.

Лица, наделенные руководящими полномочиями, — лица, которые осуществляют стратегическое руководство деятельностью организации-клиента, а также могут контролировать текущую деятельность руководства.

Мониторинг контроля — постоянно осуществляемое руководством наблюдение за тем, чтобы внутренний контроль отвечал установленным параметрам и модифицировался в соответствии с изменяющимися обстоятельствами.

Мониторинг системы контроля качества — процесс постоянного наблюдения и оценки системы контроля качества, осуществляемый с целью обеспечения разумной уверенности в том, что контроль качества является эффективным.

Мошенничество — преднамеренные действия или бездействие одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, наделенных

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

руководящими полномочиями работников, третьих лиц, являющиеся жульническими и направленными на извлечение незаконных выгод.

Наблюдение — отслеживание аудитором процедур, выполняемых другими лицами в целях получения аудиторских доказательств.

Начальные сальдо — остатки на счетах бухгалтерского учета на начало отчетного периода. Начальные сальдо формируются на основе сальдо по счетам на конец предыдущего периода и отражают хозяйственные операции и учетную политику предыдущего периода.

Некорректирующие события — события, которые возникают после даты финансовой отчетности, но до даты утверждения финансовой отчетности и указывают на условия, возникшие после даты финансовой отчетности.

Неотъемлемый риск — вероятность возникновения существенных искажений информации о предмете задания при допущении, что отсутствуют соответствующие средства внутреннего контроля.

Обзорная проверка качества выполнения задания — процесс, направленный на обеспечение объективной оценки суждений участников группы исполнителей задания, сделанных ими выводов, до того как будет подготовлен отчет по заданию.

Обслуживающая организация — организация, оказывающая клиенту аудитора услуги, связанные с ведением бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности.

Общая стратегия аудита — документ, составляемый аудитором и устанавливающий объем аудита, временные рамки его проведения и основные направления работы. Служит руководством для создания плана аудита — более детального документа.

Объем аудита — количество и характер аудиторских процедур, выполнение которых необходимо для достижения цели аудита.

Операция между связанными сторонами — передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами независимо от взимания платы.

Опытный аудитор — внутренний или внешний аудитор, имеющий разумное представление о процессе аудита, Международных стандартах аудита и применимых законодательных и иных регулирующих документах, бизнес-среде, в которой функционирует аудируемая организация, а также особенностях составления финансовой отчетности и проведения аудита в отрасли, к которой относится аудируемая организация.

Оценочные значения — показатели, значения которых определены приблизительно. Это оценка возможности получения точных значений.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Ошибка — при анализе причин возникновения искажения информации непреднамеренное искажение финансовой отчетности; при использовании аудиторской проверки отклонение от нормального функционирования средств внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля) или искажение в учете или отчетности (при выполнении процедур проверки по существу).

Партнер — лицо, имеющее полномочия принимать задания к исполнению от имени фирмы.

Партнер задания — партнер или иное должностное лицо фирмы, ответственное за выполнение задания, составление от имени фирмы отчета по его результатам и имеющее, если это необходимо, аккредитацию профессионального объединения или соответствующего регулирующего органа.

Первичный аудит — аудит, который проводится для клиента впервые или ранее аудит проводился другой аудиторской фирмой.

Пересчет — выполняемая аудитором проверка правильности арифметических расчетов в документах и записях — источниках аудиторских доказательств.

Персонал — партнеры и сотрудники фирмы.

Перспективная оценка — прогнозная финансовая информация, подготовленная на основе гипотетических предположений относительно будущих событий и действий руководства, которые возможны, но не обязательны (не запланированы), или комбинации точных допущений и гипотетических предположений.

План аудита — документ, включающий информацию об аудиторских процедурах (характер, объем и сроки исполнения), которые должны быть выполнены для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, обеспечивающих приемлемый уровень аудиторского риска.

Подтверждение — разновидность запроса. Аудитор направляет просьбу о подтверждении информации, содержащейся в записях клиента, третьему лицу.

