

Международная федерация бухгалтеров



# **Руководство по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий**

**ТОМ 2 — ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО**  
ЧЕТВЕРТОЕ ИЗДАНИЕ

International  
Federation  
of Accountants

Международная Федерация Бухгалтеров 529 Пятая авеню,  
Нью-Йорк, штат Нью-Йорк 10017 США

Данное *Руководство по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий* было подготовлено Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ) при поддержке Комитета по практике в малом и среднем бизнесе. Комитет представляет интересы профессиональных бухгалтеров, практикующих в малых и средних бухгалтерских (аудиторских) организациях и иных практикующих профессиональных бухгалтеров, предоставляющих услуги малым и средним предприятиям.

Для личного некоммерческого использования данную публикацию можно скачать на сайте МФБ: [www.ifac.org/smp](http://www.ifac.org/smp). Одобренный текст был опубликован на английском языке.

МФБ действует в интересах общества в целом и бухгалтерской профессии, осуществляя:

- Поддержку развития высококачественных международных стандартов;
- Продвижение принятия и внедрения этих стандартов;
- Создание потенциала для профессиональных бухгалтерских организаций; и
- Освещение вопросов, представляющих интересы общества.

Для получения дополнительной информации, пожалуйста, напишите Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСП/МСО на адрес электронной почты: [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org).

Проекты стандартов, консультационные статьи и иные публикации МФБ, которые были опубликованы МФБ и защищены авторским правом МФБ.

МФБ отказывается принимать на себя ответственность за потери, понесенные любым лицом, действующим или воздерживающимся действовать согласно материалам данной публикации, независимо от того, если такие потери стали результатом неосторожности или иначе.

Логотипы МФБ, 'Международная Федерация Бухгалтеров и 'МФБ' являются зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ на территории США и других стран.

Авторское право © 2018 принадлежит Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или иного похожего использования данного документа требуется письменное разрешение МФБ, за исключением случаев, если документ используется исключительно для индивидуального пользования в некоммерческих целях. Адрес электронной почты для связи: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

ISBN: 978-1-60815-353-4

This 'Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4<sup>th</sup> Edition' of the SMP Committee, published by the International Federation of Accountants in July 2018 in the English language, has been translated into Russian by the Self-regulatory Organization of Auditors Association "Sodruzhestvo" in June 2019 and is used with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.

English language text of 'Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4<sup>th</sup> Edition' © 2018 by IFAC. All rights reserved.

Russian language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4<sup>th</sup> Edition' © 2019 by IFAC. All rights reserved.

Original title: Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4<sup>th</sup> Edition, ISBN: 978-1-60815-353-4

Contact [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

Опубликовано:



## Содержание

Том 1	Основная ссылка на МСА	Номер страницы
<b>Предисловие</b>		v
<b>Запрос на комментарии</b>		vi
1. Как использовать данное Руководство		1
2. МСА		6
<b>Ключевые Принципы</b>		12
3. Этика, МСА и контроль качества	МСКК 1, 200, 220	13
4. Риск-ориентированный подход в аудите — Обзор	Множество	24
5. Внутренний контроль — Цели и Компоненты	315 (Пересмотренный)	40
6. Предпосылки составления финансовой отчетности	315 (Пересмотренный)	62
7. Существенность и аудиторский риск	320	68
8. Процедуры оценки рисков	240, 315 (Пересмотренный)	78
9. Ответ на оцененные риски	240, 300, 330, 500	86
10. Последующие процедуры аудита	330, 505, 520	95
11. Оценочные значения	540	112
12. Связанные стороны	550	120
13. События после отчетной даты	560	128
14. Непрерывность деятельности	570 (Пересмотренный)	134
15. Краткий обзор требований иных МСА	250 (Пересмотренный), 402, 501, 510, 600, 610 (Пересмотренный, 2013 г.) 620, 720 (Пересмотренный)	142
16. Аудиторская документация	МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (Пересмотренный), 330	184
17. Формирование мнения по финансовой отчетности	700 (Пересмотренный), 701	196

Том 2	Основная ссылка на МСА	Номер страницы
<b>Предисловие</b>		v
<b>Запрос на комментарии</b>		vi
1. Как использовать данное Руководство		1
2. Ознакомление с примерами из практики		6
<b>ФАЗА I: Оценка рисков</b>		
3. Оценка рисков — Обзор		16
<b>Предварительная работа</b>		
4. Принятие задания и продолжение отношений	МСКК 1, 210, 220, 300	20
<b>Планирование аудита</b>		
5. Общая стратегия аудита	300	35
6. Определение и использование существенности	320, 450	44
7. Обсуждения в аудиторской группе	240, 300, 315 (Пересмотренный)	58
<b>Выполнение процедур по оценке рисков</b>		
8. Неотъемлемые риски — Выявление	240, 315 (Пересмотренный)	66
9. Неотъемлемые риски — Оценка	240, 315 (Пересмотренный)	88
10. Значительные риски	240, 260 (Пересмотренный), 315 (Пересмотренный), 330	98
11. Понятие внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	107
12. Оценка системы внутреннего контроля	315 (Пересмотренный)	119
13. Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля	265	142
14. Завершение фазы оценки рисков	315 (Пересмотренный)	153
<b>ФАЗА II: Ответные действия на риски</b>		
15. Ответные действия на риски — Обзор	–	163
16. План аудита, который отвечает на оцененные риски	260 (Пересмотренный), 300, 330, 500	166
17. Определение объема тестирования	330, 500, 530	183
18. Подготовка аудиторской документации	230	207
19. Письменные заявления	580	211
<b>ФАЗА III: Подготовка и выпуск заключения</b>		
20. Подготовка и выпуск заключения — Обзор	–	221
21. Оценка аудиторских доказательств	220, 330, 450, 520, 540	224
22. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление	260 (Пересмотренный), 265, 450	241
23. Модифицированное мнение в аудиторском заключении	705 (Пересмотренный)	251
24. Раздел «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»	570 (Пересмотренный), 706 (Пересмотренный)	264
25. Сравнительная информация	710	272

# Предисловие

Мы предлагаем Вашему вниманию четвертое издание *Руководства МФБ по использованию МСА при аудите малых и средних предприятий (МСП)*, подготовленное Комитетом по практике в малом и среднем бизнесе.

С момента публикации третьего издания в 2011 г., Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), завершил проекты по Использованию работы внутренних аудиторов; Обязанностям аудитора, относящимся к прочей информации; Информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении; Обязанностям аудитора в отношении недобросовестных действий и рассмотрения законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности (NOCLAR). Таким образом, четвертое издание было обновлено согласно недавним изменениям МСА, и оно соответствует [Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, издание 2016-2017 годов](#). Мы воспользовались случаем, чтобы обновить техническое содержание руководства и внести небольшие улучшения презентационного характера. Учитывая, что многие пользователи будут переводить данное Руководство, мы приложили все усилия, чтобы свести количество изменений к минимуму.

Руководство, впервые опубликованное в 2007 г., было изначально разработано с помощью Канадского Института Дипломированных Бухгалтеров (CICA) — теперь CPA Canada — и предназначалось для того, чтобы позволить практикующим специалистам лучше понять процесс проведения аудита согласно Международным Стандартам Аудита (МСА) посредством разъяснений и наглядных примеров. Оно предлагало «практическую инструкцию» для проведения аудита, которую практикующие специалисты могли использовать, применяя риск-ориентированные подходы в аудите МСП. В итоге, Руководство должно помогать практикующим специалистам проводить высококачественные, рентабельные аудиты, и, таким образом, предоставляет им возможность более эффективно служить интересам МСП и общества в целом.

Данное Руководство носит рекомендательный характер по применению МСА. Руководство не имеет целей замены самих МСА, оно должно использоваться как дополнение к ним в целях оказания помощи по внедрению МСА в практику аудитов МСП. Данное Руководство не затрагивает все аспекты МСА и не должно использоваться для определения или демонстрации соответствия аудита всем МСА.

Для того, чтобы помочь организациям-членам эффективно использовать данное Руководство, а также, иное, связанное с ним [Руководство по контролю качества для малых и средних практик](#), МФБ разработало соответствующие Инструкции, предназначенные для помощи в использовании настоящего Руководства в целях обучения. [Указанные Инструкции](#) содержат информацию о том, как организации-члены МФБ могут наилучшим образом использовать указанные Руководства, исходя из собственных потребностей и учитывая особенности национального законодательства.

Читателей могут заинтересовать текущие [проекты](#) IAASB, включающие Аудит оценочных значений, Контроль качества, МСА 315 (Пересмотренный) и Аналитика данных. Данное Руководство не учитывает предполагаемые изменения в указанных выше областях.

В конечном итоге мы предлагаем читателям посетить раздел веб-сайта МФБ, посвященный малым и средним организациям по адресу [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP) и страницу в Твиттер @IFAC\_SMP, чтобы получить более подробную информацию о работе Комитета по практике в малом и среднем бизнесе, а также Портал Глобальных Знаний ([www.ifac.org/Gateway](http://www.ifac.org/Gateway)), где вы получите доступ к большому количеству ресурсов, новостей и статей.

Моника Форстер  
Председатель Комитета по практике в малом и среднем бизнесе

Апрель 2018 г.

## Запрос на комментарии

---

Это четвертое издание Руководства. Несмотря на то, что мы считаем данное Руководство полезным и высококачественным, оно может быть улучшено. Мы активно настроены регулярно обновлять данную публикацию, чтобы гарантировать, что она отражает действующие стандарты и является максимально полезной.

Мы приветствуем комментарии от национальных организаций-разработчиков стандартов, организаций-членов МФБ, практикующих специалистов, и иных лиц. В частности, мы приветствуем комментарии по следующим вопросам.

1. Как вы используете Руководство? Например, используете ли вы его в качестве основы для обучения и/или в качестве практического справочника, или каким-либо иным образом?
2. Считаете ли вы, что Руководство достаточно подходит для осуществления аудитов МСП?
3. Считаете ли вы, что в Руководстве легко находить информацию? Если нет, можете предложить, как улучшить поиск информации?
4. Как, по вашему мнению, можно сделать Руководство более полезным?
5. Известно ли вам о каких-либо производных продуктах — таких как обучающие материалы, формы, контрольные листы и программы, которые были разработаны на основе Руководства? Если да, пожалуйста, предоставьте подробную информацию.

Пожалуйста, направляйте ваши комментарии Кристоферу Арнольду, Руководителю по вопросам МСП/МСО:

Эл. почта: [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org)

Факс: +1 212-286-9570

Почта: Международная Федерация  
Бухгалтеров 529 Пятая авеню  
Нью-Йорк, штат Нью-Йорк 10017, США

**Отказ от ответственности**

Данное Руководство разработано для помощи практикующим специалистам в применении Международных Стандартов Аудита (МСА) при аудите малых и средних предприятий, но оно не заменяет сами МСА. Более того, практикующий специалист должен использовать данное Руководство, используя свое профессиональное суждение, а также факты и обстоятельства, характерные для каждого отдельного аудита. МФБ отказывается принимать на себя какую-либо ответственность или обязательство, которое может возникнуть как прямое или косвенное следствие использования и применения данного Руководства.

# 1

## КАК ИСПОЛЬЗОВАТЬ ДАННОЕ РУКОВОДСТВО

Целью данного Руководства является предоставить практическое руководство практикующим специалистам, выполняющим аудиторские задания в отношении малых и средних предприятий (МСП). Тем не менее, никакой материал в Руководстве не должен использоваться вместо:

- **Ознакомления с МСА**

Предполагается, что практикующие специалисты ознакомились с текстом Международных Стандартов Аудита (МСА), содержащихся в [Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг](#), и который можно бесплатно скачать с веб-страницы Публикаций и ресурсов IAASB по адресу: <http://www.ifac.org/about-ifac/publications-resources> (фильтр “Справочники, стандарты и учет”). МСА 200.19 указывает, что аудитор должен понимать весь текст МСА, включая его применение и иные пояснительные материалы, понимать его цели и надлежащим образом применять его требования. В разделе «Центр ясности» (Clarity Center) по адресу: [www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center](http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center) также можно найти МСА, а также часто задаваемые вопросы (FAQ) и иные вспомогательные материалы.

- **Использования профессионального суждения**

Чтобы эффективно использовать МСА, необходимо применять профессиональное суждение, основанное на конкретных фактах и обстоятельствах, характерных для каждого конкретного задания.

Несмотря на ожидания, что малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации (МСО) составят значительную группу пользователей Руководства, данное Руководство предназначено, чтобы помочь всем практикующим специалистам внедрить МСА для аудитов МСП.

Данное Руководство может использоваться для:

- Развития более глубокого понимания аудита, проводимого в соответствии с МСА;
- Разработки внутрифирменных руководств для сотрудников (дополняемых, по мере необходимости, согласно местным требованиям и внутрифирменным процедурам) для ежедневного использования и в качестве основы для учебных занятий, а также самостоятельного изучения и обсуждений; и
- Обеспечения того, чтобы сотрудники применяли последовательный подход к планированию и проведению аудита.

Данное Руководство часто упоминает аудиторскую группу, что подразумевает более одного аудитора, задействованного в выполнении аудиторского задания. Тем не менее, те же общие принципы применяются к аудиторским заданиям, выполняемым только одним практикующим специалистом.



## 1.1 Воспроизведение, перевод и адаптация Руководства

МФБ поощряет и способствует воспроизведению, переводу и адаптации ее публикаций. Заинтересованные лица, желающие воспроизвести, перевести или адаптировать данное Руководство должны связаться с [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## 1.2 Содержание и составление глав

Вместо того чтобы по очереди резюмировать каждый МСА, Руководство было размещено в двух томах следующим образом:

- Том 1 — Ключевые принципы
- Том 2 — Практическое руководство

Том 2 Руководства фокусируется на вопросах применения концепций аудита, описанных в Томе 1. В нем рассматриваются вопросы, связанные со стандартными этапами выполнения аудита, такими как: принятие клиента на обслуживание, планирование и оценка рисков, ответ на выявленные риски и, оценка полученных аудиторских доказательств, и формирование соответствующего аудиторского мнения.

### Краткий обзор структуры

Каждая глава в обоих томах Руководства была организована следующим образом:

- **Название главы**
- **Схема аудиторского процесса — Выдержка**  
Большинство глав содержат выдержки из схемы аудиторского процесса (где применимо), чтобы осветить конкретные действия, рассматриваемые в этой главе.
- **Содержание главы**  
Описывает содержание и цель главы.
- **Соответствующие МСА**  
Большинство глав данного Руководства начинаются с выдержек из МСА, относящихся к теме и содержанию главы. Эти выдержки включают соответствующие требования и, в некоторых случаях, цели (иногда рассматриваемые отдельно, если глава сосредотачивается на одном конкретном МСА), определения и руководства по применению. Использование этих выдержек не означает, что нет необходимости рассматривать иные не упомянутые материалы МСА, или иные МСА, не относящиеся к рассматриваемому вопросу.  
Выдержки из МСА, приведенные в Руководстве, основываются только на суждениях авторов, относительно того, что является подходящим касательно содержания каждой конкретной главы. Например, требования МСА 200, 220, и 300 применяются в течение всего процесса аудита, но специально рассматриваются только в одной или двух главах.
- **Обзор и материал главы**  
Обзор каждой главы включает:
  - Выдержки из применимых МСА; и
  - Обзор вопросов, рассматриваемых в главе.
 За обзором содержания главы следует более подробное обсуждение рассматриваемого вопроса, и практическое пошаговое руководство/методология о том, как внедрять/применять соответствующие МСА. Это может включать перекрестные ссылки на применимые МСА. При этом Руководство сосредотачивается исключительно на МСА (которые отличны от серии 800), которые применяются к аудитам финансовой информации прошедших периодов, также в Руководстве применяются ссылки на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпущенный Комитетом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и на Международный стандарт контроля качества 1 (МСКК 1) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».
- **Вопросы, на которые необходимо обратить внимание**  
Руководство акцентирует внимание на отдельные Вопросы, на которые следует обратить внимание. Эти Вопросы предоставляют практические инструкции по тем аспектам аудита, которые можно легко упустить, или в отношении которых у практикующих профессиональных бухгалтеров часто возникают трудности в понимании и применении определенных понятий.
- **Наглядные примеры из практики**  
Чтобы наглядно показать, как МСА могут применяться на практике, в Томе 2 Руководства приводятся два примера из практики. В конце нескольких глав Тома 2 обсуждаются два возможных подхода для применения требований МСА. Подробную информацию о примерах из практики см. в Том 2, Глава 2 данного Руководства.

Примеры из практики и примеры оформления документации носят исключительно иллюстративный характер. Предоставленная для примера документация представляет собой небольшие выдержки из типичного аудиторского файла, и она иллюстрирует только один возможный

способ соответствия требованиям МСА. Приведенные данные, анализ и комментарии представляют только некоторые обстоятельства и аспекты, с которыми аудитор может столкнуться при проведении конкретного аудита. Как и всегда, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение.

В первом наглядном примере из практики рассматривается вымышленная организация под названием «Dephta Furniture». Это местное семейное предприятие-изготовитель мебели, насчитывающее 15 сотрудников. В организации существует простая структура управления, небольшое количество уровней управления, и прямое оформление операций. Для бухгалтерского учета используется готовый стандартный пакет ПО. Во втором наглядном примере рассматривается другая вымышленная организация под названием «Kumar & Co». Это микропредприятие с двумя сотрудниками, собственником и бухгалтером, работающим на условиях частичной занятости.

## Другие публикации МФБ

Данное Руководство можно изучать параллельно с *Руководством по контролю качества для малых и средних практик*, которое можно бесплатно скачать с веб-страницы публикаций и ресурсов МФБ по адресу:

<http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

## 1.3 Глоссарий терминов

Данное Руководство использует множество терминов, содержащихся в глоссарии терминов Кодекса СМСЭБ и МСА (содержащихся в *Сборнике Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг*). Партнеры и сотрудники должны ознакомиться с этими определениями.

В Руководстве также встречаются следующие термины:

### Средства контроля недобросовестных действий

Это средства контроля, которые руководство организаций разрабатывает для предотвращения или обнаружения искажений по причине совершения недобросовестных действий. Учитывая возможность игнорирования (обхода) средств контроля со стороны руководства, средства контроля не всегда могут предотвратить возникновение недобросовестных действий, но они будут действовать как сдерживающий фактор, усложняющий сокрытие факта недобросовестных действий. Типичные примеры:

- Политики и процедуры, устанавливающие дополнительную подотчетность, такие как письменное подтверждение записей в журнале;
- Усиленный контроль за доступом к активам в части особо уязвимых данных и операций;
- Беззвучные сигналы тревоги;
- Отчеты о расхождениях и отклонениях;
- Контроль прослеживаемости записей;
- Планы экстренных мероприятий в случае недобросовестных действий;
- Процедуры, связанные с кадровыми ресурсами, такие как идентификация/мониторинг лиц с потенциалом недобросовестных действий выше среднего (например, чрезмерно расточительный образ жизни); и
- Механизмы анонимного информирования о потенциальных недобросовестных действиях.

### Всеобъемлющие риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к организации в целом. Всеобъемлющие средства контроля (также называемые средствами контроля на уровне организации в некоторых юрисдикциях) разрабатываются в целях обеспечения функционирования операционного контроля. Таким образом, всеобъемлющие риски и средства контроля рассматриваются на уровне финансовой отчетности.

Рисками и средствами контроля, которые могут оказать всеобъемлющее влияние на финансовую отчетность, считаются те, которые, по мнению аудитора:

- (a) Не привязаны к конкретным элементам, счетам или показателям финансовой отчетности;
- (b) Если и привязаны, то представляют или могут затрагивать значительную часть финансовой отчетности; или
- (c) Относятся к предоставлению информации, имеющей существенное значение для понимания финансовой отчетности организациями-пользователями.

Всеобъемлющие средства контроля на уровне финансовой отчетности часто менее заметны, чем средства контроля на уровне предпосылок. Таким образом, они составляют крайне важную основу, на которой строятся другие средства внутреннего контроля (например, операционные средства контроля). Примеры средств контроля на уровне организации в целом включают обязательство руководства следовать этическому поведению, отношение руководства к системе внутреннего контроля и процедуре найма компетентных сотрудников, предотвращению недобросовестных действий и к подготовке финансовой отчетности на конец отчетного периода.

### Операционные риски и средства контроля

Некоторые риски и средства контроля относятся к отдельным областям финансовой отчетности или к конкретным предпосылкам (уровень предпосылок). Операционные средства контроля разрабатываются руководством с целью снижения рисков, связанных с операциями. Их целью

является необходимость обеспечить, чтобы все операции надлежащим образом авторизовывались, обрабатывались и признавались в регистрах бухгалтерского учета в корректной оценке и за корректный период.

## **Руководство**

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

## **Лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ)**

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

## **Руководитель-собственник**

Обозначает собственника организации, задействованного в управлении организацией на повседневной основе. В большинстве случаев, руководитель-собственник является также ЛОКУ.

## **Малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации (МСО)**

Бухгалтерская/аудиторская организация, соответствующая следующим критериям:

- Ее клиентами, по большей части, являются малые и средние предприятия (МСП);
- Внешние источники используются в качестве дополнения к ограниченным внутренним ресурсам; и
- В ней насчитывается ограниченное число сотрудников.

Признаки МСО могут варьироваться в зависимости от юрисдикции.

AR	Дебиторская задолженность
Предпосылк и (объединен ные) <sup>1</sup>	П= Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление
СААТ	Автоматизированные способы аудита
ДЕ	Денежные единицы (стандартная единица указывается как “€”)
ФО	Финансовая отчетность
КР	Кадровые ресурсы
IAASB	Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность
ВК	Внутренний контроль. Внутренний контроль состоит из пяти основных элементов: КД = Контрольные действия КС = Контрольная среда ИС = Информационные системы МО = Мониторинг ОР = Оценка рисков
Кодекс СМСЭБ	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
МСФО	Международные Стандарты Финансовой Отчетности
МСА	Международные Стандарты Аудита
МСЗОУ	Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность
МОПП	Международные отчеты о практике применения
МСФООГС	Международные стандарты финансовой отчетности для организаций государственного сектора
МСКК	Международный стандарт контроля качества
МСОП	Международные стандарты по обзорным проверкам
МССУ	Международные стандарты сопутствующих услуг
ИТ	Информационные технологии
КВА	Ключевые вопросы аудита
ПК	Персональный компьютер
НИОКР	Научные исследования и разработки
РСИ	Риски существенного искажения
ПОР	Процедуры оценки рисков
МСП	Малые и средние предприятия (субъекты малого и среднего бизнеса)
МСО	Малые и средние бухгалтерские (аудиторские) организации (МСО)
ТСК	Тестирование средств контроля
ЛОКУ	Лица, отвечающие за корпоративное управление
РД	Рабочая документация

<sup>1</sup> Обратите внимание на то, что некоторые предпосылки, приведенные в МСА 315 (Пересмотренный) были объединены в данном руководстве, чтобы упростить их применение на практике. Там, где это применимо, отдельные предпосылки (до объединения) также могут использоваться отдельно.

# 2

## ОЗНАКОМЛЕНИЕ С ПРИМЕРАМИ ИЗ ПРАКТИКИ

Чтобы наглядно показать, как различные аспекты аудиторского процесса могут быть задокументированы на практике, были разработаны два наглядных примера из практики с использованием одной вымышленной организации среднего размера и одного вымышленного микропредприятия. В первом наглядном примере (Наглядный пример из практики А) рассматривается вымышленное предприятие по изготовлению мебели под названием «Dephta Furniture, Inc.», насчитывающее 15 сотрудников. Во втором наглядном примере (Наглядный пример из практики В) рассматривается организация под названием «Kumar & Co» с 2 сотрудниками. «Kumar & Co» занимается поставкой товаров преимущественно для нужд «Dephta Furniture, Inc.». Обе организации приняли решение использовать систему отчетности по МСФО.

При этом особо отмечается, что эти наглядные примеры из практики приводятся исключительно в целях иллюстрации. Предоставленная для примера документация представляет собой небольшие выдержки из типичного аудиторского файла, и она иллюстрирует только один возможный способ соответствия требованиям МСА. Приведенные данные, анализ и комментарии представляют только некоторые обстоятельства и аспекты, с которыми аудитор может столкнуться при проведении конкретного аудита. Как и всегда, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение.