Последующие события — события, происшедшие между датой финансовой отчетности и датой аудиторского заключения, и факты, выявленные после даты аудиторского заключения. Могут быть корректирующими и некорректирующими.

Предполагаемый пользователь — лицо, группа или категория лиц, для которых исполнитель готовит отчет. К предполагаемым пользователям может относиться и ответственная сторона, однако в этом случае в их состав должны обязательно включаться и иные лица.

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Предпосылки — сделанные в явной или неявной форме в финансовой отчетности утверждения руководства, касающиеся признания, измерения, представления и раскрытия фактов хозяйственной деятельности субъекта.

Прогноз — прогнозная финансовая информация, сформированная на основе допущений о будущих событиях, которые ожидает руководство, и действиях, относительно которых уже имеются планы на дату подготовки информации.

Прогнозная финансовая информация — финансовая информация, сформированная на основе допущений, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты хозяйствующим субъектом.

Производный финансовый инструмент — финансовый инструмент, стоимость которого меняется в результате изменения базисной позиции (цены, ставки, курса валюты и т.п.); для приобретения необходимы небольшие или нулевые первоначальные вложения; расчеты по нему осуществляются в будущем.

Промежуточная финансовая информация — финансовая информация, сформированная и представленная в соответствии с применимыми принципами и правилами подготовки финансовой отчетности и включающая полный или сокращенный комплект финансовой отчетности за период, меньший чем финансовый год.

Профессиональные стандарты — стандарты, издаваемые IAASB, а также профессиональные этические требования Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC, а также аналогичные акты, действующие на национальном уровне.

Профессиональные услуги — услуги, требующие бухгалтерских и других специальных знаний, оказываемые профессиональными бухгалтерами и включающие ведение бухгалтерского учета, аудит, налоговое, управленческое консультирование и др.

Профессиональный бухгалтер — лицо, являющееся участником организации — члена IFAC.

Процедуры оценки риска — процедуры, выполняемые аудитором в целях получения знаний о бизнесе клиента: направление запросов руководству и прочим лицам в рамках организации-клиента, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование.

Процедуры проверки по существу — аудиторские процедуры, проводящиеся в целях выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Включают детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций, остатков на счетах бухгалтерского учета, формирования отчетных показателей, а также аналитические процедуры.

Процесс оценки рисков организации — весь процесс выявления и реагирования на бизнес-риски, а также результаты этих действий.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Применительно к финансовой отчетности — выявление руководством рисков, связанных с подготовкой финансовой отчетности, достоверной во всех существенных отношениях, в соответствии с применяемыми принципами и правилами, оценка их значимости и вероятности возникновения, а также принятие решений в части реагирования на эти риски.

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры — профессиональные бухгалтеры в фирмах, оказывающих профессиональные услуги. Термин употребляется и по отношению к фирмам в целом.

Риск задания, обеспечивающего уверенность, — вероятность того, что исполнитель даст неверное заключение в случае, когда информация о предмете существенно искажена. Включает риск существенного искажения информации о предмете, неотъемлемый риск, и риск средств контроля, риск необнаружения.

Риск необнаружения — вероятность того, что исполнитель не выявит существенных искажений информации о предмете.

Риск средств контроля — вероятность того, что существующие средства внутреннего контроля не позволяют своевременно предотвращать, обнаруживать и исправлять существенные искажения.

Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки. — риск, являющийся следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки.

Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, — вероятность того, что вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены аналогичные аудиторские процедуры.

Руководство клиента — должностные лица, а также иные лица, выполняющие старшие управленческие функции.

Самостоятельное выполнение — осуществление процедур, являющихся частью внутреннего контроля клиента, аудитором в целях получения аудиторских доказательств.