Организации, рассматриваемые в наглядных примерах, относятся к МСП, не включенным в котируемый список, и поэтому не требуется применение МСА 701, связанного с ключевыми вопросами аудита. Ключевые вопросы аудита должны быть отражены в заключении аудитора в случае аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, а в некоторых юрисдикциях информирование о КВА также может требоваться МСП или применяться на добровольной основе. Поэтому читателям предлагается рассмотреть вопрос о целесообразности применения руководства, содержащегося в МСА 701 применительно к их собственной ситуации.

### Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

#### Краткая справка

Dephta Furniture, Inc. - семейное предприятие-изготовитель мебели. Оно занимается производством различных видов деревянной мебели для дома, как уже готовой, так и изготавливаемой под заказ. Dephta зарекомендовало себя как предприятие, производящее только качественную продукцию.

Предприятие специализируется на производстве трех основных линеек продукции: спальные гарнитуры, столовые гарнитуры и столы всех видов. Стандартные предметы мебели также могут изготавливаться с учетом конкретных потребностей заказчика. Для того, чтобы использовать все возможности, которые предлагает торговля в Интернете, предприятие недавно создало веб-сайт, на котором люди могут покупать мебель напрямую и оплачивать покупки с помощью кредитной карты. За последний отчетный период предприятие осуществило доставку заказов на расстояния до 900 километров.

Производственный цех расположен на участке земли площадью 0,4 га недалеко от дома Сураджа Дефты. Пристройка с западной стороны дома Сураджа используется в качестве магазина предприятия «Dephta Furniture». Основные решения по работе предприятия зачастую принимаются собственником предприятия за обеденным столом (это первый стол, который Сурадж изготовил вместе со своим отцом). Ему нравится ассоциировать совместный прием пищи с продукцией, которая приносит доход его семье.

## Тенденции отрасли

До недавнего времени наблюдались быстрые темпы роста «Dephta Furniture». Тем не менее, мебельная промышленность в настоящее время переживает трудные времена по причине следующих факторов:

- Снижение объемов промышленного производства вследствие ухудшения состояния экономики в мире;
- Потенциальные клиенты склонны сокращать расходы на товары не первой необходимости, включая мебель;
- Конкуренция;
- Вынужденное снижение цен с целью увеличения объемов продаж; а также
- Некоторые производители мебельных комплектующих уходят из сферы мебельного бизнеса, что в свою очередь приводит к простоему производства.

## Руководство

Предприятие было основано в 1952 году Дживаном Дефта, отцом Сураджа. Дживан начинал с производства деревянных стоек перил и перил на токарном станке, установленном в небольшой мастерской в пристройке к дому.

Предприятие характеризуется максимально упрощенной структурой управления. Дживан и Сурадж на ежегодной основе разрабатывают бизнес-план, а затем с периодичностью один раз в месяц проводят встречу с успешным местным бизнесменом Рави Джайном, чтобы оценить результаты от реализации разработанного бизнес-плана. Они также оплачивают консультационные услуги Рави, который дает комментарии относительно целесообразности и результативности предложенных ими идей для бизнеса, анализирует результаты деятельности предприятия и при необходимости дает советы по решению возникающих проблем.

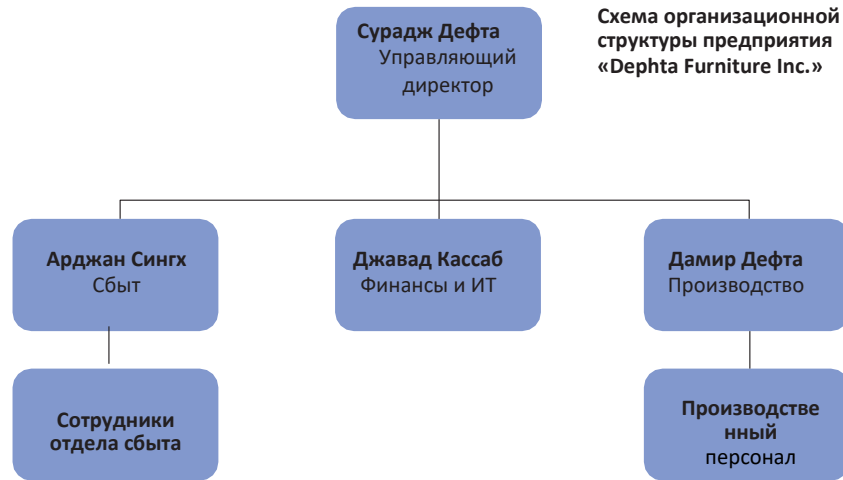
Дочь Рави, Парвин (юрист по образованию), как правило, присутствует на встречах отца с Сураджем и Дживаном. Парвин при необходимости проводит консультации по вопросам юридического характера, но истинная страсть девушки - маркетинг и продвижение. Идея Парвин заключалась в том, чтобы предприятие «Dephta Furniture» расширилось за счет старта продаж своей продукции в сети Интернет. Именно она настаивала на расширении предприятия за пределы региона с последующим выходом на рынок соседних стран. Возможно, благодаря выходу на рынки соседних стран, удастся сохранить объемы продаж на должном уровне, несмотря на текущее ухудшение общеэкономической ситуации.

## Персонал

Штат «Dephta Furniture, Inc.» насчитывает 15 сотрудников. Причем шестеро из этих сотрудников так или иначе связаны родственными узами с владельцами предприятия. Большинство членов семьи работают в производственной зоне (по мере необходимости), помимо выполнения ими должностных обязанностей, как показано на схеме ниже. В загруженный сезон дополнительно могут наниматься от двух до четырех сотрудников, работающих на условиях временной занятости. Несколько сотрудников, работающих на условиях временной занятости, регулярно возвращаются, но из-за отсутствия гарантии занятости уровень текучести кадров довольно высок.

Выступая в качестве управляющего директора, Сурадж Дефта осуществляет управление всеми аспектами деятельности. Арджан Сингх несет ответственность за сбыт, а два продавца, работающих на условиях полной занятости, оказывают ему посильное содействие. Дамир, брат Сураджа, осуществляет контроль этапов производственного процесса, в том числе заказ сырья и управление товарными запасами. Поскольку производственный участок ограничен по площади, Сурадж и Дамир осуществляют постоянный контроль производственного процесса, а также поочередно контролируют деятельность двух сотрудников.

Джавад Кассаб (двоюродный брат Сураджа) несет ответственность за финансирование и информационные технологии (ИТ), и у него в подчинении находятся два сотрудника.



### Долевое владение

Дживан является главным акционером, владеющим 50% акций предприятия. Он планирует инициировать процедуру передачи акций своему сыну Сураджу, пока Сурадж продолжает руководить предприятием на постоянной основе в целях сохранения рентабельности предприятия.

Сураджу и его сестре Каляни принадлежит 15% акций.

Остальные 20% принадлежат другу семьи Винджая Шарме. Винджай - состоятельный инвестор, вложивший средства, составляющие большую часть необходимого для развития предприятия капитала.

### Долевое владение «Dephta Furniture Inc.»



Каляни - известная певица, которая по роду своей деятельности много путешествует. Она не принимает непосредственного участия в деятельности предприятия и полностью полагается на то, что ее отец и брат позаботятся о ее интересах.

В июне месяце по состоянию на каждый отчетный период Дживан созывает официальное собрание. Акционеры встречаются утром (в основном, для целей проведения обзорной проверки финансовой отчетности), а после обеда устраивают вечеринку для всех сотрудников. Сурадж использует эту возможность, чтобы рассказать сотрудникам о том, насколько успешна деятельность предприятия в целом, а также рассказать о планах на будущее.

## Операции

Предприятие начинало с производства стульев, столов, стоек для перил и перил, и с тех пор расширило сферу своей деятельности до создания необходимой в быту мебели несложной конструкции, например, комодов, платяных шкафов и шкафов с выдвижными ящиками. Расширение «Dephta Furniture» стало возможным благодаря применению предприятием таких стратегий, как:

- Предоставление местным клиентам качественной продукции по разумным ценам;
  - Прием крупных заказов на мебель от местных предприятий розничной торговли. При этом крупные заказы поставляются в четко оговоренные сроки доставки (за несвоевременную поставку предусмотрены большие штрафы), а размер прибыли от выполнения таких заказов намного выше, чем при производстве мебели на заказ;
  - Позиционирование предприятия как первой компании в регионе, которая осуществляет продажу (продукции ограниченной серии) через сеть Интернет; а также
  - Производство деталей, таких как стойки и ножки для круглых столов для других местных предприятий-изготовителей мебели.
- Все это позволило предприятию приобрести дорогие токарные станки и специализированное оборудование, которые не могут позволить себе иметь другие подобные предприятия в регионе.

«Dephta Furniture» также осуществляет продажу демонтированных фрагментов мебели и дерева (детали, отбракованные на этапе контроля качества) на фабрике только за наличный расчет.

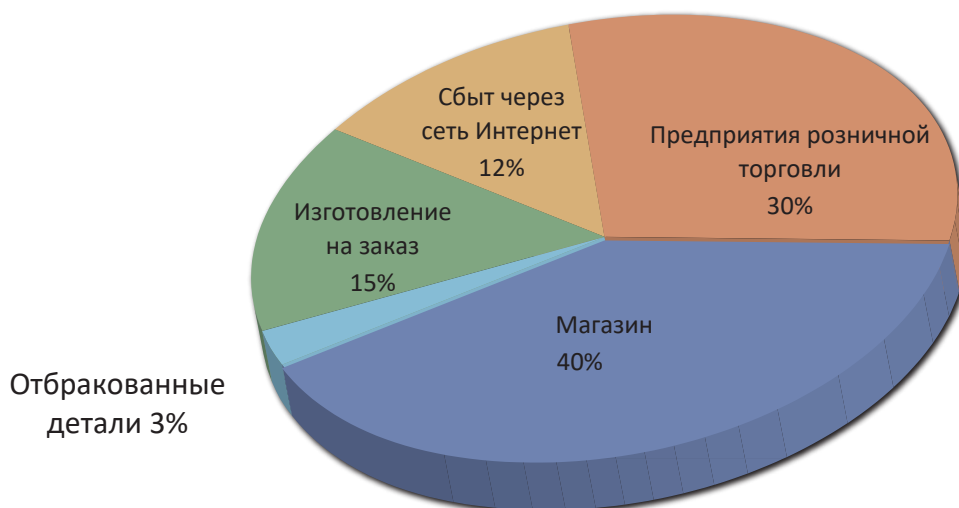
Рассматривается также вопрос об экспорте мебели в соседние страны. Сурадж признает, что принятие положительного решения относительно такого экспорта влечет за собой повышение транспортных затрат в связи с таможенным оформлением, определенными рисками при обмене иностранной валюты и потенциальным ущербом при транспортировке. Несмотря на то, что сбыт продукции в соседние страны сопряжен с повышением затрат, кажется, что это небольшая цена за доступ предприятия на рынок с привлечением новых потенциальных клиентов. Кроме того, Парвин знакома с нужными людьми в эшелонах местной власти, поэтому полагает, что сможет посодействовать облегчению процедуры оформления необходимой документации.

## Сбыт

Соотношение с точки зрения сбыта выглядит следующим образом:

- |   |     |
|---|-----|
| • Стандартная мебель (из каталога) от продаж, которые оговариваются лично в присутствии клиента в магазине: | 40% |
| • Сбыт предприятиям розничной торговли мебелью  | 30% |
| • Мебель на заказ (с учетом требований заказчика):  | 15% |
| • Продажи через сеть Интернет:  | 12% |
| • Продажа демонтированных деталей мебели с фабрики:   | 3%  |

### Соотношение с точки зрения сбыта выглядит следующим образом:



Арджан Сингх - отличный продавец. Он очень убедительно ведет переговоры с потенциальными покупателями и, как правило, заключает сделку, несмотря на то, что прибыль от ее заключения может быть небольшой. Несмотря на наблюдающееся ухудшение экономической ситуации, недавно он приобрел красивый дом для своей семьи с прекрасным видом на долину.

#### • Комментарии в отношении системы сбыта

- Договоры купли-продажи подготавливаются для розничных и специализированных заказов. При оформлении всех заказов предусмотрена предоплата в размере 15% от суммы заказа, которая отражается как выручка от продаж при получении. Два крупных предприятия розничной торговли требуют, чтобы «Dephta Furniture» хранила заказы в течение 30 дней на складе, чтобы при необходимости заказы можно было быстро отправлять в магазины. Условиями этих договоров также предусмотрена возможность возврата товарных запасов продукции «Dephta Furniture», если не удастся реализовать их в течение определенного срока.



- Заказы на поставку продукции заполняются вручную на момент продажи, за исключением единиц мебели, продаваемых непосредственно из магазина, или других мелких предметов в наличии. Все заказы на сумму, превышающую 500 евро или если цена реализации ниже минимальной цены реализации, подлежат предварительному утверждению Арджаном. Счета на оплату подготавливаются, когда товар отгружается и отправляется клиенту.
- Для всех операций продаж вне магазина счета подготавливаются на момент продажи и вводятся в систему автоматизированного бухгалтерского учета, в которой производится автоматическая нумерация операций продаж и обеспечивается получение заказа по запросу.
- Сводная информация о продажах через сеть Интернет за указанный день загружается напрямую с веб-сайта. Подробные сведения о заказанных товарах подготавливаются и передаются в производственный отдел. Счет подготавливается одновременно и учитывается в системе в качестве выручки, так как товар уже оплачен кредитной картой клиента. Счет с пометкой «оплачен полностью» прикладывается ко всем отправленным интернет-заказам.
- Арджан выполняет проверку кредитоспособности клиентов только в исключительных случаях. С большинством из них он знаком лично. В прошлом клиенты оплачивали заказы наличными на момент доставки; в настоящее время кредит предоставляется в соответствии с условиями, которые предлагают конкуренты «Dephta Furniture». В результате, «Dephta Furniture» делает запрос банку о предоставлении кредитной линии. Кажется, с каждым периодом сумма сомнительной задолженности только увеличивается.
- В конце каждого месяца Сурадж просматривает список продаж и дебиторской задолженности. Он следит за отсутствием явных ошибок и лично обзванивает всех клиентов, срок задолженности которых превышает 90 дней.
- Каждый сотрудник отдела сбыта (включая Арджана) получает комиссию в размере 15% с каждой сделки продажи помимо основной заработной платы. Чтобы мотивировать продавцов, их основная заработная плата ниже заработной платы большинства других сотрудников. Информационно-вычислительная система отслеживает сделки по продажам каждого продавца. Джавад ежемесячно распечатывает отчет и готовит список сотрудников для выплаты комиссионных, которые будут выплачиваться на следующей неделе. Проверку списка сотрудников для выплаты комиссионных и сотрудников, выполнивших план продаж, осуществляет либо Сурадж, либо Дамир, чтобы убедиться, что сотрудникам выплачивается правильная сумма. Арджан получает гораздо большую сумму комиссионных с продаж.

## Информационные технологии

Система состоит из шести ПК и сервера, используемого для размещения веб-сайта. Внутренняя компьютеризированная система в основном используется для сбора электронной почты, приема заказов и целей бухгалтерского учета.

Предприятие на еженедельной основе выполняет резервное копирование данных системы учета на внешний жесткий диск, который хранится в сейфе рядом с машинным залом. За последние два отчетных периода была внедрена защита с помощью межсетевых экранов и защита паролем. В прошлом отчетном периоде из офиса украли два компьютера. Доступ к офисам теперь имеет лучшую защиту, компьютеры закреплены на рабочих столах при помощи цепи, а сервер заблокирован в отдельном, специализированном помещении, оборудованном системой охлаждения.

Джавад отвечает за продажи через сеть Интернет. Предприятие заключило договор с банком на обработку кредитных карт до того, как заказ будет подтвержден для отправки, и оплачивает банку 7% за каждый обработанный заказ. Прикладное программное обеспечение для осуществления продаж через сеть Интернет предоставляет подробные сведения о каждой сделке по продаже с указанием имени клиента, его адреса и сведений о заказанных товарах. Интернет-транзакции ежедневно загружаются с веб-сайта, а заказы на продажу подготавливаются и передаются в производственный отдел.

## Кадровые ресурсы и заработная плата

Все решения о найме сотрудников принимаются Дамиром и Сураджем. Как и его отец, Сурадж стремится нанимать компетентных сотрудников и ожидает преданности от своих сотрудников.

Сотрудники получают заработную плату наличными в начале каждой недели. Карла Уинстон, являющаяся одной из сотрудниц Джавада, отвечает за выплату заработной платы. У нее есть список сотрудников, и она рассчитывает размеры окладов сотрудников и размер вычетов на основе сводных данных, которые ей предоставляет Дамир. Сурадж сверяет данные с платежной ведомостью каждую неделю в понедельник утром, прежде чем поручить Карле выдать конверты сотрудникам. Все сотрудники расписываются в получении в списке сотрудников при получении конверта. При этом предприятие не оформляет официальной документации на сотрудников.

## Закупки и производство

Дамир отвечает за закупки и производство. Поскольку система управления товарными запасами достаточно проста, он, как правило, склонен заказывать слишком большое количество товара, вследствие чего товарные запасы, находящиеся на складе не реализуются. Такая стратегия считается лучше, чем недопоставка товара, которая приводит к задержкам в производстве.

- **Комментарии по закупочной деятельности**
  - До одобрения покупок на сумму, превышающей 5000 евро должны быть предоставлены, по меньшей мере, два утвержденных ценовых предложения. Исключение составляет древесина, поставки которой осуществляет местный лесопильный завод, с которым у «Dephta Furniture» заключен эксклюзивный 5-летний договор на поставку.
  - Предприятие подготавливает заказы на поставку в отношении всех запасов или капитальных закупок на сумму, превышающую 1000 евро.

- Дамир утверждает кандидатуры все новых поставщиков и сообщает сведения о них Джаваду. Затем Джавад вносит данные о поставщиках и полученных счетах в систему учета.

## Бухгалтерский учет и финансы

Джавад изучал бухгалтерский учет в университете и хорошо разбирается в вопросах ведения бухгалтерского учета и иных финансовых вопросах. Когда он начал работать в «Dephta Furniture» два года назад, он быстро внедрил пакет программного обеспечения под названием «Sound Accounting», разработанного компанией «Opion Corp.» с его интегрированными модулями учета кредиторской, дебиторской задолженности и внеоборотных активов.

- **Комментарии к должностным обязанностям по ведению бухгалтерского учета и решению финансовых вопросов**
  - В настоящее время предприятие не имеет системы с непрерывным учетом запасов. Инвентаризация проводится дважды за отчетный период: один раз в конце отчетного периода и один раз в середине отчетного периода. Это гарантирует точность расчета нормы прибыли от продаж, по крайней мере, два раза за период.
  - Джавада разочаровало отсутствие контроля над запасами. Он предложил Сураджу проводить инвентаризацию не менее четырех раз за период, чтобы гарантировать пересмотр колебаний показателей доходности в течение всего периода. Сурадж отклонил предложенную им рекомендацию, заявив, что инвентаризация запасов будет слишком частой, что может привести к несоблюдению утвержденных сроков.
  - Несмотря на рентабельность «Dephta Furniture», валовая прибыль предприятия была неустойчивой. Джавад не может дать разъяснений, почему затраты на товарно-материальные запасы не отслеживаются по конкретным линейкам продукции.
  - Сурадж крайне недоволен необходимостью уплаты налога на прибыль в любой форме и, как правило, требует от Джавада, чтобы начисления были «более, чем адекватными».

**Комментарий:** Нижеследующий отчет о прибылях и убытках и баланс были подготовлены руководством. Комментарии к финансовой отчетности или отчет о движении денежных средств были исключены.

## Приложение А

«Dephta Furniture Inc.»

Отчет о прибылях и убытках

(В денежных единицах (€))

	За год, закончившийся 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
Выручка	1 437 317 €	1 034 322 €	857,400 €
Стоимость реализованных товаров	879 933	689 732	528 653
Валовая прибыль	557 384	344 590	328 747
Расходы на реализацию	64 657	41 351	39 450
Административные расходы	323 283	206 754	197 248
Затраты на финансирование	19 471	19 279	15 829
Амортизация	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Прибыль до налогообложения	126 474	56 152	65 877
Налоги на прибыль	31 619	14 038	16 469
Чистая прибыль	94 855 €	42 114 €	49 408 €

## Приложение В

### «Dephta Furniture Inc.» БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (В денежных единицах (€))

	По состоянию на 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
<b>АКТИВЫ</b>			
<b>Оборотные активы</b>			
Денежные средства и их эквиваленты	22 246 €	32 522 €	22 947 €
Торговая и прочая дебиторская задолженность	177 203	110 517	82 216
Товарные запасы	156 468	110 806	69 707
Предоплата и прочее	12 789	10 876	23 877
	<u>368 706</u>	<u>264 721</u>	<u>198 747</u>
<b>Внеоборотные активы</b>			
Основные средства	195 821	175 450	103 430
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
<b>Текущие обязательства</b>			
Задолженность банку	123 016 €	107 549 €	55 876 €
Торговая и прочая кредиторская задолженность	113 641	107 188	50 549
Налог на прибыль к уплате	31 618	14 038	16 470
Текущая часть процентного займа	10 000	10 000	10 000
	<u>278 275</u>	<u>238 775</u>	<u>132 895</u>
<b>Долгосрочные обязательства</b>			
Процентный заем	70 000	80 000	90 000
<b>Капитал и резервы</b>			
Выпущенный акционерный капитал	18 643	18 643	18 643
Нераспределенная прибыль	197 609	102 753	60 639
	<u>564 527 €</u>	<u>440 171 €</u>	<u>302 177 €</u>

### Краткая справка

Компания «Kumar & Co.» была основана в 1990 году Раджешем (Раджем) Кумаром. Эта компания представляет собой зарегистрированное производственное микропредприятие с двумя сотрудниками: Раджешем, выступающим в качестве собственника-руководителя и бухгалтером, работающим на условиях неполной занятости, который помогает ему вести бухгалтерский учет.

Будучи совсем мальчишкой, Радж выучился у своего отца Санджая мастерству работы с деревом. Когда Санджай впервые взял молодого Раджа под свое крыло, он разглядел в Радже природный талант к деревообработке, что заставило его гордиться сыном.

После смерти отца в 1976 году Радж решил инвестировать свои небольшие сбережения в открытие собственного мебельного магазина, который он назвал «Kumar & Co.».

### Деловое предложение

Первоначально деятельность предприятия Раджа была направлена на производство малогабаритной деревянной мебели для дома. Однако вскоре после открытия магазина его двоюродный брат Сурадж (из «Dephta Furniture») обратился к нему с деловым предложением. Сурадж попросил Раджа большую часть времени уделять производству опор для мебели и ножек для стола, которые производились фабрикой Dephta. Цена, которую «Dephta Furniture» была готова заплатить за его продукцию, позволила ему получить большую прибыль, чем он мог получить с продажи любых своих изделий ручной работы. Радж согласился.

Чтобы мотивировать Раджа на ориентирование его бизнеса под потребности Dephta, Dephta приобрело 15% акций у «Kumar & Co.». Это позволило «Kumar & Co.» приобрести новые токарные станки и инструменты для повышения производственных мощностей.

### Тенденции отрасли

Мебельная промышленность в настоящее время переживает трудные времена с экономической точки зрения. «Kumar & Co.» демонстрирует стабильный и устойчивый рост, но если спрос на продукцию Dephta снизится, это приведет к снижению объемов продаж «Kumar & Co.». Радж по-прежнему принимает заказы на мебель по индивидуальным заказам, но заказы Dephta составляют примерно 90% его бизнеса.

### Производство

«Kumar & Co.» представляет собой организацию с единоличным собственником в лице Раджа, которому принадлежит 85% акций. Помимо Раджа на предприятии работает два сотрудника на условиях полной занятости. Он привлекает их для сверхурочной работы и работы по выходным, просто чтобы выполнять заказы Dephta в срок.

Однако в настоящее время Радж нечасто бывает в офисе или мастерской. Он выполняет минимальный объем заказов, необходимый для удовлетворения потребностей основного заказчика, но сейчас он практически не участвует в утверждении заказов, поставке закупленного сырья или ведении бухгалтерского учета как раньше. Причиной тому могут быть семейные проблемы.

В начале периода Кумар получил от банка необходимые средства для закупки необходимого сырья и замены устаревшего оборудования. Заем предоставлялся на условиях соглашений с банком, условия которых должны быть соблюдены, или средства могут быть отозваны.

Радж оговаривает заказы непосредственно с сотрудниками Dephta и фиксирует всю информацию о них в записной книжке. Затем бухгалтер выставляет счета и получает оплату. А он лично занимается решением организационных вопросов по доставке и ведет журнал учета заказов / доставки.

Радж надлежащим образом осуществляет ведение журнала и регулярно обновляет следующие сведения:

- Журнал учета заказов / отгрузки: дата размещения заказа, сумма, тип, стоимость, обещанная дата выполнения заказа, способ доставки, количество проданного / отгруженного товара, дата отправки и отметка об оплате;
- Журнал учета продаж: имя клиента, дата отгрузки, детали заказа (тип продукции, количество, тип древесины, специальные запросы и т. д.), стоимость, сумма оплаты; а также
- Журнал закупок: с разделением по материалам и прочим товарным единицам.

Радж еженедельно сопоставляет данные журнала отгрузки с журналом учета продаж, чтобы убедиться, что ни одна из отгрузок не пропущена.

### Бухгалтерский учет

Руби, бухгалтер, работающая в «Kumar & Co.» на условиях частичной занятости, сотрудничает с Раджем более 10 лет и очень компетентна. Она ведет бухгалтерский учет и составляет ежемесячную и годовую финансовую отчетность. Тем не менее, она чувствует, что Радж принимает ее услуги как должное. Он не повышал ей зарплату последние три года. У Руби двое детей, которых она хочет отправить в колледж, но вместе с тем она беспокоится о том, как будет оплачивать их обучение.

## Приложение А

«Kumar & Co».

Отчет о прибылях и убытках - подготовлен  
руководством (в денежных единицах (€))

	За год, закончившийся 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
Выручка	231 540 €	263 430 €	212 818 €
Стоимость реализованных товаров	118 600	122 732	100 220
Валовая прибыль	112 940	140 698	112 598
Расходы на реализацию	13 002	19 450	12 890
Административные расходы	71 532	91 318	68 101
Затраты на финансирование	6 480	0	0
Амортизация	11 541	6 871	5 020
	102 555	117 639	86 011
Прибыль до налогообложения	10 385	23 059	26 587
Налоги на прибыль	5 765	6 420	8 988
Чистая прибыль	4 620 €	16 639 €	17 599 €

«Kumar & Co».

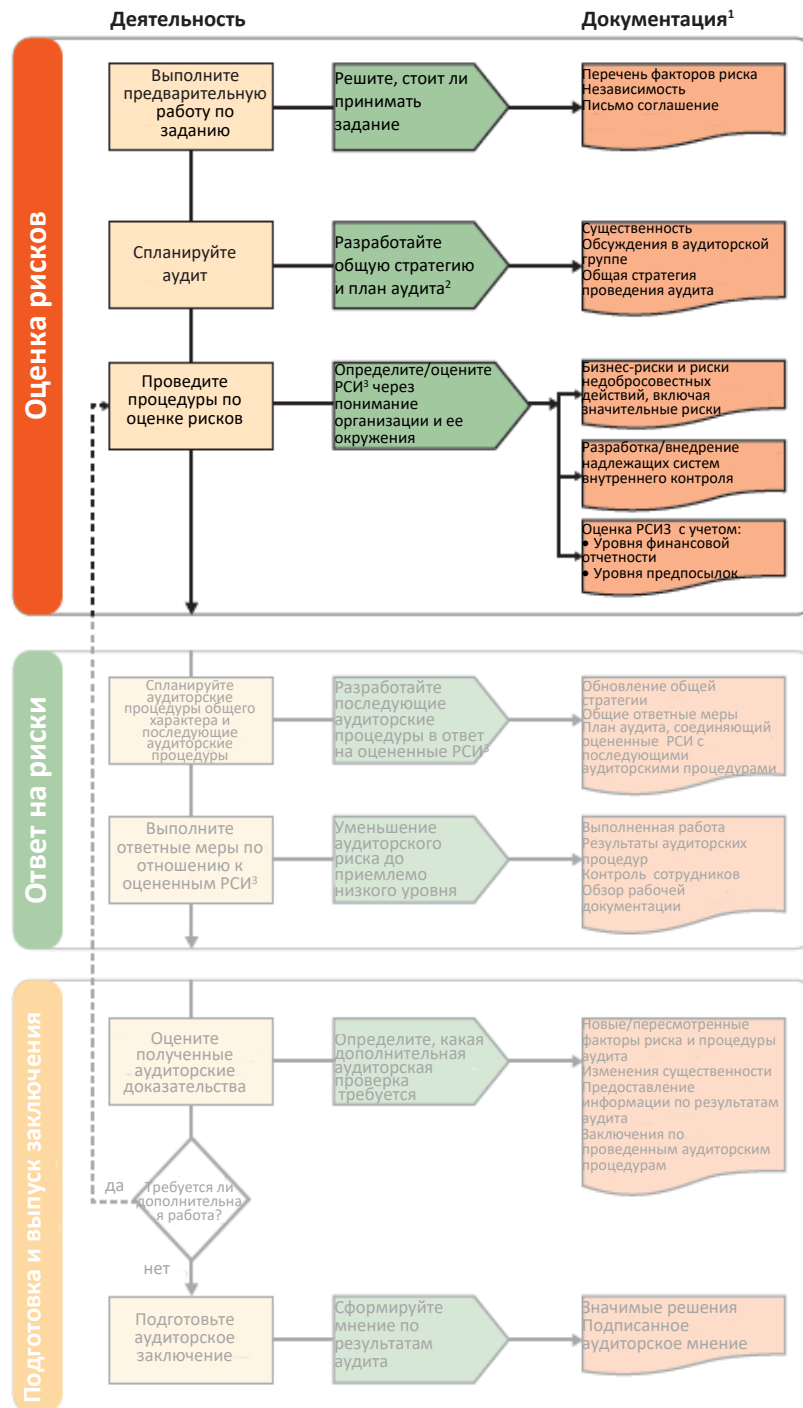
Бухгалтерский баланс - подготовлен руководством (в денежных единицах (€))

	По состоянию на 31 декабря		
	20X2	20X1	20X0
<b>АКТИВЫ</b>			
<b>Оборотные активы</b>			
Денежные средства и их эквиваленты	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Торговая и прочая дебиторская задолженность	67 750	65 110	34 100
Товарные запасы	34 613	15 445	12 607
	103 618	91 377	53 162
Основные средства	54 430	22 468	20 216
	158 048 €	113 845 €	73 378 €
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
<b>Текущие обязательства</b>			
Торговая и прочая кредиторская задолженность	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Текущая часть процентного займа	4 000	—	—
	57 100	48 820	36 500
<b>Долгосрочные обязательства</b>			
Процентный заем	31 000	—	—
<b>Капитал и резервы</b>			
Выпущенный акционерный капитал	10 580	10 580	10 580
Нераспределенная прибыль	59 368	54 445	26 298
	158 048 €	113 845 €	73 378 €

# 3

## ОЦЕНКА РИСКОВ — ОБЗОР

Цель



Примечания:  
 1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.  
 2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.  
 3. РСИ = риски существенного искажения.

Подход к проведению аудита для целей настоящего Руководства, был разделен на три фазы — оценка рисков, ответные действия на оцененные риски и подготовка заключения. Это наглядно показано на Схеме, представленной на этой странице. Для каждой фазы аудита, в приведенной схеме описываются главные действия, их цель и сопутствующая документация. Дополнительная информация по действиям аудитора изложена в следующих главах этого тома.

Параграф №	Цель/цели МСА
315.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

В упрощенном варианте сущность этих трех составляющих изложена ниже.



Схема 3.0-2



\* «Событие» — это фактор бизнес-риска или риска недобросовестных действий (см. Том 1, Главу 4, Схему 4.2-2). Это также включает риски, вытекающие из отсутствия внутреннего контроля, необходимого для снижения существенных искажений, содержащихся в финансовой отчетности.

В Схеме 3.0-2 приводится описание оснований, по которым аудитор должен выполнить первоначальную оценку риска, прежде чем принять и согласовать условия задания с клиентом (и проводить постоянную оценку риска на протяжении всего процесса аудита). Включение в схему компонента подготовки и выпуска заключения указывает на то, что аудитор также будет использовать результаты проведенной оценки риска, чтобы определить, какой тип аудиторского мнения или заключения следует считать уместным. Скорее всего, это также будет предполагать первоначальное рассмотрение вопроса о том, будет ли сообщаться о КВА (независимо от того, предполагается ли обязательный или добровольный порядок их сообщения) или нет. Например, в обстоятельствах, когда информировать о КВА не требуется, оценка риска может указывать на ряд таких рисков, что аудитор может решить, что информирование в заключении о КВА будет одним из вариантов, который стоит рассмотреть после завершения процесса аудита. В этот момент, вероятнее всего, будут также иметь место первоначальные обсуждения с клиентом. Кроме того, содержание заключения обсуждается в письме-соглашении, которому посвящена следующая глава Руководства.

Основные шаги, включаемые в фазу проведения оценки риска в процессе аудита в том порядке, в котором они обычно выполняются, описаны в Схеме ниже.

Схема 3.0-3



\* РСИ = риски существенного искажения.

Ключевые принципы, которые рассматриваются в фазу проведения оценки риска, изложены ниже.

Ключевые принципы	Фаза оценки риска	Том и главы
Средства внутреннего контроля		T1 - 5
Предпосылки составления финансовой отчетности		T1 - 6
Существенность и аудиторский риск		T1 - 7
Процедуры оценки рисков		T1 - 8

# 4

## ПРИНЯТИЕ ЗАДАНИЯ И ПРОДОЛЖЕНИЕ ОТНОШЕНИЙ

<i>Содержание главы</i>	Соответствующ ие МСА/МСКК
Руководство по процедурам, необходимым для того, чтобы: <ul style="list-style-type: none"><li>• Выявить и оценить факторы риска, связанные с принятием решения о принятии или отклонении аудиторского задания; а также</li><li>• Согласовать и задокументировать условия задания.</li></ul>	210, 220, 300, и МСКК 1

Схема 4.0-1

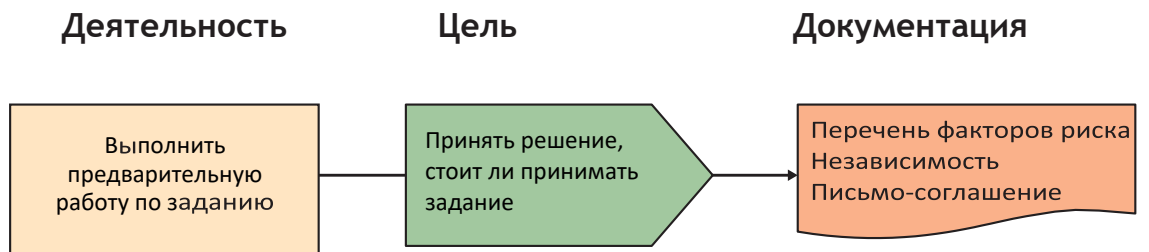
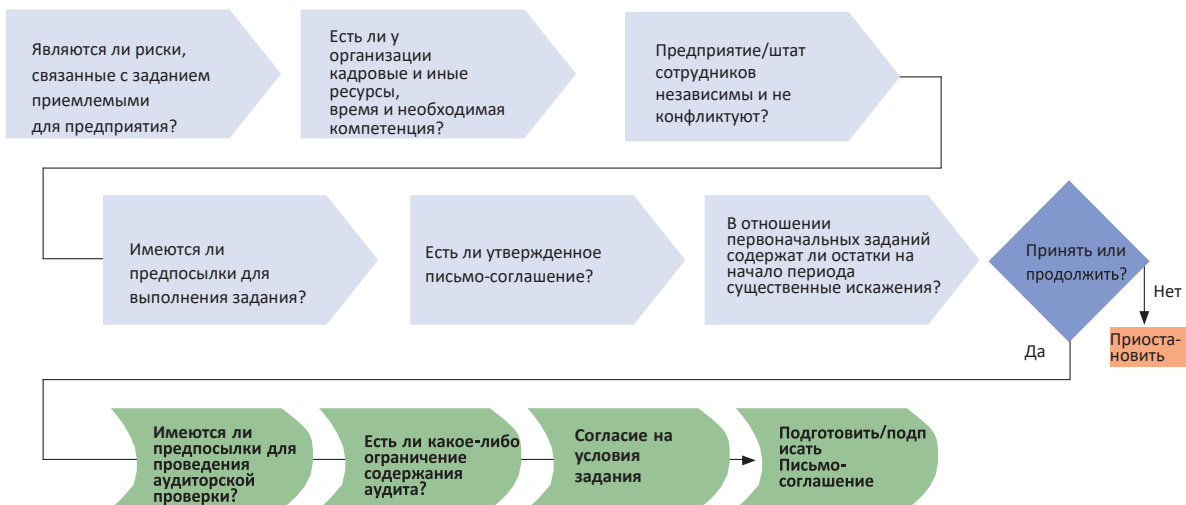


Схема 4.0-2

## Процесс принятия или продолжения аудиторского задания

Определите характер задания, и может ли оно быть выполнено в соответствии с утвержденной политикой аудиторской организации. Затем ответьте на следующие вопросы и запишите выводы и заключения.



Параграф №	Цель/цели МСА
210.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение лишь в тех случаях, когда согласованы основные условия, на основании которых он должен проводиться, что достигается: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Установлением факта наличия обязательных условий для проведения аудита; и</li> <li>(b) Подтверждением достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.</li> </ul>

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА/МСКК 1
МСКК 1.26	Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры по принятию и продолжению отношений с клиентами, принятию и выполнению конкретных заданий, призванные обеспечить ее разумную уверенность в том, что она примет решение о продолжении отношений и выполнения задания только в тех случаях, когда: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы (см. пункты A18, A23)</li> <li>(b) В состоянии выполнить соответствующие этические требования; и</li> <li>(c) провела анализ честности конкретного клиента и не обладает информацией, позволяющей сделать вывод о том, что он недостаточно честен (см. пункты A19–A20, A23)</li> </ul>
МСКК 1.27	Такие политика и процедуры должны содержать следующие требования: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Аудиторская организация до принятия задания от нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения существующего задания, а также при рассмотрении вопроса о принятии нового задания от существующего клиента должна собрать информацию, которая которую она считает необходимой в конкретных обстоятельствах (см. пункты A21, A23).</li> <li>(b) Если при принятии решения о выполнении задания от нового или существующего клиента выявлен потенциальный конфликт интересов, аудиторская организация должна определить, уместно ли принять данное задание;.</li> <li>(c) Если выявлены проблемы, аудиторская организация принимает решение принять клиента или продолжить отношения с ним либо принять или продолжить определенное задание, аудиторская организация должна задокументировать, каким образом были решены выявленные проблемы.</li> </ul>

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА/МСКК 1
МСКК 1.28	<p>Аудиторская организация должна внедрять политику и процедуры в отношении продолжения выполнения задания и отношений с клиентами, в которых рассматриваются обстоятельства, когда организация получает информацию, которая, будь она доступна ранее, привела отказу аудиторской организации от данного задания. Такие политика и процедуры должны включать рассмотрение следующих вопросов:</p> <p>(а) Профессиональные и юридические обязанности применительно к данным обстоятельствам, в том числе, обязана ли организация отчитываться лицу или лицам, которые ее назначили, или, в некоторых случаях, регулирующим органам; и</p> <p>(b) Возможность отказа от выполнения задания или отказа от выполнения задания с одновременным отказом от продолжения отношений с конкретным клиентом (см. пункты А22–А23)</p>
210.4	<p>Для целей Международных стандартов аудита следующий термин имеет приведенное ниже значение:</p> <p>Обязательные условия проведения аудита — использование руководством при составлении финансовой отчетности приемлемой концепции подготовки финансовой отчетности и согласие руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, с основополагающим допущением об их ответственности, исходя из которого проводится аудит.</p>
220.12	<p>Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер (см. пункты А8–А9)</p>
220.13	<p>Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от предложения о проведении аудита, он должен безотлагательно передать эту информацию в организацию, с тем чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры (см. пункт А9)</p>
300.13	<p>Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен выполнить следующие действия:</p> <p>(а) Провести процедуры, требуемые МСА 220 в отношении принятия отношений с клиентом и данного аудиторского задания; и</p> <p>(b) В порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора (см. пункт А22)</p>

## 4.1 Обзор

Одним из наиболее важных решений, которые может принять аудиторская организация, является определение того, какие задания принять или какие отношения с клиентом следует сохранить. Неправильное решение может привести к неоплачиваемому времени, невыплате вознаграждения, дополнительному стрессу для руководителей и сотрудников, потере репутации и, что хуже всего, возможному началу судебных разбирательств.

МСКК 1 и МСА 220 предполагают необходимость разработки, внедрения и документирования организациями процедур контроля качества в отношении их политики принятия клиента на обслуживание и его удержания. В идеале, эти политики и процедуры должны учитывать уровень риска (допустимость риска) и характеристики клиента (такие, как неудовлетворительный уровень честности руководства, отрасль с высокой степенью риска или публичная компания), которые не были бы приемлемы для аудиторской организации.

До того, как организация примет решение о принятии задания или продолжения отношений, аудитор должен:

- Определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности;
- Оценить, может ли организация соблюдать соответствующие этические требования;
- Получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность:
  - За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
  - За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки; и
  - За предоставление аудитору доступа ко всей соответствующей информации, дополнительной информации и неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.
- Выполнить процедуры принятия или продолжения задания. Эти процедуры будут аналогичны процедурам оценки риска, изложенным в Главе 8 Тома 1. Результаты (при условии, что задание принято) могут позже использоваться как часть оценки риска.

Первоначальная оценка рисков по заданию и оценка, производимая в последующие годы, помогают гарантировать, что организация:

- Независима и у нее отсутствуют возможные конфликты интересов;
- Компетентна для проведения конкретного задания и обладает соответствующими возможностями, включая время и ресурсы;

- В состоянии принять риски, связанные с проведением аудита; а также
- Не имеет никакой новой информации о существующем клиенте, которая, будь она известна ранее, заставила бы аудиторскую организацию отказаться от задания.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

При этом могут быть малые предприятия, в отношении которых должен проводиться аудит, когда руководитель-собственник осуществляет управление предприятием, но при этом имеет немного (при наличии) задокументированных средств контроля и, следовательно, может осуществить обход практически всех средств контроля. В таком случае аудитор должен определить, может ли отсутствие контрольных действий или иных средств контроля привести к невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В таком случае аудитор будет прибегать к профессиональному суждению при определении того, следует ли отказать в принятии задания или же предоставить модифицированное мнение.

Факторы, которые следует учитывать, включают в себя:

- Контрольная среда предприятия. Например: является ли руководитель-собственник компетентным, заслуживающим доверия, и хорошо ли он относится к средствам внутреннего контроля?
- Можно ли разработать процедуры общего характера и дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные факторы риска? Например, можно ли использовать соответствующие процедуры, чтобы определить, надлежащим ли образом отражаются доходы и обязательства в бухгалтерской отчетности?

## 4.2 Принятие задания

Первым шагом в процессе принятия клиента на обслуживание или продолжения отношений с клиентом является оценка способности аудиторской организации выполнить задание и оценка связанных с ним рисков. Ниже описаны некоторые возможные направления такой оценки.

Таблица 4.2-1

Вопрос	Направления оценки
<b>Требования к контролю качества организации</b>	<p>Какие политики и процедуры применяются для обеспечения разумной уверенности в том, что организация примет на себя ответственность или станет продолжать отношения только в том случае, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Организация может соответствовать требованиям МСА; а также</li> <li>• Связанные с заданием риски находятся в пределах допустимого организацией риска?</li> </ul>
<b>Какие действия требуются?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Каков характер и объем аудита?</li> <li>• Какая система бухгалтерского учета будет использоваться?</li> <li>• Как будет использоваться аудиторское заключение и финансовая отчетность?</li> <li>• В какие сроки (при наличии) будет завершен процесс аудита?</li> </ul>
<b>Обладает ли организация необходимой компетенцией, ресурсами и временем?</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Есть ли у организации достаточный кадровый потенциал, необходимая компетенция и возможности?</li> <li>• Имеются ли у сотрудников, выбранных для исполнения задания: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Достаточный уровень знаний специфики соответствующих отраслей или вопросов,</li> <li>– Опыт работы с соответствующими нормативными требованиями или требованиями в отношении подготовки и выпуска заключения, или</li> <li>– Умение эффективно осваивать необходимые навыки и знания?</li> </ul> </li> <li>• Есть ли специалисты, необходимые в соответствующих случаях?</li> <li>• Есть ли квалифицированные специалисты для проверки качества выполнения задания там, где это применимо?</li> <li>• Может ли организация с привлечением имеющегося у нее кадрового потенциала (с учетом требований к срокам для других клиентов) завершить работу в срок сдачи подготовленного заключения?</li> </ul>

Вопрос	Направления оценки
<p><b>Является ли организация независимой?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Может ли организация или аудиторская группа по выполнению задания соблюдать требования независимости и этические требования?</li> <li>• Там, где были выявлены конфликты интересов, отсутствие независимости или иные негативные факторы: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Были ли приняты соответствующие меры для устранения этих негативных факторов или снижения последствий от них до приемлемого уровня путем применения мер защиты, или</li> <li>– Были ли предприняты меры для отказа от выполнения задания?</li> </ul> </li> <li>• Если организация, в отношении которой проводится аудит, является компонентом большой группы, то команда аудитора группы по выполнению задания может запросить выполнение определенной работы в отношении финансовой информации компонента. В таких случаях команда аудитора группы ответственная за выполнение задания, должна сначала выявить следующее: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Понимает ли аудитор организации-компонента и будет ли он соблюдать этические (включая требования независимости) требования, которые имеют отношение к аудиту группы в целом,</li> <li>– Профессиональную компетенцию аудитора организации-компонента ,</li> <li>– Сможет ли команда аудитора группы, ответственная за выполнение задания, принимать посильное участие в работе аудитора организации-компонента, той мере, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, и</li> <li>– Работает ли аудитор организации-компонента в рамках правовой среды, которая обеспечивает надзор за деятельностью аудиторов.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Приемлемы ли имеющиеся риски?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• В случае новых заданий, общалась ли аудиторская организация (в соответствии с требованиями МСА 300.13) с предшествующим аудитором, чтобы определить, есть ли какие-либо причины для отказа от принятия задания?</li> <li>• Проводила ли аудиторская организация поиск в Интернете и проводила обсуждение с сотрудниками организации и другими третьими лицами (такими как банкиры), чтобы определить какие-либо причины, по которым организация должна отказаться от принятия задания?</li> <li>• Каковы ценности (тон, заданный высшим руководством) и будущие цели организации?</li> <li>• Насколько компетентны высшее руководство и сотрудники организации?</li> <li>• Есть ли сложные или трудоемкие вопросы, требующие решения (учетная политика, оценочные значения, соблюдение требований законодательства и т. д.)?</li> <li>• Какие изменения произошли в этот период, которые повлияют на выполнение задания (бизнес-тенденции и инициативы, кадровые изменения, финансовая отчетность, ИТ-системы, покупка / продажа активов, нормативные акты и т. д.)?</li> <li>• Существует ли высокий уровень контроля со стороны общественности и интересов СМИ?</li> <li>• Достаточно ли хорошее финансовое положение у организации и может ли она оплачивать профессиональные услуги аудиторской организации?</li> <li>• Будет ли организация оказывать содействие аудиторской организации в получении информации и составлении графиков, проведении анализа остатков, предоставлении файлов данных и т. д.?</li> </ul>
<p><b>Можно ли доверять клиенту?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Существуют ли какие-либо ограничения объема аудита, такие как нереалистичные сроки или невозможность получить необходимые аудиторские доказательства?</li> <li>• Есть ли какая-либо причина (или недавнее событие), которая ставит под сомнение честность основных собственников, высшего руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление? Рассмотрите деятельность организации, включая практику ведения хозяйственной деятельности, деловую репутацию и историю любых этических или нормативных нарушений.</li> <li>• Имеются ли какие-либо признаки того, что эта организация может быть причастна к отмыванию денег или другой преступной деятельности?</li> <li>• Каковы отличительные особенности и деловая репутация связанных сторон?</li> <li>• Руководство демонстрирует плохое отношение к средствам внутреннего контроля и агрессивное отношение к интерпретации стандартов бухгалтерского учета? Учитывайте корпоративную культуру, организационную структуру, допустимость риска, сложность операций и т.д.</li> </ul>

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ****Подготовка заключения с учетом КВА**

Ключевые вопросы аудита (КВА) могут быть применимы в четырех случаях:

- Требуются МСА 701 для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- Обусловлены требованиями местного законодательства или требованиями нормативных актов;
- Добровольно по желанию клиента; или же
- Добровольно со стороны аудитора.