Связанная сторона — сторона, по отношению к которой выполняется одно или несколько следующих условий: она прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников контролирует компанию, контролируется ею или вместе с ней находится под общим контролем; владеет акциями компании, что позволяет ей оказывать значительное влияние на компанию; осуществляет совместный контроль над компанией; эта сторона и компания являются ассоциированными компаниями; эта сторона является совместной компанией, в которой осуществляется аудиторская деятельность; эта сторона отвечает за вознаграждения, выплачиваемые

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

мые после окончания трудовой деятельности (планы пенсионного обеспечения, пенсионные фонды) работникам компании или работникам компании, являющейся связанной стороной компании.

Сетевая фирма — это организация, в отношении которой выполняется одно или несколько следующих условий: вместе с фирмой она контролируется одним и тем же лицом (группой лиц); вместе с фирмой она имеет общих собственников; она находится под общим руководством с фирмой; информированная третья сторона будет обоснованно считать ее частью фирмы.

Совокупность неисправленных искажений — искажения, фактически выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, обнаруженных во время предыдущих аудитов, и наилучшая аудиторская оценка прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (прогнозируемые ошибки).

Согласованные процедуры — определенные процедуры, выполняемые аудитором в отношении отдельных финансовых показателей (например, дебиторской и кредиторской задолженности, операций со связанными сторонами, величин, характеризующих определенный сегмент), форм финансовой отчетности или полного комплекта финансовой отчетности.

Сопутствующие услуги — компиляция финансовой информации и согласованные процедуры.

Сотрудники фирмы — специалисты, не являющиеся партнерами, включая экспертов, нанимаемых фирмой.

Справедливая стоимость — сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Сравнительные показатели — показатели, характеризующие предшествующий отчетный период или несколько таких периодов и позволяющие пользователям финансовой отчетности получить представление об основных тенденциях в деятельности организации.

Стандарты аудиторской деятельности — документы, содержащие единые требования, соблюдение которых обеспечивает необходимый уровень качества аудита и сопутствующих аудиту услуг.

Статистическая выборка — случайный отбор тестируемой совокупности либо отбор в рамках применения теории вероятности для оценки результатов аудиторской выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Старшее лицо, имеющее соответствующую квалификацию — физическое лицо, являющееся внешним по отношению к фирме, обладающее полными полномочиями в качестве партнера в качестве партнера заданий.

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

Стратификация — процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками.

Существенная информация — информация, пропуск или искажение которой могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

Тесты средств внутреннего контроля — аудиторские процедуры, по мере или в силу необходимости выполняемые аудитором для оценки эффективности внутреннего контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне предпосылок.

Факторы риска мошенничества — события или обстоятельства, которые свидетельствуют о наличии стимула к совершению мошенничества или определенного давления, которое может привести к мошенничеству.

Финансовая отчетность — финансовая информация, структурированная в соответствии с принятыми принципами и правилами, обычно включающая пояснительные материалы, подготовленные на основе бухгалтерских записей, и предназначенная для раскрытия экономических ресурсов и обязательств организации на определенную дату или их изменение за определенный период времени. Может обозначать как полный комплект документов, составляющий финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, так и отдельную форму отчетности.

Финансовая отчетность общего назначения — финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным запросам.

Фирма — публично практикующий профессиональный бухгалтер, работающий самостоятельно, партнерство профессиональных бухгалтеров, компания или иное объединение профессиональных бухгалтеров.

Экологические вопросы — события и обстоятельства, которые могут оказать влияние на финансовую отчетность организации, включающие: действия, направленные на предотвращение, уменьшение или устранение вреда, наносимого окружающей среде, а также на сохранение возобновимых и невозобновимых природных ресурсов; последствия нарушения законодательства в области охраны окружающей среды; последствия вреда, нанесенного окружающей среде; последствия, обусловленные ответственностью за действия других лиц, например, ответственность за вред, нанесенный предыдущими собственниками.

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Экологический риск — риск существенных искажений финансовой отчетности, связанных с экологическими вопросами.

Эксперт — физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, работа которого используется аудитором при проведении аудита. Термин может обозначать компанию.

Электронная торговля — заключение сделок по продаже товаров, выполнению работ и оказанию услуг путем обмена электронными документами.

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Приложение работ <http://>

Документы, принятые Международной федерацией бухгалтеров
в области регулирования аудиторской деятельности

Этика

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров.

Международные стандарты контроля качества (ISQCS)

Контроль качества фирм, проводящих аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации, оказывающих прочие гарантирующие и сопутствующие услуги.

Концептуальная основа

Международная концептуальная основа заданий, обеспечивающих уверенность.

100-999 Международные стандарты аудита (ISAs)

200-299 Основные принципы и обязанности

200 Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности.

210 Условия аудиторских заданий.

220 Контроль качества работы в аудите исторической финансовой информации.

230 Аудиторские документы.

240 Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности.

250 Учет законов и прочих нормативных актов при аудите финансовой отчетности.

260 Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями.

300-499 Оценка рисков и связанные с этим действия

300 Планирование аудита финансовой отчетности.

315 Понимание деятельности организации и оценка риска существенных искажений.

320 Существенность в аудите.

330 Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков.

402 Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации.

Разработка электронных
библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

500-599 Аудиторские доказательства

- 500 Аудиторские доказательства.
- 501 Аудиторские доказательства // дополнительное рассмотрение особых статей.
- 505 Внешние подтверждения.
- 510 Первичные задания — начальные сальдо.
- 520 Аналитические процедуры.
- 530 Аудиторская выборка и другие процедуры тестирования.
- 540 Аудит оценочных значений.
- 545 Аудит измерения и раскрытия справедливой стоимости.
- 550 Связанные стороны.
- 560 Последующие события.
- 570 Непрерывность деятельности.
- 580 Заявления руководства.

600-699 Использование работы третьих лиц

- 600 Использование работы другого аудитора.
- 610 Рассмотрение работы внутреннего аудита.
- 620 Использование работы эксперта.

700-799 Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)

- 700 Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
- 701 Модификации независимого аудиторского заключения.
- 710 Сопоставимые значения.
- 720 Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность.

800-899 Специализированные области

- 800 Аудиторский отчет по аудиторским заданиям для специальных целей.

1000-1100 Положения по международной аудиторской практике (IAPSS)

- 1000 Процедуры межбанковского подтверждения.
- 1004 Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами.
- 1005 Особенности аудита малых предприятий.
- 1006 Аудит финансовых отчетов банков.
- 1010 Учет экологических вопросов в аудите финансовой отчетности.
- 1012 Аудит производных финансовых инструментов.
- 1013 Электронная торговля — влияние на аудит финансовой отчетности.
- 1014 Заключение аудитора о соответствии Международных Стандартов финансовой отчетности.

Разработка электронных
библиотек

<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

2000-2699 Международные стандарты обзорных проверок (ISREs)

2400 Задания по обзорным проверкам финансовой отчетности.

2410 Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, проводимая независимым аудитором организации.

**3000-3699 Международные стандарты заданий,
обеспечивающих уверенность (ISAES)**

3000-3399 Относящиеся ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность.

3000 Задания, обеспечивающие уверенность (за исключением аудита и обзорных проверок исторической финансовой информации).

3400-3699 Специальные стандарты

3400 Изучение прогнозной финансовой информации.

4000-4699 Международные стандарты сопутствующих услуг (ISRSs)

4400 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

4410 Задания по компиляции финансовой информации.