Когда подготовка и выпуск заключения с учетом КВА требуется или применяется добровольно, аудитор, вероятно, потребуются дополнительные ресурсы. Это потребует дополнительного времени руководителя задания или старшего персонала. Это важно для целей планирования и прогнозирования связанных с этим затрат.

**Проверка информации**

Чтобы убедиться, что информация, полученная от организации, является точной, обдумайте, какие сведения от третьих лиц можно получить для проверки ключевых аспектов оценки риска. Этот простой шаг может предотвратить возникновение проблем в дальнейшем. Примеры включают информацию из таких источников, как предыдущие финансовые отчеты, налоговые декларации, отчеты о кредитоспособности и, возможно, (после получения разрешения от потенциального клиента) обсуждения с ключевыми консультантами, такими как банкиры и т. д.

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Прежде чем связываться с третьими лицами и собирать информацию о потенциальном клиенте, убедитесь в том, что все руководители и сотрудники изучили:

- Политику аудиторской организации по защите конфиденциальной информации, имеющейся в их распоряжении на клиентов;
- Требования законодательства в отношении конфиденциальности; и
- Требования действующего Кодекса этики.

После того, как было принято решение принять задание или продолжить отношения с клиентом, следующим шагом является:

- Установление факта наличия обязательных условий для проведения аудита; и
- Подтверждение достигнутого между аудитором и руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, единого понимания условий аудиторского задания.

**4.3 Обязательные условия аудита**

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
210.6	Для того чтобы установить, существуют ли обязательные условия для проведения аудита, аудитор должен:
(a)	Определить, приемлема ли та концепция подготовки финансовой отчетности, которая будет применена при подготовке финансовой отчетности (см. пункты A2–A10); и
(b)	Получить согласие руководства о том, что оно подтверждает и осознает свою ответственность: (см. пункты A11–A14, A21)
(i)	За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, где это уместно, ее достоверное представление (см. пункт A15)
(ii)	За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки (см. пункты A16–A19)
(iii)	За то, чтобы обеспечить аудитора:
a.	Доступом ко всей информации, о которой известно [руководству] и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
b.	Дополнительной информацией, которую аудитор может запросить у [руководства] для целей аудита;
c.	Неограниченной возможностью информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.



Вопрос	Направления оценки
Имеются ли обязательные условия аудита?	<p>Является ли концепция подготовки финансовой отчетности (например, МСФО или местная концепция) приемлемой для подготовки финансовой отчетности? Факторы, которые следует учитывать, включают в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Тип организации (коммерция, государственный сектор или некоммерческая организация);</li> <li>• Цель подготовки финансовой отчетности (общая цель или для конкретных пользователей);</li> <li>• Характер финансовой отчетности (полный комплект финансовой отчетности или отдельный отчет); а также</li> <li>• Предписывает ли закон или нормативный акт применение концепции подготовки финансовой отчетности.</li> </ul> <p>Дает ли руководство согласие и признает / понимает свою ответственность:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• За подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая (где это приемлемо) ее достоверное представление;</li> <li>• За такой внутренний контроль, который руководство считает необходимым для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки; и</li> <li>• За то, чтобы обеспечить аудитора: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Доступом ко всей информации, такой как бухгалтерские записи, документация и иные сведения, включая информацию, полученную вне основных и вспомогательных бухгалтерских регистров;</li> <li>– Дополнительной информацией, запрашиваемой у руководства для целей проведения аудита (например, письменные заявления); а также</li> <li>– Неограниченным доступом к лицам внутри организации, от которых аудитор организации необходимо получить доказательства.</li> </ul> </li> </ul>
Есть ли ограничения объема аудита?	<p>Наложило ли руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, какие-либо ограничения на объем аудита? К таким ограничениям могут относиться нереалистичные сроки, недопуск к работе определенных сотрудников аудиторской организации и отказ в доступе к объекту, ключевому персоналу организации или к соответствующим документам. Если такие ограничения могут привести к отказу от выражения мнения, аудиторская организация может отказаться от такого задания, если только в силу законодательных или нормативных требований она не обязана выполнить задание.</p>

В тех случаях, когда руководство не соглашается и не признает свои обязанности, изложенные в МСА 210.6 (b) выше, или концепция подготовки финансовой отчетности неприемлема, МСА 210.8 обязывает аудитора отказаться от выполнения задания, если его выполнение не предусмотрено требованиями закона или нормативного акта.

#### 4.4 Согласование условий аудиторских заданий

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
210.7	<p>В случае, когда руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, накладывают в условиях предлагаемого аудиторского задания такое ограничение на объем работ, выполняемых аудитором, при котором аудитор считает, что это ограничение приведет к тому, что он в итоге откажется от выражения мнения о финансовой отчетности, то аудитор не должен принимать предложение о проведении такого ограниченного задания в качестве варианта аудита, за исключением случаев, когда это требуется законами или нормативными актами</p>
210.9	<p>Аудитор должен в зависимости от обстоятельств согласовать условия аудиторского задания либо с руководством, либо с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт A22)</p>
210.10	<p>В соответствии с пунктом 11 согласованные условия аудиторского задания должны быть отражены в письме-соглашении об условиях аудиторского задания или оформлены иным письменным соглашением в надлежащей форме и должны включать (см. пункты A23-A27):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) Цель и объем аудита финансовой отчетности;</li> <li>(b) Обязанности аудитора;</li> <li>(c) Обязанности руководства;</li> <li>(d) Указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности;</li> <li>(e) Ссылку на предполагаемую форму и содержание заключений, которые будут выпущены аудитором (см. пункт A24); и</li> <li>(f) Заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых форма и содержание заключения могут отличаться от предполагаемых.</li> </ol>

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
210.11	Если закон или нормативный акт достаточно детально предписывают условия аудиторского задания, описанные в пункте 10, аудитор не обязан излагать их в письменном соглашении, достаточно указания на тот факт, что в данном случае применяется такой закон или нормативный акт, а также на то, что руководство подтверждает и осознает его обязанности, как это изложено в пункте 6(b) (см. пункты A23, A28 - A29).
210.12	Если закон или нормативный акт предписывают обязанности руководства, сходные с теми, которые описаны в пункте 6(b), или аудитор может определить, что соответствующий закон или нормативный акт включают обязанности, которые, по мнению аудитора, по сути равнозначны обязанностям, описанным в этом пункте, то  аудитор может для изложения информации по таким являющимся равнозначными обязанностям в письменном соглашении пользоваться формулировками соответствующего закона или нормативного акта. По тем обязанностям, которые не предписаны в законах или нормативных актах таким образом, что их действие равнозначно, письменное соглашение должно их описывать тем же способом, что и в пункте 6(b) (см. пункт A28).
210.13	При проведении повторных аудиторских заданий аудитор должен оценить необходимость пересмотра условий аудиторского задания в сложившихся обстоятельствах, а также необходимость напоминания организации о действующих условиях аудиторского задания (см. пункт A30).
210.14	Аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование (см. пункты A31 - A33).
210.15	Если до завершения аудиторского задания аудитор получает запрос на замену проводимого аудита на такую проверку, которая обеспечивает более низкий уровень уверенности, аудитор должен определить, существует ли для этого какое-либо разумное обоснование (см. пункты A34 - A35).
210.16	Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита или иной приемлемой разновидности письменного соглашения.
210.17	Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен: (а) Отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами; (б) Определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

**Комментарий:** В пунктах 18-21 МСА 210 содержатся некоторые дополнительные соображения, касающиеся принятия задания, например в тех случаях, когда стандарты финансовой отчетности дополняются законом или положением и когда подготовка финансовой отчетности предписывается соответствующим законом или нормативным актом.

В целях обеспечения четкого понимания и согласования между руководством и аудитором условий задания, готовится письмо-соглашение (или другая подходящая форма письменного соглашения), которое согласовывается с соответствующим представителем высшего руководства. Во избежание возможных недоразумений письмо - соглашение должно быть утверждено и подписано до начала работ по выполнению задания.

Даже в тех странах, где цель, объем аудита, и обязательства аудитора установлены законом, письмо-соглашение может все же оказаться полезным для целей доведения до сведения клиента специальной роли и обязанностей аудитора.

Образец письма-соглашения, основанный на примере, который содержится в МСА 210, представлен в материалах наглядного примера, рассматриваемого ниже.

Письмо-соглашение будет касаться изложенных ниже вопросов.

Условия	Описание
<b>Цель, принципы бухгалтерского учета, объем и форма аудиторского заключения, полученного в результате проведения аудита финансовой отчетности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Используемые принципы бухгалтерского учета.</li> <li>Цель аудита финансовой отчетности и ожидаемая форма и содержание аудиторского заключения или другого отчета. Также обстоятельства, при которых заключение может отличаться от его ожидаемых формы и содержания.</li> <li>Объем аудита, включая ссылку на применимое законодательство, нормативные акты, МСА, а также этические требования и другие положения профессиональных организаций, требований которых придерживается аудитор.</li> <li>Другие стороны, которым требуется составить отчет (например, регулирующий орган).</li> </ul>
<b>Обязанности аудитора</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита (МСА).</li> <li>В соответствии с требованиями МСА 701 информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении необходимо при аудите организаций, где это применимо.</li> <li>Признание того, что в силу неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если аудит должным образом спланирован и проводится в соответствии с МСА.</li> </ul>
<b>Обязанности руководства</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Осуществлять подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, а также разрабатывать и осуществлять такой внутренний контроль, который руководство определяет как необходимый для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.</li> <li>Принимать условия задания, изложенные в письме-соглашении.</li> <li>Обеспечивать неограниченный доступ к любым записям, документации и другой информации, запрашиваемой в связи с проведением аудита.</li> <li>Обеспечивать неограниченный доступ к лицам внутри организации.</li> <li>Подтверждать ожидание аудитора получить письменные заявления руководства относительно заявлений, сделанных в связи с проведением аудита.</li> <li>Согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, о которых руководство может узнать в течение периода с даты аудиторского заключения до даты выпуска финансовой отчетности.</li> <li>Согласие руководства предоставить аудитору проект финансовой отчетности, включая всю информацию, касающуюся подготовки такой отчетности, независимо от того, получена ли она из основных или вспомогательных бухгалтерских регистров или минуя их (включая всю информацию, касающуюся подготовки раскрытия информации), а также любую другую информацию, которую организация намерена выпустить своевременно, чтобы гарантировать аудитору возможность завершения аудита в соответствии с утвержденным графиком.</li> </ul>

Другие вопросы, которые могут быть включены в письмо-соглашение, изложены ниже.

Таблица 4.4-2

Условия	Описание
<b>Ключевые вопросы аудита</b>	<p>Даже если не требуется информировать о ключевых вопросах аудита, в условиях аудиторского задания может оказаться целесообразным упомянуть о возможности информирования о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. В некоторых юрисдикциях такая ссылка может быть необходима исключительно для сохранения возможности информирования о таких вопросах.</p>

Условия	Описание
<p><b>Как будет проводиться аудит, любое разрешение споров, обязательства и условия оплаты</b></p>	<p>Соответствующие договоренности относительно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Планирования и проведения аудита, включая состав аудиторской группы и подробные сведения о том, какие (при их наличии) проекты финансовой отчетности или другой рабочей документации должны быть подготовлены клиентом с указанием сроков, когда они должны быть представлены аудитору;</li> <li>• Привлечения других аудиторов и экспертов;</li> <li>• Привлечение предшествующего аудитора, если таковой имеется, в отношении рассмотрения остатков на начало периода; а также</li> <li>• Прочие вопросы: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Любые ограничения ответственности аудитора, при наличии такой возможности;</li> <li>– Основания для расчета вознаграждения, и любые договоренности о выставлении счетов;</li> <li>– Любые обязательства аудиторской организации по предоставлению рабочей документации аудитора другим сторонам; а также</li> <li>– Ссылка на любые дальнейшие соглашения между аудитором и клиентом, или другие письма или отчеты, которые аудитор собирает выдать клиенту.</li> </ul> </li> </ul> <p>Клиент должен подтвердить условия соглашения, подтвердив получение письма-соглашения.</p>

## Обновление письма-соглашения об условиях задания

Если никаких изменений не вносилось, аудитор должен оценить, нужно ли напоминать организации об имеющихся условиях аудиторского задания. Условия задания могут быть подтверждены во время повторного назначения аудитора без необходимости получать новое письмо-соглашение на ежегодной основе.

Письмо-соглашение подлежит пересмотру при изменении обстоятельств. Вопросы, которые могут представлять собой изменение обстоятельств, включают в себя:

- Любые пересмотренные или специальные условия задания, например, информирование о КВА, если оно не было предусмотрено ранее;
- Недавние изменения в структуре высшего руководства;
- Значительные изменения в структуре собственности;
- Значительное изменение характера или размера бизнеса организации;
- Изменение правовых или нормативных требований;
- Изменения в концепции финансовой отчетности, принятые в периоде подготовки финансовой отчетности;
- Изменение других требований к отчетности; а также
- Некоторые признаки того, что руководство неправильно понимает цель и объем аудита.

## Изменение условий аудиторского задания

Если руководство запрашивает внесение изменений в условия аудиторского задания, аудитор должен рассмотреть вопрос об обоснованности такого запроса, а также учесть возможные последствия для объема аудиторского задания. Разумное обоснование может включать изменение обстоятельств клиента или неправильное понимание характера запрашиваемой изначально услуги.

Внесение изменения считается необоснованным, если оно мотивировано проблемами, выявленными в ходе проведения аудита. Это касается вопросов, выявленных в ходе аудита, которые не подтверждают заявления руководства, неспособность получить определенную аудиторскую информацию (которая фактически ограничит объем аудита) или доказательства, которые в противном случае являются неудовлетворительными. Примером может служить ситуация, когда аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков товарно-материальных ценностей, и организация просит изменить аудиторское задание на задание по обзорной проверке во избежание получения аудиторского мнения с оговорками или отказа от его выражения.

Если изменение условий является обоснованным, будет предоставлено пересмотренное письмо-соглашение или письменное соглашение в соответствующей форме. Тем не менее, если аудитор не в состоянии согласовать предложенные изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

- Отказаться от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если это допускается в соответствии с применимыми законами или нормативными актами; и
- Определить, предусмотрена ли обязанность – договорная или иного рода – докладывать о таких обстоятельствах третьим лицам, таким как лица, отвечающие за корпоративное управление, собственники или регулирующие органы.

## 4.5 Примеры из практики – Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

**Комментарий:** В целом, для документирования аудиторских доказательств для Dephta Furniture использовался более структурированный подход (такой как контрольные списки и т. д.) и менее структурированный подход (использование меморандумов и т. д.) для Kumar. Это иллюстрирует альтернативные способы документирования. Это не исключает возможности использования меморандумов при проведении аудита Dephta или контрольных списков при проведении аудита Kumar. Выбор того, как документировать соответствие требованиям МСА, зависит от профессионального суждения, которое в идеале должно обсуждаться при планировании аудита.

Исходя из допущения, что это продолжающееся аудиторское задание руководитель или высшее руководство аудиторской организации наводят справки для целей выявления и оценки любых новых или пересмотренных факторов риска, которые могут повлиять на решение о продолжении выполнения аудиторского задания. В случае с Dephta это могло бы включать следующие вопросы.

**Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом**

Можно было бы использовать следующий опросный лист.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Были ли выполнены обязательные условия проведения аудита?</li> </ul>	<p>Финансовая отчетность Dephta будет подготовлена руководством с использованием МСФО.</p> <p>Было подписано Письмо-соглашение, и руководство признало свою ответственность за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Предоставление всех необходимых сведений по запросу.</li> <li>• Обеспечение неограниченного доступа к кадровому потенциалу.</li> <li>• Разработку и внедрение таких средств внутреннего контроля, которые, по мнению руководства, необходимы для обеспечения возможности подготовки финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Соблюдены ли требования относительно принятия/ продолжения задания, установленные в руководстве аудиторской организации по контролю качества?</li> </ul>	<p>Да. См. политики XX и YY Руководства по контролю качества предприятия.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Есть ли какие-либо изменения в условиях или требованиях для аудиторского задания?</li> </ul>	<p>Нет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Есть ли какие-либо проблемы с независимостью или конфликт интересов? Рассмотреть: семейные / личные отношения с ключевыми клиентами, не связанные с аудитом услуги, такие как бухгалтерский учет, финансовые интересы и другие деловые отношения.</li> </ul>	<p>Отмечено только то, что один из наших сотрудников купил много мебели для спальни у предприятия Dephta; при этом он заплатил за мебель цену по каталогу. Этот инцидент не представляет угрозы независимости нашего предприятия.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Если какие-либо обстоятельства, которые поставили бы под сомнение честность собственников клиента? Это может включать рассмотрение обвинительных приговоров, регламентационных процедур/санкций, подозрений или подтверждение незаконных или недобросовестных действий, полицейских расследований и любой гласности, имеющей отрицательное значение.</li> </ul>	<p>Нет. Тем не менее, личность Парвин (дочь консультанта клиента по деловым вопросам) подверглась негативному освещению в СМИ. Она выступала консультантом в деле о земле, где правительственные чиновники обвинялись в получении взяток от застройщиков. Этот вопрос также был включен в наш список факторов риска для проведения аудита.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Имеются ли области, где необходимы специальные знания?</li> </ul>	<p>Мы будем использовать знания Дэвида, своего программиста, чтобы рассмотреть систему контроля продаж через сеть Интернет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Способна ли организация, с точки зрения времени, компетентности и ресурсов, выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами и стандартами организации?</li> </ul>	<p>Да. См. запланированный бюджет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Были ли выявлены какие-либо проблемы в ходе предыдущих аудитов и выполнения других заданий для этой организации, которые необходимо решить?</li> </ul>	<p>Необходим пересмотр общих средств контроля в сфере ИТ в свете решения принятия продаж через сеть Интернет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Имеются ли какие-либо новые обстоятельства, которые увеличивают риск, присущий заданию?</li> </ul>	<p>Нет. Руководство предприятия надлежащим образом относится к системе внутреннего контроля.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Может ли клиент и далее платить гонорар?</li> </ul>	<p>Да.</p>

**Заключение**

Общая оценка риска, присущего заданию = Низкая Мы должны продолжать отношения с этим клиентом

**Сан Чжун Ли**



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories  
123-53004

15 октября, 20X2г.

Г-ну Сураджу Дефта, Управляющему  
директору предприятия «Dephta Furniture,  
Inc.»  
2255 West Street  
North Cabetown  
United Territories  
123-50214

Уважаемый Г-н Дефта,

### Цели и объем аудита

Вы просили, чтобы мы провели аудит финансовой отчетности Dephta Furniture, которая включает отчет о финансовом положении (баланс) по состоянию на 31 декабря 20X2 года, а также отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств за год, окончившийся на указанную дату, и примечания к финансовой отчетности, включая краткое изложение ключевых принципов учетной политики. Мы рады подтвердить принятие и понимание нами данного задания посредством направления вам настоящего письма. Наш аудит будет проведен с целью выражения мнения относительно финансовой отчетности.

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности.

### Наша ответственность

Мы проведем аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Эти стандарты требуют от нас соблюдения этических требований. В рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- Выявляем и оцениваем риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- Получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля Организации.<sup>1</sup> Тем не менее, мы сообщим вам в письменном виде о любых значительных недостатках внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту финансовой отчетности, которые мы выявили в ходе проведения аудита.
- Оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики и обоснованность оценочных значений и соответствующего раскрытия информации, подготовленных руководством.
- Делаем вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств - вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в финансовой отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Тем не менее, будущие события или условия могут привести к тому, что Организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность.

<sup>1</sup> Это предложение будет изменено соответствующим образом в том случае, когда аудитор также обязан выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности.



ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories  
123-53004

- Оцениваем общее представление финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

В силу неотъемлемых ограничений аудита в сочетании с неотъемлемыми ограничениями системы внутреннего контроля существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита в соответствии с МСА.

Если не возникнут непредвиденные трудности, наше заключение будет в основном в следующей форме:

*[Форма и содержание аудиторского заключения не воспроизводятся.]*

Форма и содержание нашего заключения могут корректироваться с учетом результатов нашего аудита.

#### **Ответственность руководства**

Наш аудит будет проводиться на том основании, что руководство или, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, признают и понимают свою ответственность:

- (a) За подготовку и достоверное представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;
- (b) За такую систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок; и
- (a) За предоставление нам:
  - (i) Доступа ко всей информации, о которой известно вам и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например к данным бухгалтерского учета, документации и прочим сведениям;
  - (ii) Дополнительной информации, которую мы можем запросить у вас для целей аудита;
  - (iii) Неограниченного доступа к сотрудникам организации, у которых мы считаем необходимым получить аудиторские доказательства.

В рамках процесса проведения аудита мы будем запрашивать у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление письменное подтверждение заявлений, сделанных для нас в связи с проведением аудита.

Мы рассчитываем на всестороннее сотрудничество со стороны ваших сотрудников в ходе аудита.

#### **Гонорар**

Наш гонорар, который будет оплачиваться по мере выполнения работ, рассчитывается с учетом времени, необходимого для лиц, назначенных для участия в выполнении задания, а также с учетом мелких текущих расходов. Индивидуальные почасовые ставки различаются в зависимости от степени ответственности сотрудников и необходимого опыта и навыков.

Данное письмо-соглашение будет действительно в течение будущих периодов, если только оно не будет расторгнуто, изменено, или заменено.

Пожалуйста, подпишите и верните прилагаемую копию этого письма-соглашения, чтобы подтвердить свое согласие с нашими процедурами аудита финансовой отчетности и согласие с ними.

С уважением,

**Сан Чжун Ли**

ТОО «Джамел, Вудвинд энд Винг» (Jamel, Woodwind & Wing LLP)

Подписано от имени Dephta Furniture, Inc. г-ном

Сураджем Дефта  
Управляющий директор,  
1 ноября, 20x2г.



## Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

### Принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом

Исходя из предположения, что это продолжающееся аудиторское задание, запросы на выявление и оценку любых новых или пересмотренных факторов риска могут быть задокументированы в меморандуме следующим образом.

#### Мемо рандум о продолжении работы с клиентом - Kumar & Co.

15 октября, 20X2г.

Мы говорили с клиентом Раджем Кумаром 15 сентября 20X2 года, чтобы определить, следует ли нам принять это задание к исполнению.

Возникающие вопросы:

- Радж требует аудиторского мнения относительно финансовой отчетности Kumar & Co. , подготовленной на основе П
- Мы рассмотрели все возможные угрозы нашей независимости (содержащиеся в разделе 290 Кодекса СМСЭБ) и не выявили их.
- Ничего нового не произошло, что могло бы вызвать опасения по поводу честности владельца.
- Операции аналогичны предыдущему периоду, хотя неучастие Раджа в повседневной деятельности создает больше возможностей для совершения недобросовестных действий. Мы должны рассмотреть возможность расширения наших основных процедур в этом году для устранения потенциальных рисков недобросовестных действий.
- Привлечение дополнительных специалистов не требуется, а аудит могут проводить те же люди, что и в прошлом пе

В этот период возможны две следующие проблемы:

- Предприятие столкнулось с падением спроса на продукцию своего основного клиента - предприятия Dephta.
- Большую часть времени Радж уделяет решению семейных проблем. В ходе аудита мы должны следить за тем, чтобы бухгалтерские книги и данные постоянно обновлялись, и чтобы не было обнаружено никаких невыявленных ранее ошибок. Это также может повлечь за собой риск недобросовестных действий.

Общая оценка риска, присущего заданию = Умеренная

Мы примем это задание на текущий период.