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских

Оглавление работ
<http://>

| | |
|--|-----------|
| От авторов | 3 |
| Глава 1. Стандартизация аудиторской деятельности на международном уровне | 6 |
| 1.1. Деятельность Международной Федерации бухгалтеров в области стандартизации аудита | 6 |
| 1.2. Международные стандарты аудиторской деятельности: состав и статус | 10 |
| 1.3. Взаимосвязь международных стандартов бухгалтерского учета и аудита | 16 |
| Вопросы для контроля | 18 |
| Глава 2. Аудит финансовой отчетности | 19 |
| 2.1. Задания, обеспечивающие уверенность | 19 |
| 2.2. Аудит финансовой отчетности: цель и основные принципы | 27 |
| 2.3. Профессиональная этика аудиторов | 32 |
| Вопросы для контроля | 37 |
| Глава 3. Организация проведения аудита | 39 |
| 3.1. Согласование условий выполнения аудиторских заданий | 39 |
| 3.2. Планирование аудита финансовой отчетности | 45 |
| 3.3. Составление аудиторской документации | 50 |
| 3.4. Понимание деятельности клиента. Оценка риска существенных искажений | 54 |
| 3.5. Существенность в аудите | 65 |
| 3.6. Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков | 68 |
| 3.7. Особенности оценки внутреннего контроля субъектов, использующих обслуживающие организации | 72 |
| 3.7. Информация, полученная в ходе аудита | 74 |
| Вопросы для контроля | 76 |

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

Написание на заказ студенческих и аспирантских работ

| | |
|---|------------|
| Глава 4. Аудиторские доказательства | 78 |
| 4.1. Получение аудиторских доказательств: понятие и источники | 78 |
| 4.2. Аналитические процедуры в аудите | 82 |
| 4.3. Аудиторская выборка | 85 |
| 4.4. Аудиторские доказательства, касающиеся элементов финансовой отчетности | 92 |
| 4.5. Использование внешних подтверждений | 96 |
| 4.6. Проверка начальных сальдо при проведении первичного аудита | 98 |
| 4.7. Аудит оценочных значений | 101 |
| 4.8. Аудит измерения и раскрытия справедливой стоимости | 103 |
| 4.9. Аудит операций со связанными сторонами | 109 |
| 4.10. Оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность | 112 |
| 4.11. Проверка применимости допущения непрерывности деятельности | 115 |
| 4.12. Заявления руководства аудируемой организации | 121 |
| 4.13. Использование работы другого аудитора | 125 |
| 4.14. Анализ работы внутренних аудиторов в процессе внешнего аудита | 127 |
| 4.15. Использование аудитором работы эксперта | 129 |
| 4.16. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности | 132 |
| 4.17. Учет нормативных актов при аудите финансовой отчетности | 142 |
| Вопросы для контроля | 146 |
| Глава 5. Оформление результатов аудита | 149 |
| 5.1. Порядок составления аудиторского заключения | 149 |
| 5.2. Аудиторский отчет по специальным аудиторским заданиям | 161 |
| 5.3. Особенности аудита сравнительных показателей | 169 |
| 5.4. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность | 173 |
| 5.5. Особенности аудиторского заключения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности | 175 |
| Вопросы для контроля | 178 |

Написание на заказ студенческих и аспирантских

| | |
|--|------------|
| Глава 6. Специальные области аудита и прочие услуги аудиторов | 180 |
| 6.1. Особенности аудита | 180 |
| 6.2. Учет экологических вопросов в ходе аудита | 193 |
| 6.3. Аудит производных финансовых инструментов | 196 |
| 6.4. Особенности аудита участников электронной торговли | 200 |
| 6.5. Порядок проведения и оформления результатов обзорных проверок | 201 |
| 6.6. Выполнение прочих заданий, обеспечивающих уверенность | 219 |
| 6.7. Оказание сопутствующих услуг | 232 |
| Вопросы для контроля | 239 |
| Глава 7. Внутренний контроль качества работы аудиторов | 241 |
| 7.1. Внутренний контроль качества работы исполнителей заданий | 241 |
| 7.2. Внутренний контроль качества выполнения аудиторских заданий | 248 |
| Вопросы для контроля | 251 |
| Библиографический список | 253 |
| Глоссарий | 254 |
| Приложение | 266 |

Разработка электронных
библиотек
<https://право.информ2000.рф>

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ,
ДИССЕРТАЦИИ -

полные тексты

На сайте электронной
библиотеки

www.учебники.информ2000.рф

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные
работы

2. Дипломы, курсовые,
рефераты, чертежи...

3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том
числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

Разработка электронных
библиотек

<https://право.информ2000.рф>