*Сан Чжун Ли*

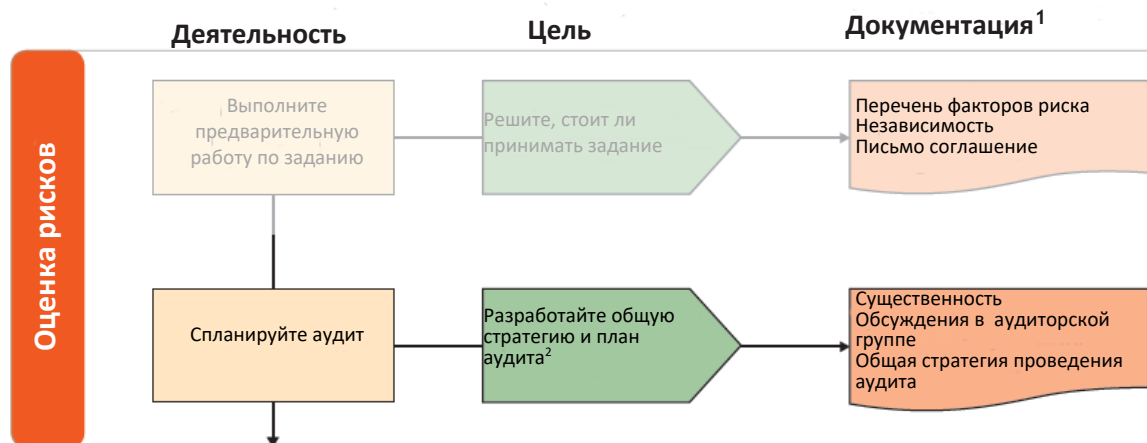
Условия задания будут включены в письмо-соглашение, которое будет схоже с примером, приведенным ранее в Наглядном примере из практики А: «Dephta Furniture Inc.».

# 5

## ОБЩАЯ СТРАТЕГИЯ АУДИТА

Содержание главы	Соответствующие МСА
Описание шагов, связанных с разработкой общей стратегии и плана аудита.	300

Схема 5.0-1



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Параграф №	Цель/цели МСА
300.4	Цель аудитора состоит в том, чтобы спланировать проведение аудита таким образом, чтобы он был проведен эффективно.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
200.15	Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена (см. пункты А20 - А24).
300.5	Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны принимать участие в планировании аудита, включая планирование обсуждений среди членов аудиторской группы и их участие в обсуждении (см. пункт А4).
300.7	Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.
300.8	При разработке общей стратегии аудита аудитор должен: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Выявить особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;</li> <li>(b) Подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;</li> <li>(c) Проанализировать факторы, которые в соответствии с суждением аудитора являются значимыми для определения направления деятельности аудиторской группы;</li> <li>(d) Изучить результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, определить, окажется ли полезен опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других заданий в интересах данной организации, для выполнения этого задания; и</li> <li>(e) Установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита (см. пункты А8–А11)</li> </ul>
300.9	Аудитор должен разработать план аудита, включающий описание: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков, как этого требует МСА 315 (пересмотренный).</li> <li>(b) Характера, сроков и объема запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330.</li> <li>(c) Прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита (см. пункты А12-А14)</li> </ul>
300.10	В ходе проведения аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (см. пункт А15)
300.11	Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы (см. пункты А16 - А17).

## 5.1 Обзор

Планирование важно для обеспечения эффективного и действенного выполнения задания и сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Планирование аудита не является отдельной фазой аудита. Это продолжающийся и повторяющийся процесс, который начинается вскоре после окончания предыдущего задания и продолжается до завершения проведения текущего аудита.

Преимущества планирования аудита изложены в таблице ниже.

<b>Преимущества планирования аудита</b>	• Члены группы учатся на опыте / понимании руководителя и другого ключевого персонала.
	• Задание должным образом организовано, управляется и выполняется с привлечением соответствующего персонала.
	• Опыт, полученный при выполнении предыдущих заданий и других заданий, применяется должным образом.
	• Важным областям аудита уделяется соответствующее внимание.
	• Потенциальные проблемы выявляются и решаются своевременно.
	• Аудиторская документация проверяется своевременно.
	• Работа, выполняемая другими лицами, также координируется (другие аудиторы, эксперты и т. д.).

Имеется два уровня планирования аудита, как показано на схеме ниже.

Схема 5.1-2



#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Часто говорят, что час, потраченный на планирование, может сэкономить пять часов на действия. Тщательно спланированный аудит гарантирует, что усилия по выполнению аудита направлены на решение вопросов в зоне повышенного риска, что ограничивает выполнение ненужных аудиторских процедур, а сотрудники, выполняющие аудит, знают, чего от них ожидают.

Разработка общей стратегии аудита начинается в начале выполнения задания, затем завершается, а после обновляется на основе информации, полученной по результатам или из:

- Предыдущего опыта работы с организацией;
- Предварительных (принятие клиента на обслуживание и продолжение отношений с клиентом) действий;
- Обсуждения с клиентом изменений за прошедший период и последних результатов работы;
- Других заданий, выполненных для клиента в течение периода;
- Обсуждения и проведения совещаний аудиторской группы;
- Других внешних источников, например, газетных и интернет-статей; а также
- Полученных новых сведений, неудачной реализации процедуры аудита или новых обстоятельств, возникших в ходе аудита, которые изменят ранее запланированные стратегии.

Подробный план аудита будет проработан немного позже, когда планируется проведение конкретных процедур оценки рисков и когда будет достаточно информации в отношении оцененных рисков для разработки соответствующих ответных действий. Требования к разработке подробного плана аудита рассматриваются в Главе 16 Тома 2.

Время, необходимое для подготовки общей стратегии аудита, зависит от:

- Размера и сложности объекта;
- Состава и численности аудиторской группы. Чем меньше аудируемая организация, тем меньше аудиторская группа, соответственно, меньше времени уходит на планирование, координацию и информационное взаимодействие;
- Предыдущего опыта работы с предприятием; и
- Обстоятельств, возникших при проведении аудита.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Аудиты малых предприятий зачастую проводятся очень небольшими аудиторскими группами. Это облегчает координацию и информационное взаимодействие между членами группы, а разработка общей стратегии аудита может быть значительно упрощена. Документация для малых предприятий может быть представлена в форме краткого меморандума, который включает в себя:

- Характер задания и сроки;
- Проблемы, выявленные в ходе только что завершеного аудита;
- Сведения о том, что изменилось за текущий период;
- Любые изменения, которые необходимо внести в общую стратегию аудита или в подробный план проведения аудита; а также
- Конкретные обязанности каждого члена аудиторской группы.

Планирование на текущий период может начаться с краткого меморандума, подготовленного в конце предыдущего аудита. Тем не менее, меморандум должен быть обновлен на текущий период на основе обсуждений с руководителем-собственником и результатов совещаний аудиторской группы.

## 5.2 Разработка общей стратегии аудита

Общая стратегия аудита - представляет собой запись ключевых решений, которые считаются необходимыми для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы. Стратегия документирует решения, возникающие в результате выполнения этапов планирования, описанных ниже. Обратите внимание, что конкретные особенности оценки риска и дальнейших процедур аудита, которые должны быть выполнены, будут задокументированы в подробном плане аудита.

Таблица 5.2-1

Основные этапы	Описание
<b>Начало работы</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выполните предварительные действия (принятие клиента на обслуживание / продолжение отношений с клиентом и установите условия выполнения задания).</li> <li>• Соберите соответствующую информацию об организации, например, текущие результаты операционной деятельности, результаты, полученные из предыдущих заданий, и существенные изменения в текущем периоде.</li> <li>• Назначьте ответственных сотрудников для участия в задании, в том числе, где это применимо, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания и всех необходимых экспертов.</li> <li>• Запланируйте проведение совещания аудиторской группы (включая руководителя задания), чтобы обсудить вероятность существенных искажений (включая недобросовестные действия) в финансовой отчетности.</li> <li>• Определите соответствующие временные рамки (даты), когда будет реализован каждый аспект работы аудитора (инвентаризация, процедуры оценки риска, внешние подтверждения, посещение на конец периода и совещания для обсуждения результатов аудита).</li> </ul>
<b>Оценка рисков и ответные действия на риски</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определите существенность финансовой отчетности в целом и существенность для выполнения аудиторских процедур.</li> <li>• Определите характер и степень необходимых процедур оценки риска, а также кто будет их выполнять.</li> <li>• Когда риск был оценен на уровне финансовой отчетности, разработайте соответствующие общие ответные действия на риск (см. Том 1, Глава 9). Также изучите влияние на дальнейшие аудиторские процедуры, которые будут выполнены.</li> <li>• Проинформируйте о результатах обзора запланированного объема и сроков аудита лиц, отвечающих за корпоративное управление.</li> <li>• Обновите и измените стратегию и план аудита по мере необходимости в свете новых обстоятельств.</li> </ul>

Основные этапы	Описание
<b>Раскрытие информации, представленной в финансовой отчетности</b>	<p>Рассмотрите необходимость раскрытия информации, представленной в финансовой отчетности на ранних этапах аудита, чтобы можно было уделить надлежащее внимание планированию требуемого объема работ (например, необходимости в привлечении эксперта аудитора) и рассмотрению необходимых доказательств. Заблаговременное рассмотрение также поможет определить последствия для аудита значительной новой или пересмотренной информации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Требуется в результате изменений среды, финансового состояния или деятельности организации (например, значимое объединение бизнеса);</li> <li>• В результате изменений в применяемой концепции подготовки финансовой отчетности; или же</li> <li>• В связи с вопросами, касающимися раскрытия информации, которые аудитор, возможно, пожелает обсудить с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ)<sup>1</sup></li> </ul>

Когда риски существенного искажения будут выявлены и оценены, общая стратегия аудита (включая, сроки, укомплектование персоналом и контроль) может быть завершена и может быть разработан подробный план аудита. В подробном плане будут изложены дальнейшие аудиторские процедуры, требуемые на уровне предположений, которые отвечают выявленным и оцененным рискам.

В начале работы могут потребоваться изменения в общей стратегии и подробных планах аудита для принятия ответных мер в связи с новыми обстоятельствами, результатами аудита и прочей полученной информацией. Любые такие изменения должны документироваться вместе с указанием причин в такой аудиторской документации, как общая стратегия аудита или план аудита.

Общая стратегия аудита позволяет документировать соответствующие вопросы, перечисленные ниже.

Таблица 5.2-2

Документируйте	Описание
<b>Характеристики задания</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Используемая концепция финансовой отчетности.</li> <li>• Требуются дополнительные отчеты, такие как отдельные финансовые и те, специфические для отрасли (регулирующие органы и т. д.).</li> <li>• Любая необходимость в специальных знаниях или экспертизе для решения сложных, специфических и рискованных областей аудита.</li> <li>• Доказательства, требуемые от обслуживающих организаций.</li> <li>• Использование доказательств, полученных в ходе предшествующих аудитов (таких как процедуры оценки рисков и тестирование средств контроля).</li> <li>• Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры (доступность данных и использование автоматизированных способов аудита).</li> <li>• Необходимость ввести некоторый элемент непредсказуемости прогнозирования при выполнении аудиторских процедур.</li> <li>• Доступность персонала и данных в аудируемой организации.</li> </ul>
<b>Цели отчетности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• График подготовки и выпуска отчетности организацией.</li> <li>• Сроки проведения совещаний с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, для обсуждения: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Характера, сроков и объема аудиторских процедур, включая сроки для проведения инвентаризации, получения внешних подтверждений, а также промежуточных и других необходимых процедур;</li> <li>– Статуса аудиторской работы на протяжении выполнения задания; а также</li> <li>– Аудиторского заключения и других сообщений, таких как письма руководству.</li> </ul> </li> <li>• Сроки проведения встреч/обсуждений между членами группы, ответственной за выполнение аудиторского задания, для целей обсуждения: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Факторов риска организации (деятельность и риски недобросовестных действий);</li> <li>– Характера, сроков и объема работ, которые необходимо выполнить;</li> <li>– Обзорных проверок выполненных работ; а также</li> <li>– Других информационных взаимодействий с третьими лицами .</li> </ul> </li> </ul>

<sup>1</sup> МСА 260 (пересмотренный), Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, пункт А12-13

Документируйте	Описание
<b>Существенные факторы</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Существенность (общая, для отдельных областей финансовой отчетности и существенность для выполнения аудиторских процедур).</li> <li>• Предварительная оценка риска на уровне финансовой отчетности в целом и влияние на аудит.</li> <li>• Предварительное выявление: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Значимых и существенных видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации; а также</li> <li>– Областей, где может быть зафиксирован наиболее высокий риск существенного искажения.</li> </ul> </li> <li>• Способ, при помощи которого аудитор обращает внимание членов аудиторской группы на необходимость подвергать сомнению и следовать принципу профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств.</li> <li>• Соответствующие результаты предыдущих аудитов, в том числе выявленные недостатки в системе контроля и действия, предпринятые руководством для их устранения.</li> <li>• Обсуждения с сотрудниками аудиторской организации, которые оказывали иные услуги аудируемой организации.</li> <li>• Доказательства отношения руководства к внутреннему контролю и к важности средств внутреннего контроля в целом применительно ко всей организации.</li> <li>• Объем операций, который может играть определяющую роль в решении вопроса, насколько эффективно для аудитора будет полагаться на средства внутреннего контроля.</li> </ul>
<b>Значительные изменения и доработки</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Существенные изменения в бизнесе, затрагивающие организацию, включая изменения в информационных технологиях и бизнес-процессах, изменения в ключевых принципах управления, а также приобретения, слияния и продажа активов.</li> <li>• Значительные изменения в отрасли, такие как изменения в отраслевых правилах и новые требования к отчетности.</li> <li>• Существенные изменения в концепции финансовой отчетности, в частности изменения в стандартах бухгалтерского учета.</li> <li>• Другие существенные соответствующие события, в частности, изменения в правовой среде, затрагивающие организацию.</li> </ul>
<b>Характер, сроки и объем необходимых ресурсов</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Аудиторская группа (включая, при необходимости, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания).</li> <li>• Распределение обязанностей между членами аудиторской группы, включая распределение обязанностей среди членов аудиторской группы с соответствующим опытом в тех областях, где могут быть превышены риски существенного искажения.</li> <li>• Составление бюджета выполнения задания, в том числе с учетом соответствующего количества времени, отведенного для областей, где могут быть превышены риски существенного искажения.</li> </ul>

Если у организации есть компоненты в составе (такие как дочерние или операционные подразделения), следует обратиться к дополнительным аспектам, которые необходимо учитывать при планировании, изложенным в Приложении к МСА 300, и к требованиям МСА 600.

Для малых организаций краткий меморандум может служить документированной общей стратегией. Для подготовки плана аудита могут быть использованы стандартные программы аудита или контрольные списки, допуская при этом, что в них предусмотрено несколько соответствующих контрольных действий, и при условии того, что программы аудита адаптированы к обстоятельствам конкретного задания, включая оценку рисков.

### 5.3 Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, о плане аудита

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
260.15	Аудитор должен предоставить лицам, отвечающим за корпоративное управление, краткую информацию о запланированном объеме и сроках проведения аудита, что включает в себя сообщение сведений о значимых рисках, выявленных аудитором (см. пункты A11 - A16).

Постоянный двусторонний диалог с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, может сыграть важную роль в процессе планирования аудита. Эффективное взаимодействие в отношении запланированных объемов и сроков проведения аудита может помочь руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление:

- Понять последствия работы аудитора;
- Обсудить вопросы риска, включая значительные риски, выявленные аудитором;
- Обсудить концепцию существенности с аудитором; а также
- Выявить области, в которых они могут просить аудитора провести дополнительные процедуры. Этот диалог может также помочь аудитору в улучшении понимания организации и ее окружения.

Однако необходимо проявить бдительность, чтобы не поставить под угрозу эффективность аудита. Например, информирование в отношении точности характера и сроков проведения детальных аудиторских процедур может снизить эффективность этих процедур, сделав их слишком предсказуемыми.

Вопросы, которые аудитор может рассмотреть для целей информационного взаимодействия, включают:

- Как аудитор предлагает устранить значительные риски существенного искажения, вызванного недобросовестными действиями или ошибкой;
- Должны ли ключевые вопросы аудита доводиться до сведения в соответствии с МСА 701, и если да, то предварительные мнения аудитора по вопросам, которые могут быть ключевыми вопросами аудита - это относится к аудитам финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, и к аудитам любых других организаций, в отношении которых аудитор принимает решение или обязан информировать о ключевых вопросах аудита;
- Подход аудитора к внутреннему контролю, относящемуся к аудиту; а также
- Применение существенности в контексте аудита.

Прочие вопросы, касающиеся планирования, которые могут быть уместными для обсуждения, включают:

- Мнения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении:
  - Распределения обязанностей между лицами, отвечающими за корпоративное управление и руководством;
  - Целей и стратегии организации, а также связанных с ними бизнес-рисков, которые могут привести к существенным искажениям;
  - Вопросы, которые, по мнению лиц, отвечающих за корпоративное управление, заслуживают особого внимания в ходе аудита, а также любых областей, в которых они требуют проведения дополнительных процедур;
  - Значимого информационного взаимодействия с регулирующими органами; и
  - Прочих сведений, учитываемых лицами, отвечающими за корпоративное управление, которые могут повлиять на аудит финансовой отчетности.
- Отношение, осведомленность и действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении процессов управления для выявления и принятия ответных мер на риски ошибок и недобросовестных действий организации, а также внутреннего контроля, установленного руководством для снижения таких рисков. Это также включает в себя то, как лица, отвечающие за корпоративное управление, контролируют эффективность такого внутреннего контроля;
- Ответные действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, на изменения в стандартах бухгалтерского учета, в практике корпоративного управления и прочие связанные вопросы; а также
- Ответные действия лиц, отвечающих за корпоративное управление, на предыдущее информационное взаимодействие с аудитором.

**Примечание:** Такое двухстороннее информационное взаимодействие не изменяет условия единоличной ответственности аудитора за установление общей стратегии аудита и плана аудита, включая характер, сроки и объем процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Дальнейшие сведения должны сообщаться в силу требований соответствующего закона или нормативных актов, соглашения с организацией или дополнительных требований, применимых к заданию. Также обратите внимание, что МСА 265 устанавливает требования в отношении информирования о значительных недостатках, выявленных в системе внутреннего контроля.

## 5.4 Документация

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
300.12	В аудиторской документации аудитор обязан отразить: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Общую стратегию аудита;</li> <li>(b) План проводимого аудита; а также</li> <li>(c) Все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию аудита или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (см. пункты A18 - A21)</li> </ul>

Общая стратегия аудита и подробный план аудита, включая подробные сведения о любых существенных изменениях, внесенных в ходе выполнения аудиторского задания, будут задокументированы. Для этих целей аудитор может использовать меморандум, стандартные программы аудита или контрольные списки по планированию и завершению аудита, адаптированные по мере необходимости для отражения конкретных обстоятельств выполнения задания.



## 5.5 Примеры из практики — Общая стратегия аудита

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

После принятия решения о продолжении аудита и определения существенности, следующим шагом является разработка или обновление общей стратегии аудита для выполнения задания. Она может быть задокументирована в форме контрольного списка планирования или краткого, но структурированного меморандума (см. пункт 5.1 выше), в частности, примеры ниже.

### Наглядный пример из практики А - Dephta Furniture, Inc.

#### «Dephta Furniture Inc.»

##### Меморандум общей стратегии

Дата окончания проверяемого периода: 31 декабря 20X2 года

##### Объем

Объем аудита не изменился за этот период. Аудит соответствует требованиям МСА и МСФО. В этом году не было никаких изменений в МСФО, которые влияют на Dephta.

##### Изменение предприятия

Dephta планирует осуществлять продажи в иностранной валюте.

Объем продаж в сети Интернет также увеличивается, и возможности Dephta в области ИТ будут расширены.

Dephta сейчас осуществляет сбыт Franjawa Merchandising. Эта компания славится сокращением чистой прибыли поставщиков в обмен на крупные заказы. Это также требует от поставщиков обеспечивать наличие товарных запасов для мгновенной доставки по мере необходимости.

##### Риск

Наша оценка риска на уровне финансовой отчетности **низкая** (см. РД № \_\_\_). Структура управления компании достаточно простая, но существует сильная приверженность наличию определенного уровня квалификации сотрудников; руководство ввело Кодекс этики и в целом хорошо относится к системе внутреннего контроля.

##### Общая стратегия

- Существенность для финансовой отчетности в целом будет увеличена с 8 000 до 10 000 евро в этот период, чтобы отразить рост продаж и рентабельности за последний период. Премии руководству в размере примерно 70 000 евро были добавлены к прибыли для расчета существенности для целей финансовой отчетности в целом [см. Рабочий документ по определению уровня существенности Том 2, Глава 6]. Существенность для аудиторских процедур (на основе оценки аудиторского риска) была установлена на уровне 7 000 евро, за исключением некоторых остатков по счетам, как описано в РД № \_\_\_.
- Привлекаем тот же старший персонал, что и в прошлом периоде, и выполняем работу в те же сроки.
- Выполняем наши процедуры оценки рисков до конца года. В настоящее время не планируется вносить какие-либо изменения в основные системы.
- На совещании аудиторской группы по планированию, которое состоится 15 ноября, нам необходимо:
  - Рассмотреть вероятность недобросовестных действий применительно к финансовой отчетности;
  - Подчеркнуть необходимость придерживаться профессионального скептицизма нашими сотрудниками;
  - Определить сценарии недобросовестных действий со стороны сотрудников и руководства; а также
  - Сосредоточиться на выявлении операций между связанными сторонами, которые расиут, а затем расширить наш объем тестирования.
- Принимаем участие в инвентаризации на конец периода. По-прежнему отсутствуют действующие контрольные процедуры в отношении товарно-материальных запасов.
- Привлекаем Дэвида (который хорошо разбирается в ИТ-системах), чтобы определить риски существенного искажения, связанного с продажами через сеть Интернет, и определить, существуют ли какие-либо соответствующие средства внутреннего контроля для снижения таких рисков. Он также оценит общие средства контроля ИТ-систем, которые считались неэффективными в прошлом году, но теперь считается, что они были улучшены.

Руководитель аудита (подпись): Сан Чжун Ли

Дата: 20 октября 20X2 года

## «Kumar & Co.» Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

Меморандум общей стратегии

Дата окончания проверяемого периода: 31 декабря 20X2 года

### Объем

- Проведение обязательного аудита
- Руководство хочет использовать МСФО для МСП

### Риск

- Риск на уровне финансовой отчетности оценивается как **умеренный** (см. РД № \_\_\_\_).

### Изменения в организации

- Снижение продаж по причине уменьшения количества заказов от Dephta.
- Может привести к нереализованным запасам готовой продукции и возврату проданных товаров.
- Радж не проявляет должной активности в бизнесе, по сравнению с предыдущим периодом, что может повысить уровень риска недобросовестных действий.
- Получение нового финансирования, что приводит к необходимости соблюдения новых банковских ковенантов.

### Общая стратегия

- Существенность для финансовой отчетности в целом будет снижена с 3 000 до 2 500 евро в связи со снижением объема продаж и рентабельности. Существенность для выполнения аудиторских процедур (на основе нашей оценки аудиторского риска) была установлена на уровне 1800 евро, за исключением определенных остатков по счетам, как описано в РД № \_\_\_\_.
- Для обеспечения непрерывности и эффективности аудиторского процесса привлекаем тех же сотрудников, что и в прошлом периоде.
- Выполняем процедуры оценки риска в конце декабря.
- На совещании аудиторской группы по планированию, которое состоится 30 ноября, нам необходимо:
  - Рассмотреть вероятность подверженности финансовой отчетности недобросовестным действиям;
  - Обсудить возможность недобросовестных действий сотрудников и обхода руководством средств контроля. Бухгалтер кажется недовольным и может иметь мотивацию и возможность. Радж не принимал активного участия в обзорной проверке финансовой отчетности, как делал это раньше, и
  - Необходимо уделить внимание росту объема операций со связанной стороной Dephta.
- Принимаем участие в инвентаризации на конец периода.
- Расширяем наш объем тестирования операций со связанными сторонами.

Руководитель аудиторского задания (подпись): Сан Чжун Ли

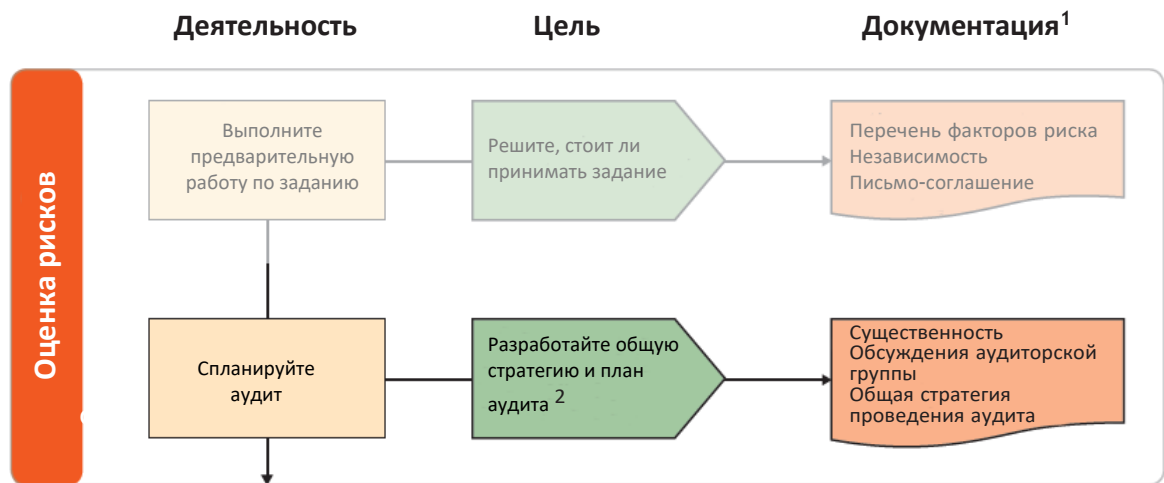
Дата: 20 октября 20X2 года

# 6

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Содержание главы	Соответствующие МСА
Определение и использование существенности при выполнении аудиторского задания.	320, 450

Схема 6.0-1



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.



★ финансовая отчетность

**Примечание:** Термины «общая» и «специфическая» существенность, используемые на схеме выше и в тексте ниже, используются исключительно для целей настоящего *Руководства* и являются терминами, которые не используются в МСА. Общая существенность относится к финансовой отчетности в целом, а специфическая существенность относится к существенности для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытию информации.

Параграф №	Цель/цели МСА
320.8	Цель аудитора состоит в том, чтобы при планировании и проведении аудита надлежащим образом применять принцип существенности.
450.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы оценить: (а) Воздействие выявленных искажений на проводимый аудит; и (б) Воздействие неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
320.9	Для целей Международных стандартов аудита существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с тем чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для финансовой отчетности в целом. В некоторых случаях существенность для выполнения аудиторских процедур также означает величину или величины, устанавливаемые аудитором меньше уровня или уровней существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
320.10	При формировании общей стратегии аудита аудитор должен определить существенность для финансовой отчетности в целом. Если в конкретных обстоятельствах организации имеется один или несколько определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых искажения на величины, меньшие, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации (см. пункты А3 - А12).
320.11	Аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур (см. пункт А13).
320.12	Аудитор должен пересматривать существенность для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда ему в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы его установить другую величину (или величины), если бы такая информация была известна изначально (см. пункт А14).
320.13	Если аудитор приходит к выводу, что для финансовой отчетности в целом, а также, если это применимо, для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации целесообразно применять более низкий уровень существенности, чем изначально установленный, аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре существенности для выполнения аудиторских процедур, а также сохраняют ли свою актуальность характер, сроки и объемы дальнейших аудиторских процедур.
320.14	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Существенность для финансовой отчетности в целом (см. пункт 10);</li> <li>(b) Если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (см. пункт 10);</li> <li>(c) Существенность для выполнения аудиторских процедур (см. пункт 11); и</li> <li>(d) Данные о пересмотре уровней существенности, обозначенных в пунктах (a) - (c) в ходе аудита (см. пункты 12 - 13).</li> </ul>
450.6	Аудитор должен определить, есть ли необходимость пересмотреть общую стратегию аудита и план аудита, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными (см. пункт А7)</li> <li>(b) Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к существенности, определенной в соответствии с МСА 320 (см. пункт А8)</li> </ul>

## 6.1 Обзор

Решения, принятые аудитором в отношении существенности, послужат основой для оценки рисков и определения объема необходимых аудиторских процедур.

Определение существенности - это вопрос профессионального суждения. Существенность определяется на основании восприятия аудитором общих потребностей в финансовой информации -пользователей финансовой отчетности как группы. Общая существенность (термин, используемый в настоящем Руководстве для обобщения существенности для финансовой отчетности в целом) - это общая величина искажений в финансовой отчетности, включая упущения, которые считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями. Она отличается от аудиторского риска, связанного с выражением аудитором ненадлежащего мнения в отношении финансовой отчетности, которая существенно искажена.

В этой главе рассматривается определение общей и специфической существенности, а также использование аудитором существенности для выполнения аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Существенность используется на протяжении всего аудита для планирования аудита, оценки рисков, ответных действий на риски, подготовки и выпуска заключения. Дополнительная информация о существенности и аудиторском риске приведена в Главе 7 Тома 1 настоящего Руководства.

Имеется два уровня существенности, которые необходимо учитывать - общая существенность и специфическая существенность - как описано ниже.

Описание	
<b>Общая существенность (Для финансовой отчетности в целом)</b>	Существенность для финансовой отчетности в целом (общая существенность) основана на профессиональном суждении аудитора в отношении наибольшей величины искажений, которые могут быть включены в финансовую отчетность без ущерба для экономических решений, принимаемых пользователем финансовой отчетности. Если величина неисправленных искажений, как по отдельности, так и в совокупности, превышает величину общей существенности, установленной для выполнения задания, это значит, что в финансовой отчетности имеются существенные искажения. Общая существенность основана на общих потребностях в финансовой информации различных пользователей как группы. Следовательно, возможное влияние искажений на отдельных пользователей, чьи потребности могут значительно варьироваться, не учитывается.
<b>Специфическая существенность (уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации)</b>	В некоторых случаях может возникнуть необходимость выявить искажения, которые по величине меньше общей существенности, и которые как этого можно было бы обоснованно ожидать, могут повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. Это может относиться к таким очень чувствительным областям, как раскрытие информации в отдельных примечаниях (то есть, вознаграждение руководства или отраслевые данные), вопросам соблюдения законодательства или особых условий договора или операций, на основе которых рассчитываются бонусы. Это также может быть связано с характером возможного искажения.

## Характер искажений

При оценке влияния искажения на финансовую отчетность аудитор должен учитывать:

1. Величину (или количественные аспекты) потенциального искажения по отношению к существенности.
2. Характер (или качественные аспекты) потенциальных искажений и конкретные обстоятельства их возникновения. Это может послужить причиной их оценки аудитором как существенных, даже если они ниже установленного уровня существенности. Факторы, на которые необходимо обратить внимание при рассмотрении вопроса о том, могут ли искажения в качественном раскрытии информации быть существенными, включают:
  - Изменения обстоятельств организации. Например, когда организация осуществила значительное объединение бизнеса или продажу активов.
  - Изменения в и применении требований действующей концепции подготовки финансовой отчетности. Например, новый стандарт финансовой отчетности может потребовать нового, значительно более качественного подхода к раскрытию информации.
  - Необходимость раскрытия информации, которая представляла бы важность для пользователей финансовой отчетности. Примерами могут быть ситуации, когда организация может больше не соблюдать особые условия кредитного соглашения, не выполнила некоторые требования обязательной / регуляторной отчетности или участвовала в некоторых незаконных действиях. Это также относится к раскрытию информации по конкретным отраслям, таким как раскрытие информации о риске ликвидности для финансового учреждения.

Однако, разработать аудиторские процедуры для обнаружения искажений, которые могли бы быть существенными исключительно по причине их характера, не представляется возможным.

## Существенность для выполнения аудиторских процедур

Существенность для выполнения аудиторских процедур используется аудитором с целью снижения до приемлемо низкого уровня вероятности того, что совокупность неисправленных и невыявленных искажений в финансовой отчетности превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом (общая существенность) или уровни существенности, установленные для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации (специфическая существенность).

Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется в сумме (или суммах) менее чем общая или специфическая существенность. Целью определения существенности для выполнения аудиторских процедур является выполнение большего числа аудиторских процедур, чем это потребовалось бы для общей или специфической существенности, чтобы:

- Обеспечить выявление искажений, меньших, чем общая или специфическая существенность, с тем чтобы надлежащим образом снизить вероятность того, что совокупность неисправленных ошибок и невыявленных искажений превысит величину существенности для финансовой отчетности в целом; и, таким образом,
- Обеспечить запас или буфер для возможных невыявленных искажений. Этот буфер располагается между выявленными, но не исправленными искажениями в совокупности и общей или специфической существенностью.

Такой запас дает аудитору определенную уверенность в том, что невыявленные, а также все неисправленные искажения вряд ли будут достигать суммы, которая может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом. Оно предполагает применение профессионального суждения аудитора, которое зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий.

Существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается в отношении общей или специфической существенности. Например, специфическая существенность для выполнения аудиторских процедур тестирования расходов на капитальный ремонт и техническое обслуживание, выполняемых при наличии повышенного риска того, что активы не будут капитализированы, может быть определена в более низкой сумме по сравнению с уровнем общей существенности для выполнения аудиторских процедур.

Существенность для выполнения аудиторских процедур может также использоваться для выполнения дополнительной работы в тех областях, которые наиболее чувствительны в силу характера потенциальных искажений и их возникновения, а не их стоимостного выражения.

## 6.2 Как определить существенность

В пунктах ниже рассматриваются вопросы определения и применения общей и специфической существенности.

### Общая существенность

Общая существенность зависит от восприятия аудитором потребностей пользователей финансовой отчетности в финансовой информации. Аудиторы могут сделать следующие предположения о пользователях финансовой отчетности.

Таблица 6.2-1

Предположения	
<b>Пользователи финансовой отчетности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обладают достаточными знаниями в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета;</li> <li>• Обладают желанием изучать информацию в финансовой отчетности с разумным усердием;</li> <li>• Понимают, что подготовка, представление и аудит финансовой отчетности осуществляются с учетом уровня существенности;</li> <li>• Понимают степень неопределенности, связанную с оценкой сумм на основе оценочных значений, суждений и с учетом будущих событий; а также</li> <li>• Принимают разумные экономические решения на основе информации, представленной в финансовой отчетности.</li> </ul>

Процент от числового порога (или контрольного показателя) зачастую используется в качестве исходной расчетной точки при определении существенности. Характер контрольного показателя и применяемого процента предполагают использование профессиональных суждений. Например, в бизнесе, управляемом руководителем-собственником, где руководитель-собственник получает большую часть прибыли до налогообложения в форме вознаграждения, такой показатель, как прибыль до налогообложения, может быть более актуальным.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Чтобы обеспечить определенную последовательность, аудиторские организации могут изъявить желание посчитать целесообразным? установить некоторые общефирменные руководящие принципы относительно того, как изначально будет определяться существенность, включая применение соответствующих контрольных показателей. Однако фактически используемый контрольный показатель будет зависеть от профессионального суждения в свете конкретных обстоятельств аудируемой организации. Это также относится к использованию существенности для выполнения аудиторских процедур, которая, по сути, является инструментом, используемым аудитором для устранения риска существенных искажений путем «захватывания» искажений, которые оказываются ниже определенного числового порога.

При определении подходящего контрольного показателя, подлежащего применению, аудитор может рассмотреть вопросы, изложенные в представленной ниже таблице, при этом аудитор может счесть целесообразным получить понимание по этому вопросу мнений и ожиданий руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Вопрос для рассмотрения	
<b>Выбор правильного контрольного показателя для применения</b>	<p><b>Пользователи</b>            Определите, кто является вероятными пользователями финансовой отчетности. К ним относятся собственники организации (и другие акционеры), а также лица, отвечающие за корпоративное управление, финансовые учреждения, франчайзеры, крупные спонсоры, сотрудники, клиенты, кредиторы, а также государственные учреждения и департаменты.</p>
	<p><b>Определенные ожидания пользователей</b>            Выявите определенные ожидания пользователей, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка или раскрытие информации по таким вопросам, как операции со связанными сторонами, вознаграждение руководства и соблюдение законов и нормативных актов, значимых для чувствительных областей;</li> <li>• Раскрытие отраслевой информации, например, расходы на разведку в горнодобывающей компании и затраты на исследования в компании с большими техническими возможностями или фармацевтической компании;</li> <li>• Основные события или условные обязательства. К ним, в частности, может относиться: раскрытие информации о таких событиях, как приобретение, отчуждение, реструктуризация или инициирование важных судебных разбирательств против предприятия; а также</li> <li>• Наличие договорных обязательств кредитных соглашений, в частности, в отношении которых организация близка уже к нарушению определенного особого условия. Если незначительная неисправленная ошибка будет указывать на то, что подобное особое условие было нарушено, ее наличие может оказать существенное влияние на финансовую отчетность и, в худшем случае, повлиять на целесообразность использования допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.</li> </ul>
	<p><b>Соответствующие элементы финансовой отчетности</b>            Какие основные элементы финансовой отчетности могут представлять интерес для пользователей (например, активы, обязательства, капитал, доходы и расходы)?</p>
	<p><b>Характер бизнеса организации</b>            Рассмотрите характер бизнеса организации, какая стадия жизненного цикла (рост, зрелость, спад) подходит организации, а также отрасль и экономическую среду, в которой организация ведет операционную деятельность.</p>
	<p><b>Необходимые корректировки</b>            Требуются ли корректировки для «нормализации» базы контрольных показателей? Прибыль от продолжающейся деятельности может быть скорректирована на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Необычные или неповторяющиеся статьи доходов/расходов; и</li> <li>• Такие статьи, как вознаграждение руководства, которые могут быть основаны на прибыли до начисления вознаграждения или могут выплачиваться исключительно для того, чтобы уменьшить прибыль, остающуюся в организации.</li> </ul>
	<p><b>Основное внимание пользователей</b>            Какая информация в статьях финансовой отчетности привлечет наибольшее внимание пользователей? Например, пользователи, заинтересованные в:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценке финансовых результатов, будут сосредоточены на прибыли, доходах или чистых активах; а также</li> <li>• Ресурсах, используемых для достижения определенных целей, будут сосредоточены на характере и размерах доходов и расходов.</li> </ul>
	<p><b>Финансирование</b>            Как финансируется организация? Если финансирование осуществляется исключительно за счет долга (а не акционерного капитала), пользователи могут уделять больше внимания заложенным активам и любым требованиям, чем прибыли организации.</p>
	<p><b>Волатильность</b>            Насколько волатильным является предлагаемый контрольный показатель? Например, контрольный показатель, основанный на прибыли, как правило, может быть подходящим, но, если организация работает практически близко к точке безубыточности в каждом периоде (например, показатели прибыли или убытков минимальны) или результаты ее деятельности колеблются в широких пределах, такие показатели, возможно, не могут служить подходящей основой для определения существенности.</p>
	<p><b>Альтернативные подходы</b>            Необходим ли альтернативный контрольный показатель для учета особых обстоятельств? Альтернативные контрольные показатели могут включать текущие активы, чистый оборотный капитал, совокупные активы, выручку, валовую прибыль, собственный капитал и денежные потоки от операций.</p>

## Существенность для выполнения аудиторских процедур

Принимая во внимание, что общая и специфическая существенность устанавливаются в соответствии с потребностями пользователей финансовой отчетности, существенность для выполнения аудиторских процедур устанавливается в меньшей величине. Это приведет к увеличению выполняемой аудиторской работы (могут быть выявлены незначительные искажения) и снижению аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.



Если бы аудит планировался исключительно с целью выявления отдельных существенных искажений, то не оставалось бы запаса запаса для целей выявления и учета несущественных искажений, которые могли бы существовать. В результате совокупность отдельных несущественных искажений могла бы привести к существенному искажению финансовой отчетности.

Существенность для выполнения аудиторских процедур определяется для:

- Обеспечения выявления несущественных искажений, меньших по величине, чем общая или специфическая существенность; и
- Обеспечения запаса или буфера для возможных невыявленных искажений. Этот запас располагается между совокупностью выявленных, но не исправленных искажений и общей или специфической существенностью.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, таким как 80% от общей существенности. При таком упрощении будут игнорироваться конкретные факторы риска, которые могут иметь отношение к организации. Например, если существует высокий риск ошибок в оценке запасов, существенность для выполнения аудиторских процедур может быть снижена таким образом, что потребуются проведение дополнительных аудиторских процедур для выявления степени искажения. И наоборот, если риск искажения в балансе дебиторской задолженности оценивается как низкий, уровень существенности для выполнения аудиторских процедур может быть повышен, что приведет к меньшему количеству аудиторских процедур по балансу.

Определение аудитором существенности для выполнения аудиторских процедур является предметом профессионального суждения и зависит от:

- Понимания аудитором деятельности организации, которое корректируется в ходе выполнения процедур оценки рисков; а также
- Характера и степени искажений, выявленных в ходе ранее проводимых аудитов.

### **6.3 Искажения качественного характера в раскрытии информации**

При рассмотрении вопроса о том, могут ли искажения качественного характера в раскрытии информации быть существенными, аудитор может определить соответствующие факторы, такие как:

- Специфика деятельности организации за указанный период.
- Применимая концепция подготовки финансовой отчетности, включая изменения в ней.
- Раскрытие информации качественного характера, представляющее важное значение для пользователей финансовой отчетности в силу характера деятельности организации (например, обязательств по соблюдению установленных долговых обязательств).

Искажения в раскрытии информации также накапливаются для того, чтобы помочь аудитору оценить влияние таких искажений на соответствующее раскрытие информации и финансовую отчетность в целом.

### **6.4 Явно незначительные искажения**

Аудитор может установить сумму, ниже которой искажения будут расцениваться как явно незначительные и не должны будут накапливаться. «Явно незначительные» не является выражением, равнозначным по смыслу слову «несущественный».

Явно незначительными искажениями будут являться такие искажения, которые однозначно не будут иметь последствий, независимо от того, взяты ли они в отдельности или в совокупности и с применением каких именно критериев размера, характера или обстоятельств возникновения они оценены.

Искажения в раскрытии информации также могут быть явно незначительными, независимо от того, принимаются ли они в отдельности или в совокупности, и оцениваются ли они по каким-либо критериям размера, характера или обстоятельств.

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ****Не снижайте общий уровень существенности на основе высокого уровня аудиторского риска.**

Избегайте ошибки снижения общего уровня существенности (на уровне финансовой отчетности в целом) по причине высокого аудиторского риска. Общая существенность основана на информационных потребностях пользователей, а не на том, насколько рискованным может быть конкретный остаток по счету для аудита. Понижение порогового уровня общей существенности подразумевает, что:

- На решение пользователя финансовой отчетности влияет аудиторский риск, а не информация, представленная в финансовой отчетности; а также
- Аудитор проведет дополнительную работу, чтобы убедиться в отсутствии в финансовой отчетности искажений, которые в отдельности или в совокупности превышают пороговое значение уровня общей существенности.

Более эффективный подход заключается в уменьшении аудиторского риска до приемлемо низкого уровня путем установления существенности для выполнения аудиторских процедур на уровне видов операций или остатков по счетам. Это обеспечит выполнение достаточного количества процедур для выявления любых искажений без снижения уровня общей существенности. Это также позволяет создать буфер безопасности для покрытия невыявленных в ходе выполнения аудиторских процедур искажений.

Установите уровень общей существенности по отношению к пользователям финансовой отчетности, а затем определите существенность для выполнения аудиторских процедур с целью разработки дальнейших аудиторских процедур.

**Особо чувствительные области раскрытия информации, остатки по счетам и прочие вопросы**

Используйте специфическую существенность для разработки дальнейших аудиторских процедур, которые учитывают специфические риски и остатки по счетам в чувствительных областях аудита.

## 6.5 Краткий обзор

Уровни существенности и применение существенности для выполнения аудиторских процедур обобщены в представленной ниже таблице.

Таблица 6.5-1

	Общая	Специфическая	Для выполнения аудиторских процедур
<b>Цель</b>	Установить пороговое значение для определения того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, будь то по причине совершения ошибки или недобросовестных действий	Установить пороговое (ые) значение (я) (ниже уровня общей существенности), которое (ые) будет (будут) применяться к определенным видам операций, остатков по счетам или раскрытию информации, в отношении которых искажения на величины меньше, чем уровень существенности для финансовой отчетности в целом, могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей.	Установить пороговое значение (я) (ниже уровня общей или специфической существенности), что обеспечивает выявление несущественных искажений (меньше уровня общей или специфической существенности), и обеспечивает аудитора резервом безопасности.
<b>Методика расчета</b>	Какой уровень искажений в финансовой отчетности будет приемлемым для пользователей (то есть не повлияет на экономические решения, принимаемые пользователем финансовой отчетности)?	Какой уровень искажений, относящихся к особым обстоятельствам в определенных видах операций, остатках по счетам или раскрытию информации, как это обоснованно можно предположить, может оказывать влияние на экономические решения пользователей?	Какой объем аудиторских процедур потребует провести для: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определения искажений ниже уровня общей или специфической существенности; и</li> <li>• Определения достаточного резерва для невыявленных искажений?</li> </ul>

	Общая	Специфическая	Для выполнения аудиторских процедур
<b>Универсальные правила (для использования в качестве отправной точки)</b>	<p>Существенность - это вопрос профессионального суждения, а не механического расчета. В результате в МСА не содержится каких-либо специальных указаний.</p> <p>Однако прибыль от продолжающейся деятельности (от 3 до 7%) часто используется на практике как показатель, имеющий наибольшее значение для пользователей финансовой отчетности. Если такой метод считается неэффективным (например, для некоммерческой организации или в организации, в которой прибыль не является стабильной базой), рассмотрите применение других базовых показателей, таких как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доходы или расходы от 1 до 3%;</li> <li>• Активы от 1 до 3%; или</li> <li>• Собственный капитал от 3 до 5%</li> </ul>	<p>Установите более низкую величину специфической существенности (на основе профессионального суждения) для аудита специфических или чувствительных областей финансовой отчетности.</p>	<p>В МСА не содержится каких-либо специальных указаний.</p> <p>Проценты варьируются, начиная от 60% (от общей или специфической существенности), где возможен более высокий риск существенного искажения, до 85%, где оцениваемый риск существенных искажений меньше.</p>
<b>Применение в аудите</b>	<p>Определение того, превышают ли неисправленные искажения, в отдельности или в совокупности, уровень общей существенности.</p>	<p>Определение того, превышают ли неисправленные искажения, в отдельности или в совокупности, уровень специфической существенности.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка рисков существенного искажения; а также</li> <li>• Разработка дальнейших аудиторских процедур для совершения ответных действий на оцененные риски.</li> </ul>
<b>Пересмотр показателей существенности в ходе аудита</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изменение обстоятельств, произошедших в ходе проведения аудита, таких как продажа части бизнеса;</li> <li>• Получение новой информации; или же</li> <li>• Изменение в понимании аудитором организации и ее операций в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур (например, итоговые финансовые результаты значимо отличаются от ожидаемых).</li> </ul>	<p>Изменение в особых обстоятельствах.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изменения в оцененных рисках;</li> <li>• Размер и характер искажений, выявленных в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур; или же</li> <li>• Изменение в понимании аудитором организации.</li> </ul>

## 6.6 Существенность в контексте планирования аудита и оценки рисков

Определение различных уровней существенности должно являться одним из ключевых моментов при составлении плана аудита. При этом планирование не является отдельным этапом аудита, а, скорее, носит непрерывный и циклический характер. В следующей таблице обобщается применение существенности при составлении плана аудита и проведении оценки рисков.

Существенность	
<b>Планирование (общая стратегия и план аудита)</b>	<p>Применяйте существенность для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определить, какие области финансовой отчетности требуют проведения аудита.</li> <li>• Определить контекст для общей стратегии аудита.</li> <li>• Спланировать характер, сроки и объем аудиторских процедур.</li> <li>• Определить уровень специфической существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, для которых искажения в суммах, меньших, чем уровень общей существенности или уровень существенности для выполнения аудиторских процедур могут, как это можно обоснованно предположить, повлиять на экономические решения пользователей.</li> <li>• Определить существенность для выполнения аудиторских процедур по тем видам операций, остаткам по счетам или раскрытиям информации, по которым аудитором была определена специфическая существенность, в зависимости от уровня риска, связанного с такими показателями.</li> <li>• Оценить последующие доказательства, чтобы определить необходимость внесения каких-либо корректировок в любой из уровней существенности. Если это необходимо, аудитор соответствующим образом пересмотрит характер, сроки и объем аудиторских процедур.</li> </ul>
<b>Процедуры оценки рисков</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определите, какие процедуры оценки риска необходимы.</li> <li>• Обеспечьте контекст при проведении оценки полученной информации.</li> <li>• Оцените величину (степень влияния) выявленных рисков.</li> <li>• Оцените результаты процедур оценки риска.</li> </ul>
<b>Совещания аудиторской группы</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Убедитесь, что члены аудиторской группы понимают потребности определенных пользователей и то, что, как это обоснованно можно предположить, может изменить их экономические решения. Это может быть целесообразным в том случае, если в ходе аудита члену аудиторской группы становятся известны сведения, которые могли бы привести к тому, что изначально была определена другая величина уровня существенности. Примерами таких сведений могут быть: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Решение о продаже большей части бизнеса организации;</li> <li>– Новая информация или факторы риска, которые могли бы повлиять на первоначальное определение существенности;</li> <li>– Изменение в понимании аудитором организации и ее деятельности в результате выполнения дальнейших аудиторских процедур, например, когда фактические финансовые результаты существенно отличаются от ожидаемых результатов; и</li> <li>– Изменения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, такие как изменения стандартов учета, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации.</li> </ul> </li> <li>• Разработка общей стратегии аудита.</li> <li>• Определите объем тестирования применительно к: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Существенности для выполнения аудиторских процедур; и</li> <li>– Специфической существенности для выполнения аудиторских процедур.</li> </ul> </li> <li>• Выявите важнейшие вопросы и области, требующие особого внимания со стороны аудиторов.</li> </ul>

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Определение уровней общей и специфической существенности для выполнения аудиторских процедур требует профессионального суждения аудитора. Предполагается (но не обязательно требуется), что члены аудиторских групп обсуждают суждения, применяемые при определении уровней существенности, с руководителем аудиторского задания и получают его / ее одобрение. И в конечном итоге достаточно подробно записывают суждения, использованные при определении существенности, в рабочих документах по аудиту.

## 6.7 Существенность при проведении аудиторских процедур

Аудиторы должны учитывать существенность при определении характера, сроков и объемов аудиторских процедур, как изложено в следующей таблице.

Таблица 6.7-1

Существенность	
<b>Выполнение аудиторских процедур</b>	<p>Используйте существенность количественного характера, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определить, какие дальнейшие аудиторские процедуры необходимо выполнить.</li> <li>• Определить, какие элементы необходимо использовать для целей тестирования и стоит ли применять выборочный метод.</li> <li>• Оказать содействие в определении объемов выборки (например, интервал выборки = точность (существенность) ÷ коэффициент уверенности).</li> <li>• Оценить ошибки в результате репрезентативной выборки путем экстраполяции «вероятных» искажений на всю совокупность.</li> <li>• Оценить совокупность всех ошибок от уровня счета до уровня финансовой отчетности.</li> <li>• Оценить совокупность всех ошибок, включая чистое влияние неисправленных искажений на входящие остатки нераспределенной прибыли.</li> <li>• Оценить результаты выполненных процедур.</li> </ul> <p>Используйте существенность качественного характера, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определить раскрытие информации, которая имеет качественные аспекты и которые могут быть актуальны при проведении оценки рисков существенного искажения. К таким раскрытиям может относиться раскрытие информации о: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ликвидности и наличии обязательств по соблюдению установленных финансовых показателей для организации, находящейся в тяжелом финансовом положении.</li> <li>– Событиях или обстоятельствах, которые привели к признанию убытка от обесценения.</li> <li>– Основных источниках неопределенности, связанной с расчетными оценками, в том числе о допущениях, сделанных в отношении будущего.</li> <li>– Характере изменений в учетной политике и других соответствующих раскрытиях информации, которые, как ожидается, окажут значительное влияние на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.</li> <li>– Связанных сторонах и операциях со связанными сторонами.</li> <li>– Анализе чувствительных областей, включая влияние изменений в допущениях, используемых в методах оценки.</li> <li>– Неопределенности отраженной или раскрытой суммы.</li> </ul> </li> </ul>

**Примечание:** Общая стратегия аудита и план аудита должны быть пересмотрены, если:

- Характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут существовать и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе проводимого аудита, могут оказаться существенными; или же
- Совокупность искажений, накопленных в ходе проводимого аудита, приближается к определенному уровню существенности.

### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Уровень общей существенности вряд ли будет меняться очень часто. Однако, возможно, его необходимо будет пересмотреть, когда аудитору станет известна новая информация или если в понимании аудитором организации и ее операционной деятельности произошли изменения. Если требуется изменение, убедитесь, что члены аудиторской группы проинформированы об этом и оценивают возможное влияние такого изменения на план аудита.

Существенность для выполнения аудиторских процедур может изменяться в зависимости от новых факторов риска или новых результатов аудита, которые могут не влиять на уровень общей существенности. Изменения в существенности для выполнения аудиторских процедур приведут к изменению характера, сроков и объемов аудиторских процедур. Конечно, если уровень общей существенности изменится, то, скорее всего, потребует соответствующее изменение в уровне существенности для выполнения аудиторских процедур.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
450.11	<p>Аудитор должен определить, являются ли неисправленные искажения существенными как сами по себе, так и в совокупности с другими искажениями. При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:</p> <p>(а) Размер и характер искажений как в отношении отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также специфические обстоятельства возникновения таких искажений (см. пункты A16–A22, A24–A25)</p> <p>(б) Воздействие неисправленных искажений, относящихся к предшествующим периодам, на соответствующие виды операций, остатков по счетам или раскрытие информации и на финансовую отчетность в целом (см. пункт A23)</p>
450.12	<p>Аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о неисправленных искажениях и воздействии, которое такие искажения сами по себе или в совокупности с другими искажениями могут оказать на мнение аудитора в аудиторском заключении, за исключением случаев, когда это запрещено законом или нормативным актом. Сообщение аудитора должно описывать каждое существенное неисправленное искажение в отдельности. Аудитор должен предложить, чтобы неисправленные искажения были исправлены (см. пункты A26 - A28).</p>

Дополнительную информацию об оценке искажений см. в главе 21 Тома 2.

До вынесения мнения аудитор должен:

- Подтвердить уровень существенности, установленный для финансовой отчетности в целом;
- Оценить характер и совокупность выявленных неисправленных искажений; а также
- Оценить в целом, имеет ли финансовая отчетность существенные искажения.

Таблица 6.8-1

Существенность	
Подготовка и выпуск заключения	<p>Аудитор будет применять существенность для того, чтобы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценить совокупность всех ошибок от уровня счета до уровня финансовой отчетности.</li> <li>• Оценить совокупность всех ошибок, включая результирующее влияние неисправленных искажений на на входящие остатки нераспределенной прибыли.</li> <li>• Определить, следует ли проводить дополнительные аудиторские процедуры, когда совокупные искажения приближаются к величине общей или специфической существенности.</li> <li>• Попросить руководство исправить все выявленные искажения.</li> <li>• Рассмотреть возможность перепроверки областей с наибольшими искажениями.</li> <li>• Выносить суждения о характере и степени важности выявленных искажений, а также их размере.</li> <li>• Определить и оценить наличие искажений в раскрытии информации и степень их влияния.</li> <li>• Определить, следует ли модифицировать мнение в аудиторском заключении по причине наличия неисправленных существенных искажений.</li> </ul>

Совокупность искажений включает:

- Конкретные искажения, выявленные аудитором по результатам выполнения аудиторских процедур ;
- и
- Оценку прочих искажений, которые не могут быть, в частности, определены в количественном выражении.

Затем аудитор потребует от руководства учесть все выявленные искажения. Дополнительную информацию об оценке полученных аудиторских доказательств см. в главе 21 Тома 2.

## 6.9 Прочие вопросы, которые необходимо учитывать

Прочие вопросы, которые необходимо учитывать, включают:

- Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- Пересмотр уровня существенности; и
- Снижение уровня существенности по сравнению с предыдущим периодом.

### Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление

Руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, должны понимать ограничения, касающиеся степени точности, которую можно ожидать от аудита. Они также должны знать, что экономически нецелесообразно

разрабатывать аудиторские процедуры, которые обеспечат абсолютную уверенность в том, что финансовая отчетность не является существенно искаженной. Аудит может обеспечить только разумную уверенность.

Когда в ходе аудита аудитором выявляются искажения, первым шагом является обращение к руководству с просьбой исправить все неисправленные искажения. Если руководство принимает решение не исправлять определенные искажения, аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, следующее:

- Подробные сведения о неисправленных искажениях и о влиянии, которое они, в отдельности или в совокупности, могут оказать на мнение в аудиторском заключении (если это не запрещено законом или соответствующим нормативными актами);
- Существенные неисправленные искажения по отдельности; а также
- Влияние неисправленных искажений, относящихся к предыдущим периодам, на соответствующие виды операций, остатки по счетам или раскрытие информации, а также на финансовую отчетность в целом.

## Пересмотр уровня существенности

Предварительная оценка уровня общей существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур может измениться за время, прошедшее с планирования аудита до оценки результатов аудиторских процедур. Это может быть следствием изменения обстоятельств или изменения в знаниях аудитора в результате выполненных аудиторских процедур. Например, если аудиторские процедуры выполнены до конца периода, то аудитор будет ожидать результаты операционной деятельности и прогнозировать финансовое положение. Если фактические результаты операционной деятельности и финансовое положение будут существенно отличаться от прогнозов аудитора, оценка существенности и аудиторского риска может также измениться.

## Снижение уровня существенности по сравнению с предыдущим периодом

В случае изменения обстоятельств по сравнению с предыдущим отчетным периодом аудитор должен рассмотреть влияние любого искажения на начальные остатки капитала. Например, если выручка от продаж и прибыль существенно меньше, чем в предыдущем отчетном периоде, необходимо снизить уровень существенности. При этом могут появиться ошибки в показателях на начало периода, поскольку ранее аудит проводился с использованием более высокого уровня существенности. Чтобы уменьшить риск существенной ошибки в остатке капитала на начало периода, аудитор может выполнить дальнейшие аудиторские процедуры в отношении остатков активов и обязательств на начало периода.

### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

#### Новые аудиторские задания

Принимая новое аудиторское задание, уточните уровень общей существенности, использованный предшествующим аудитором. При наличии такового, это поможет определить, могут ли потребоваться дополнительные аудиторские процедуры в отношении остатков активов и обязательств на начало периода.

#### Привлечение экспертов руководства

Убедитесь, что любые эксперты, привлеченные организацией (для оказания помощи организации в подготовке финансовой отчетности) или привлекаемые аудиторской группой, получили указания использовать соответствующий уровень существенности в отношении выполняемой ими работы.

## 6.10 Документация

ЗадOCUMENTИРУЙТЕ определение следующих сведений и факторов, учитываемых при определении:

- Общей существенности;
- В соответствующих случаях, уровня (уровней) специфической существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- Существенности для выполнения аудиторских процедур; и
- Любых обстоятельств, влекущих за собой пересмотр вышеперечисленных факторов в ходе аудита.

Было бы также целесообразно задOCUMENTИРОВАТЬ любые факторы качественного характера, которые необходимо учитывать, в частности: ликвидность и обязательства по соблюдению установленных финансовых показателей, а также величину, установленную для явно незначительных искажений.

## 6.11 Наглядные примеры из практики — Определение и применение существенности

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Существенность зачастую документировается в рабочем листе???, в котором содержится краткая информация о результатах операционной деятельности и имеется область для рассмотрения других вопросов существенности, которые необходимо учитывать, в частности, факторы качественного характера.

**«Dephta Furniture Inc.»***(Фрагмент)***Оценка существенности**

Основными пользователями финансовой отчетности являются банк и акционеры. Уровень существенности, используемый в прошлом отчетном периоде, составил 8 000 евро.

См. рабочий документ № \_\_\_ касательно возможных величин существенности на основе прибыли от продолжающейся деятельности, а также выручки. Используя наше профессиональное суждение, мы решили определить уровень существенности на основе 5% прибыли до налогообложения после добавления к ней вознаграждения руководству в размере 70 000 евро. Также были рассмотрены другие базовые показатели для определения уровня существенности, такие как выручка, но было принято решение о том, что прибыль до налогообложения является наиболее значимой величиной по отношению к определенным пользователям финансовой отчетности.

В этом отчетном периоде планируется использовать 10 000 евро в качестве общего уровня существенности. Понятие существенности и его применение в аудите обсуждалось в общих чертах с клиентом.

С учетом профессионального суждения и типов искажений, выявленных в ходе предыдущих аудитов, общая существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне в 7 500 евро.

Специфическая существенность для уплаченных местных налогов с продаж была установлена на уровне 1 000 евро, поскольку мы обязаны аудировать местные налоги и сообщать об установленной сумме в местный орган власти.

Нам также необходимо учитывать возможные искажения в раскрытии информации, представленной в финансовой отчетности (как количественные, так и качественные по своему характеру), если можно обоснованно ожидать, что они повлияют на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

Величина, установленная для явно незначительных искажений, составляет 250 евро.

**Подготовлено:** JF                      **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

**Утверждено:** LF                     **Дата:** 5 января 20X3 г.

**Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»****«Kumar & Co.»***(Фрагмент)***Оценка существенности**

Основными пользователями финансовой отчетности являются банк и собственники. Уровень существенности, используемый в предыдущем отчетном периоде, составил 3 000 евро.

Учитывая потребности пользователей, мы решили определить уровень существенности на основе примерно 1% от выручки. Мы считаем, что доходы обеспечивают более стабильную основу для существенности, чем прибыль до налогообложения. В этом отчетном периоде планируется использовать 2 500 евро в качестве общего уровня существенности. Понятие существенности и его применение в аудите обсуждалось в общих чертах с клиентом.

Используя профессиональное суждение, которое в значительной степени основано на истории ошибок за предыдущие периоды, общая существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на уровне 1 800 евро.

Прочие вопросы  
см. в рабочем документе  
№ 615 для ...

**Подготовлено:** JF                      **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

**Утверждено:** LF                     **Дата:** 5 января 20X3 г.

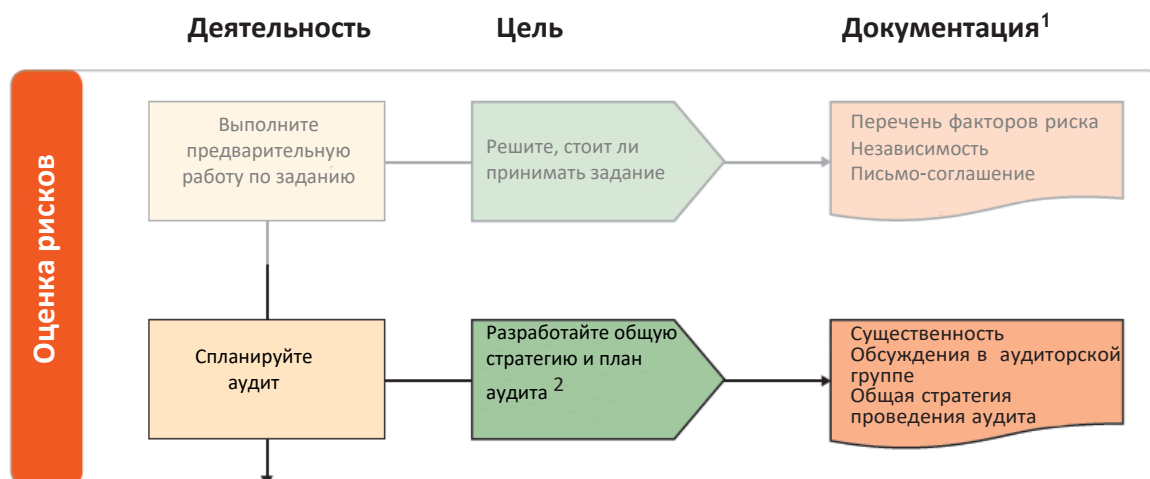


# 7

## ОБСУЖДЕНИЯ В АУДИТОРСКОЙ ГРУППЕ

Содержание главы	Соответствующие МСА
Цель и характер необходимых обсуждений в аудиторской группе относительно подверженности финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям.	240, 300, 315 (Пересмотренный)

Схема 7.0-1



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
240.15	МСА 315 (пересмотренный) требует проведения обсуждения между членами аудиторской группы, а также определения руководителем задания круга вопросов, которые необходимо довести до сведения тех членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении. В ходе этого обсуждения особое внимание должно быть уделено тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения должно игнорироваться возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях (см. пункты А10 - А11).
240.44	Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом МСА 315 (пересмотренным): (a) Значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий;; и (b) Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.
315.10	Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и возможность использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам деятельности и обстоятельствам организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы должны быть доведены до сведения членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении (см. пункты А21 - А24).

## 7.1 Обзор

Важнейшей составляющей успеха любого аудиторского задания является хорошее информационное взаимодействие между членами аудиторской группы. Информационное взаимодействие начинается с назначения членов группы, организации совещания группы для планирования задания, а затем продолжается в течение выполнения всего задания.

Преимущества хорошего информационного взаимодействия внутри группы изложены в таблице ниже.

Таблица 7.1-1

Преимущества	
Необходимость постоянного информационного взаимодействия между членами аудиторской группы	<b>Эффективность аудита</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Каждый член в аудиторской группе будет понимать организацию, отчетность которой аудируется, применяемую структуру финансовой отчетности, его / ее конкретную роль в аудите, а также ожидания относительно того, как и когда будет выполнено задание.</li> <li>Потенциальные возможности для избыточного аудита или для недостаточного аудита будут значительно сокращены.</li> </ul>
	<b>Эффективность аудита</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Сотрудники получают сведения о клиенте и информацию об ожиданиях от аудита непосредственно от руководства, в частности, от руководителя задания.</li> <li>Обсуждения в группе о подверженности финансовой отчетности существенным искажениям помогут определить бизнес-риски и риски недобросовестных действий, которые необходимо учитывать.</li> <li>Будут приняты более эффективные решения относительно характера, сроков и объемов процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур.</li> <li>Открытые каналы связи позволяют быстро реагировать на новую информацию в таких областях, как необычные операции/события, связанные стороны и вопросы подготовки и выпуска заключения.</li> </ul>
	<b>Повышение квалификации</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Передовые практики (технологии) организации проведения аудиторских проверок будут доводиться руководителями до сведения сотрудников.</li> <li>Сотрудникам будет предложено задавать вопросы и пересматривать эффективность выполненных в предыдущем периоде ответных действий на оцененные риски.</li> </ul>

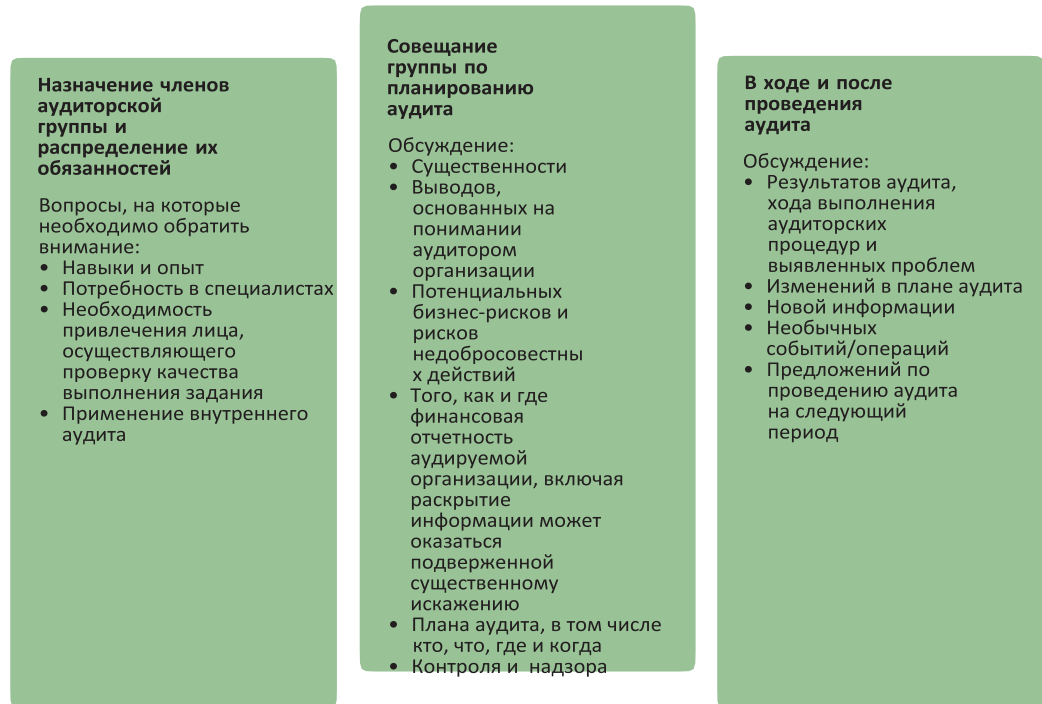
Эффективное постоянное информационное взаимодействие предполагает:

- Вовлечение (и безраздельное внимание) руководителя задания и высшего руководства; и
- Готовность руководства прислушиваться к младшему персоналу. Это подразумевает понимание задания с точки зрения младшего персонала, поощрение их вопросов и предложений, а затем предоставление обратной связи.

На схеме ниже обобщено представлено, какие вопросы следует учитывать и обсуждать на совещаниях аудиторской группы.

Схема 7.1-2

## Информационное взаимодействие аудиторской группы



### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Обсуждения в аудиторской группе имеют решающее значение для эффективного проведения аудита. Старайтесь не спешить при освещении повестки дня при наличии ограничений по времени. Эти обсуждения позволяют обсуждать аудиторские риски, разрабатывать сценарии возможных недобросовестных действий и возможные ответные действия. Это также дает возможность сотрудникам узнать о деятельности организации и о том, какие действия требуются на период проведения аудита. Сотрудников можно также поощрять к тому, чтобы они высказывали свои идеи о том, как можно было бы улучшить проведение аудиторских процедур.

## 7.2 Совещание аудиторской группы по планированию аудита

При более масштабных заданиях совещание по планированию аудита должно быть запланировано заблаговременно до начала работы на месте. Это даст время, необходимое для подготовки или внесения изменений в подробный план аудита. При выполнении небольших заданий, планирование организовывается посредством кратких обсуждений в начале выполнения задания и по мере его выполнения.

Членов аудиторской группы следует поощрять к тому, чтобы они приходили на совещание с имеющимися у них вопросами, и были готовы к участию и обмену информацией с профессиональным скептицизмом. Они должны отбросить любые убеждения в том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны. На масштаб вопросов, подлежащих обсуждению, должны влиять обязанности, опыт и информационные потребности членов аудиторской группы, ответственных за выполнение задания.

Таблица 7.2-1

Ключевые области для рассмотрения	Цель: Провести открытое обсуждение
<p><b>Поделиться идеями об организации касательно кадрового потенциала, операционной деятельности и целей</b></p>	<p><b>Организация</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• История и бизнес-цели.</li> <li>• Корпоративная культура.</li> <li>• Изменения в операционной деятельности, структуре персонала или системах.</li> <li>• Применение соответствующей системы финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации.</li> </ul> <p><b>Руководство</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Характер / структура организации и управления.</li> <li>• Отношение к внутреннему контролю.</li> <li>• Стимулы к совершению недобросовестных действий.</li> <li>• Необъяснимые изменения в поведении или образе жизни ключевых сотрудников.</li> <li>• Любые признаки возможной предвзятости руководства.</li> </ul> <p><b>Известные факторы риска</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Опыт предыдущих аудиторских заданий.</li> <li>• Существенные факторы бизнес-риска.</li> <li>• Возможность совершения недобросовестных действий.</li> <li>• Изменения применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которые могут привести к значительным новым или пересмотренным требованиям к раскрытию информации.</li> </ul>
<p><b>Цель: Мозговой штурм для обсуждения идей и возможных подходов к аудиту</b></p>	
<p><b>Мозговой штурм</b></p>	<p>Возможность ошибок и недобросовестных действий.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Какие области финансовой отчетности могут быть подвержены существенным искажениям (по причине недобросовестных действий и ошибок)? Этот шаг является обязательным при проведении всех аудитов.</li> <li>• Как руководство может совершать и скрывать недобросовестные действия при составлении финансовой отчетности? В связи с этим целесообразно разработать различные сценарии недобросовестных действий или, по возможности, воспользоваться услугами специалиста по судебно-бухгалтерской экспертизе. Рассмотрите записи в регистрах учета, предвзятость руководства в оценках / оценочных обязательствах, изменения в учетной политике и т. д.</li> <li>• Каким образом активы организации могли бы быть незаконно присвоены или неправомерно использоваться в личных целях?</li> <li>• Есть ли стимулы некорыстного характера (такие как сохранение источника финансирования неприбыльной организации) для манипулирования финансовой отчетностью?</li> <li>• Учитывайте риски при оценке раскрытий финансовой отчетности. Может ли руководство преднамеренно попытаться представить раскрытие информации таким образом, чтобы затруднить надлежащее понимание раскрываемых вопросов (например, включение большого количества несущественной информации или использование непонятного или двусмысленного изложения)?</li> </ul> <p>Ответные действия на риски.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Какие возможные аудиторские процедуры / подходы могут рассматриваться для совершения ответных действий на риски, указанные выше?</li> <li>• Подумайте, будет ли элемент непредсказуемости учтен в характере, сроках и объеме аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.</li> </ul>

Ключевые области для рассмотрения	Цель: Провести открытое обсуждение
Цель: Определить направление	
Планирование аудита	<p><b>Специфические области для рассмотрения:</b></p> <p>Убедитесь, что специфические требования всех МСА, относящихся к аудиту, должным образом учтены в плане аудита. МСА, включающие определенные процедуры, которые должны быть выполнены, включают:</p> <p>МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»</p> <p>МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»</p> <p>МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»</p> <p>МСА 550 «Связанные стороны»</p> <p>МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»</p> <p>МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении». Аудиторы организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, (и других организаций, по отношению к которым х аудитор обязан в случаях, предусмотренных законом или нормативным актом или решил подготовить заключение в соответствии с МСА 701) обязаны определить вопросы, которые, требуют значительного внимания со стороны аудитора для включения в аудиторское заключение в качестве ключевых вопросов аудита. Когда применяется МСА 701, необходимость определения таких вопросов может обсуждаться на совещании по планированию аудита.</p> <p>Обеспечение руководства аудиторской группой:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определите уровни существенности.</li> <li>• Распределите роли и обязанности.</li> <li>• Представьте краткий обзор разделов аудита, которые будет выполнять каждый сотрудник. Рассмотрите требуемый подход, специальные соображения, сроки выполнения, требуемую документацию, степень надзора, с кем нужно связаться, когда возникают вопросы, обзорную проверку аудиторской документации, и любые другие ожидания.</li> <li>• Подчеркните важность того, что аудитор должен придерживаться профессионального скептицизма на протяжении всего аудита.</li> </ul>

**Примечание:** Если некоторые члены аудиторской группы не могут присутствовать на совещании, руководитель задания должен решить, какие вопросы, поднятые на совещании, необходимо им сообщить.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Подчеркните важность того, чтобы всегда быть начеку в отношении признаков неупорядоченности, но также избегайте поспешных выводов, особенно, при обсуждении результатов с руководством или сотрудниками организации. Укажите возможные обстоятельства (показатели риска), которые в случае обнаружения могут указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

Недобросовестные действия, как правило, обнаруживаются путем выявления закономерностей, исключений и странностей при выполнении операций и в ходе событий. Например, ложная претензия, учтенная в составе расходов, сама по себе не имеет существенного значения для финансовой отчетности, но может указывать на гораздо более серьезную проблему, в частности, отсутствие честности руководства.

### 7.3 Информационное взаимодействие в ходе и по завершении аудита

Каждый член аудиторской группы будет иметь несколько иной взгляд на организацию. Некоторые сведения, собранные конкретным членом группы, могут даже не иметь смысла, если они не соотносятся со сведениями, полученными другими членами группы. В частности, это верно в отношении недобросовестных действий, когда именно выявление незначительных типичных изменений, странностей и расхождений может привести в итоге к обнаружению таких действий.

Простая аналогия - это головоломка. Каждая ее часть в отдельности не позволяет человеку увидеть единую картину; только когда все ее части собраны воедино, можно увидеть общую картину. То же самое относится и к аудиту. Только тогда, когда отдельные знания / выводы каждого аудитора доводятся до сведения всей аудиторской группы, можно понять общую картину. Это наглядно показано на схеме ниже.



Обсуждения в группе не должны ограничиваться только совещанием по планированию. Следует поощрять членов аудиторской группы сообщать и делиться информацией, которую они получают в ходе аудита, по любым актуальным вопросам, особенно когда это влияет на оценку риска и запланированные аудиторские процедуры.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

##### Проводите короткие совещания по подведению итогов на стратегически важных этапах в ходе аудита

Помимо обсуждений по вопросам планирования аудита в начале выполнения задания может быть целесообразно (но не обязательно) для аудиторской группы, какой бы малой она ни была, провести совещание (или организовать конференцию) и обсудить итоги аудита после выполнения следующих фаз аудита.

##### Выполнение процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур

Такие совещания по результатам работы не обязательно должны быть формальными или продолжительными. Они позволяют членам аудиторской группы в устной форме проинформировать о результатах работы, выявленных расхождениях, и вопросах, на которые необходимо обратить внимание. Они также могут сообщить о любых вопросах (даже незначительных), которые показались им странными или не имеющими смысла. Зачастую это незначительные вопросы, которые в совокупности с информацией, полученной другими членами группы, указывают на возможный фактор риска (такой как недобросовестные действия), который может потребовать от аудиторской группы выполнения дальнейшей работы. Даже если аудиторская группа состоит только из двух человек, проведение таких совещаний может дать значительные результаты.

##### Окончание аудита

По окончании предыдущего аудита аудиторская группа всегда стремится перейти к выполнению следующего задания. В результате большинство данных, которые могут быть полезны для проведения аудита в следующем периоде, могут быть утеряны. Короткое совещание или конференция по телефону после проведения каждого аудита может проводиться с целью получения обратной связи от аудиторской группы и определения того, что можно улучшить. Это может включать выявление:

- Областей аудита, которые могут потребовать дополнительного или меньшего внимания в будущем;
- Любых других неожиданных результатов, необычных операций или случаев финансового давления на персонал, которые могут быть показателем недобросовестных действий или стимулом для совершения таковых;
- Любых запланированных изменений, которые повлияют на аудиторские задания будущих периодов, в частности, изменения в структуре ключевого персонала, новое финансирование, приобретение, внедрение новых видов продукции или услуг, новой системы бухгалтерского учета или прочих изменений в системе внутреннего контроля;
- Области, в которых сама организация может оказать дополнительную помощь, например, провести анализ определенных областей финансовой отчетности; а также
- При наличии значительных факторов риска на совещании по подведению итогов аудита также может быть рассмотрен вопрос о том, намерена ли аудиторская организация продолжать отношения с клиентом в последующем периоде. Если о своем отказе от продолжения сотрудничества аудиторская организация заявит сразу после окончания аудита, причины отказа будут понятны всем, и это даст организации больше времени для поиска другого аудитора.

В ходе проведения первого совещания по планированию аудита можно запланировать время и дату проведения подобных совещаний.

## 7.4 Наглядные примеры из практики — Обсуждения в аудиторской группе

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

До проведения совещания можно направить членам аудиторской группы для ознакомления финансовую отчетность за самый ближайший период, список оцененных рисков за предыдущие периоды (или текущий период, если они обновлены) и ответные действия. На совещании подчеркивают необходимость применения профессионального скептицизма и необходимость немедленно сообщать о любых подозрительных ситуациях или о возможных предупреждающих сигналах о недобросовестных действиях.

Документация может быть оформлена в форме стандартной повестки дня или в форме меморандума к аудиторскому файлу.

### Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

Дата проведения совещания: 8 декабря 20X2 г.

Пункт повестки дня	Протокол заседания
1. Существенность и значительные остатки по счетам.	<i>Повысить уровень общей существенности до 10 000 евро с учетом роста рентабельности и выручки, а также уровень существенности для выполнения аудиторских процедур до 7 500 евро.</i>
2. Сроки выполнения, ключевые даты, и доступность персонала клиента.	<i>Подтверждено, что сроки проведения аудита за последний период являются подходящими и наши запросы руководству о содействии в подготовке определенных графиков разумны.</i>
3. Что мы можем вынести из прошлого опыта, такого как проблемы/события, которые вызвали задержки и обусловили наличие областей для избыточного / недостаточного аудита?	<i>В прошлом году внутренний контроль над проведением инвентаризации был недостаточно эффективным, что привело к необходимости проведения дополнительной работы. Клиент указал, что этот вопрос будет решен до конца этого периода.</i>
4. Есть ли какие-либо новые проблемы, связанные с честностью руководства организации, допущением о непрерывности деятельности, судебными разбирательствами, и т.д.?	<i>Просмотрите газетную статью по поводу Парвин. Это может быть единственным случаем, но мы должны проявлять осторожность.</i>
5. Изменения, произошедшие в этом году в бизнес-операциях и/или финансовых условиях, нормативном регулировании отрасли, применяемой учетной политике, и составе сотрудников.	<i>Объем продаж через сеть Интернет сейчас составляет 12% от общего объема продаж. Имеются планы по значительному росту. Это создаст дополнительную нагрузку на объем денежных средств, средства внутреннего контроля и системы управления. Нынешний экономический спад оказывает дополнительное давление на организацию, поскольку необходимо поддерживать продажи на прежнем уровне, несмотря на падение спроса и продажных цен.</i>
6. Восприимчивость финансовой отчетности к недобросовестным действиям. Какими возможными способами можно было бы совершить недобросовестные действия в организации? Разработайте несколько возможных сценариев, а затем спланируйте процедуры, которые подтвердят или развеют любые подозрения.	<i>Весьма возможны предвзятость руководства и способность обойти систему контроля во избежание возникновения налогового обязательства. Оценки руководства организации, журнальные проводки и операции со связанными сторонами подвержены различного рода манипуляциям. Кроме того, Арьян (старший продавец) живет на широкую ногу. Мы должны ознакомиться с расчетами вознаграждений и выручки от продаж.</i>
7. Значительные риски, требующие особого внимания.	<i>Вероятность неисполнения обязательств по соглашениям с банком. Сурадж утверждает, что собирается обсудить с банком условия, чтобы сделать их более гибкими.</i>
8. Надлежащие действия аудитора в ответ на выявленные риски.	<i>Детальный план аудита был довольно подробно рассмотрен с ответственным персоналом, и был определен ряд факторов, способствующих эффективности проведения аудита.</i>
9. Раскрытие финансовой отчетности.	<i>Мы провели обзорную проверку раскрытия информации, представленной в ФО, и рассмотрели необходимость в дополнительном раскрытии или в пересмотре раскрытия. Мы также рассмотрели вопрос, может ли информация быть раскрыта таким образом, что она внесет путаницу в ее правильное понимание. Таких случаев раскрытия информации выявлено не было.</i>
10. Рассмотрение необходимости в специализированных навыках или консультантах, тестировании средств внутреннего контроля по сравнению с аудиторскими процедурами по существу, необходимость внедрения элемента непредсказуемости в некоторые аудиторские тесты, и объем работ, который мог бы быть выполнен клиентом.	<i>Специалист по ИТ должен ознакомиться с продажами через сеть Интернет и общими средствами контроля в ИТ-сфере. Посещение запланировано на декабрь этого периода.</i>
11. Определение функций членов аудиторской группы, сроки выполнения и проверку файла документации.	<i>В общий и детальный планы аудита были внесены изменения.</i>
<b>Подготовлено: JF</b>	<b>Дата: 8 декабря 20X2 г.</b>
<b>Утверждено: LF</b>	<b>Дата: 5 января 20X3 г.</b>

**Меморандум к аудиторскому файлу : «Kumar & Co».**

8 декабря 20X2 года аудиторская группа (руководитель задания и старший персонал) встретила, чтобы спланировать порядок выполнения аудиторского задания Kumar & Co.

Мы обсудили следующие вопросы:

- Уровень общей существенности был снижен до 2 500 евро по причине снижения рентабельности и объема продаж. Существенность для выполнения аудиторских процедур была установлена на отметке 1 800 евро.
- В последнее время внимание Раджа было сосредоточено на решении личных проблем в семье. В связи с чем деятельность бухгалтера находится под недостаточным контролем. В итоге это дает Руби шанс держать под собственным контролем числовые показатели, отражаемые в отчетности. Любые непреднамеренные или преднамеренные ошибки Руби могут остаться незамеченными. Это следует рассматривать как значительный риск недобросовестных действий при проведении аудита.
- Возможны предвзятость руководства организации и способность обойти систему контроля, чтобы избежать возникновения налогового обязательства или неисполнение обязательств по соглашениям с банком. Оценки, выполненные руководством, были традиционно консервативными. Членам аудиторской группы напомнили, что нужно быть готовым ко всему, что кажется необычным.
- Мы будем уделять пристальное внимание операциям и определению стоимости на продукцию со связанной стороной, Dephta.

**План аудита:**

- Подтверждено, что сроки выполнения аудита прошедшего отчетного периода являются подходящими и мы будем вновь просить руководство организации содействовать нам в подготовке определенных графиков. Однако, поскольку от Kumar & Co. было затруднительно получить запрошенные нами графики вовремя в последний период, мы потратим немного времени в текущем периоде на работу с Руби заранее и предоставим ей примеры графиков, чтобы обеспечить ее понимание того, что нам необходимо и что требуется от нее в установленные сроки.
- План аудита был рассмотрен достаточно подробно. Процедуры в некоторых областях были расширены на основе оцененного риска, в то время, как ряд других процедур был исключен для тех областей, где оцениваемый уровень риска был низким.
- Мы решили, что будет более эффективно выполнять процедуры по существу, чем проводить тестирование средств контроля, поскольку нет таких предпосылок, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

**Подготовлено:** JF                      **Дата:** 8 декабря 20X2 г.

**Утверждено:** LF                      **Дата:** 5 января 20X3 г.

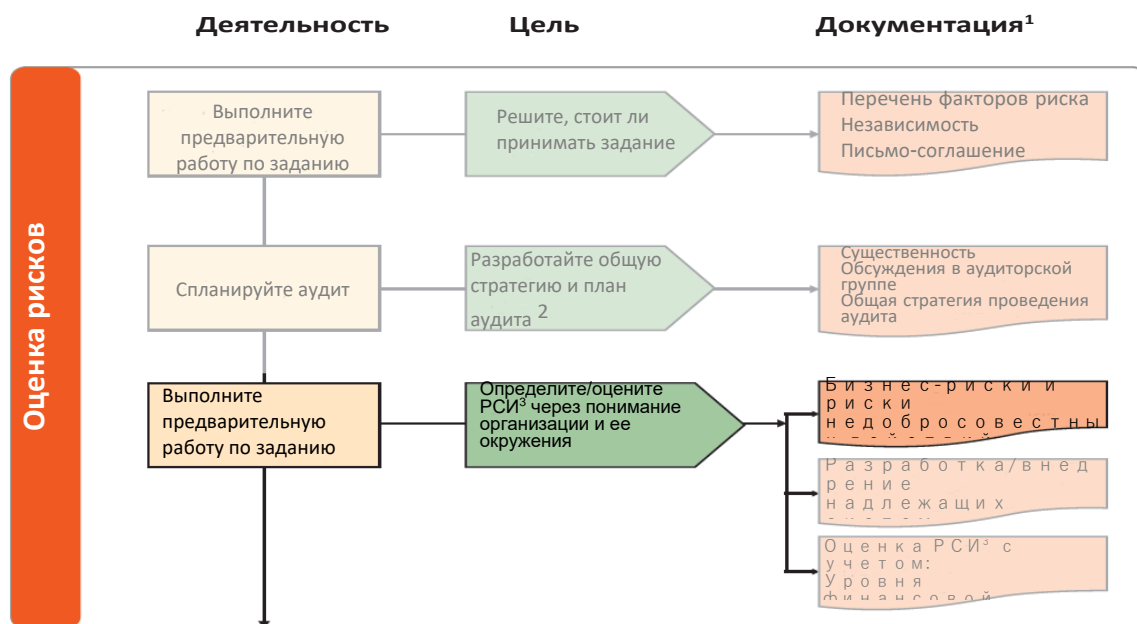


# 8

## НЕОТЪЕМЛЕМЫЕ РИСКИ — ВЫЯВЛЕНИЕ

Содержание главы	Соответствующие
Порядок выявления рисков существенных искажений в финансовой отчетности.	240, 315 (Пересмотренный)

Схема 8.0-1



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Параграф №	Цель/цели МСА
240.10	Цель аудитора состоит в том, чтобы: (а) Выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий; (б) Получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий путем разработки и проведения соответствующих процедур; и (с) Надлежащим образом реагировать на недобросовестные действия или на подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.
315.3	Цель аудитора состоит в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок, посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, таким образом обеспечивая основу для разработки и осуществления аудиторских процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения.

Параграф №	Цель/цели МСА
200.13	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Риск существенного искажения - риск, заключающийся в том, что существенное искажение было допущено в финансовой отчетности до начала проведения аудита. Риск включает два компонента, которые на уровне предпосылок составления финансовой отчетности описываются следующим образом: (i) Неотъемлемый риск - установленная еще до рассмотрения каких-либо соответствующих средств контроля подверженность предпосылки в отношении представления и раскрытия сведений об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями. (ii) Риск средств контроля – риск, заключающийся в том, что искажение, которое может содержаться в предпосылке в отношении остатков по счетам, видов операций или раскрытия информации и может оказаться существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.
240.11	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) Недобросовестные действия - умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ. (б) Факторы риска недобросовестных действий - события или условия, приводящие к возникновению побуждения или давления, направленных на совершение недобросовестных действий, или к возможности их совершения.
240.12	В соответствии с МСА 200 аудитор должен сохранять профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита, осознавая возможность существенного искажения вследствие недобросовестных действий, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление (см. пункты А7–А8)
240.13	За исключением случаев, когда у него есть основания для уверенности в обратном, аудитор может принимать записи и документы за подлинные. Если обстоятельства, выявленные в ходе аудита, заставляют аудитора думать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что условия того или иного документа были изменены и это изменение не было раскрыто аудитору, аудитор должен провести дополнительные исследования (см. пункт А9).
240.15	МСА 315 (пересмотренный) требует проведения обсуждения между членами аудиторской группы, а также определения руководителем задания круга вопросов, которые необходимо довести до сведения тех членов аудиторской группы, которые не участвовали в обсуждении. В ходе этого обсуждения особое внимание должно быть уделено тому, каким образом и в какой части финансовая отчетность организации может быть подвержена существенному искажению вследствие недобросовестных действий, а также тому, как могут производиться недобросовестные действия. Во время обсуждения должно игнорироваться возможное представление членов аудиторской группы о руководстве и лиц, отвечающих за корпоративное управление, как о честных и добросовестных людях (см. пункты А10 - А11).

Параграф №	Цель/цели МСА
240.17	<p>Аудитор должен запросить информацию у руководства организации по следующим вопросам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Оценка руководством риска того, что финансовая отчетность может оказаться существенно искаженной вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту таких оценок (см. пункты A12–A13)</li> <li>(b) Процедуры руководства по выявлению рисков недобросовестных действий в организации и реагированию на эти риски, включая все конкретные риски недобросовестных действий, которые выявило руководство или о которых ему стало известно, либо виды операций, остатков по счетам или раскрытия информации, в отношении которых вероятно существование риска недобросовестных действий (см. пункт A14)</li> <li>(c) Информирование руководством, если такое информирование имело место, лиц, отвечающих за корпоративное управление, о процедурах, выполняемых руководством с целью выявления рисков недобросовестных действий в организации, и реагирование на эти риски; и</li> <li>(d) Информирование руководством, если такое информирование имело место, работников организации о взглядах руководства на деловую практику и этическое поведение.</li> </ul>
240.18	Аудитор должен запросить информацию у руководства и, в случае необходимости, у иных лиц внутри организации, чтобы определить, известно ли им о каких бы то ни было случаях реальных недобросовестных действий, а также подозрений или обвинений в недобросовестных действиях в организации (см. пункты A15 - A17).
240.22	Аудитор должен оценить, не могут ли необычные или неожиданные соотношения, выявленные при выполнении аналитических процедур, в том числе связанных со счетами учета выручки, указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий.
240.23	Аудитор должен проанализировать прочую полученную им информацию на предмет того, указывает ли она на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункт A22).
240.24	Аудитор должен оценить информацию, полученную в результате применения прочих процедур оценки рисков и связанных с ними действий, на предмет того, не указывает ли она на наличие одного или более факторов риска недобросовестных действий. Хотя факторы риска недобросовестных действий не обязательно указывают на наличие недобросовестных действий, они во многих случаях присутствуют в обстоятельствах, когда такие действия имеют место, и поэтому могут указывать на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты A23 - A27).
240.44	<p>Аудитор должен включить в аудиторскую документацию &lt;12&gt; следующие аспекты понимания аудитором аудируемой организации и ее окружения и оценки рисков существенного искажения, как это требуется стандартом МСА 315 (пересмотренным):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Значимые решения, выработанные в ходе обсуждения между членами аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий; и</li> <li>(b) Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.</li> </ul>
315.11	<p>Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Соответствующие отраслевые и регуляторные факторы и прочие внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности (см. пункты A25–A30)</li> <li>(b) Характер организации, включая: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) ее операционную деятельность;</li> <li>(ii) ее структуру собственности и корпоративного управления;</li> <li>(iii) виды инвестиций, которые организация осуществляет и планирует осуществлять, включая инвестиции в организации специального назначения; и</li> <li>(iv) структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности (см. пункты A31–A35)</li> </ul> </li> <li>(c) Выбор и применение организацией учетной политики, включая обоснование вносимых в нее изменений. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли (см. пункт A36)</li> <li>(d) Цели и стратегии организации, а также сопутствующие им бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения (см. пункты A37 - A43)</li> <li>(e) Оценка и анализ финансовых результатов деятельности организации (см. пункты A44 - A49)</li> </ul>

## 8.1 Обзор

Выявление рисков является основой аудита. Оно основано на аудиторских процедурах и является их неотъемлемой частью для понимания аудитором организации и ее окружения. Без четкого понимания

организации, аудитор может упустить определенные факторы риска. Например, если объем продаж клиента увеличивается, аудитору важно знать, что продажи в отрасли в целом резко снижаются.

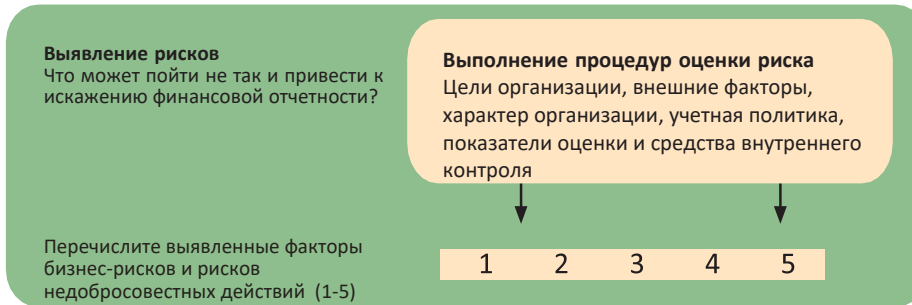
Целью этапа оценки риска является выявление источников риска с последующей оценкой того, могут ли они привести к существенным искажениям в финансовой отчетности. Это предоставляет аудитору информацию, необходимую для ориентирования стратегии аудита на те области, где риск существенных искажений наиболее высок, без необходимости уделять внимание областям с меньшим уровнем риска.

Оценка риска состоит из двух отдельных частей:

- Выявления риска (вопрос: «что может пойти не так»); а также
- Собственно оценки риска (определение значимости каждого риска). Оценка рисков подробно рассматривается в Главе 9 Тома 2.

Процедура выявления риска наглядно показана на схеме ниже.

Схема 8.1-1



#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

##### На первом этапе выявите риски

Вы не можете оценить риск, который не был изначально выявлен. Старайтесь исключить предположение о том, что соответствующие риски отсутствуют или что риски существенного искажения будут идентичны рискам, выявленным в предыдущем периоде, только потому, что проверяемая организация является малой. Поскольку в текущем периоде могут существовать новые риски, а характер/значение некоторых ранее выявленных рисков может измениться.

##### После выполнения первого задания уделите внимание тем изменениям, которые произошли с момента окончания предыдущего периода.

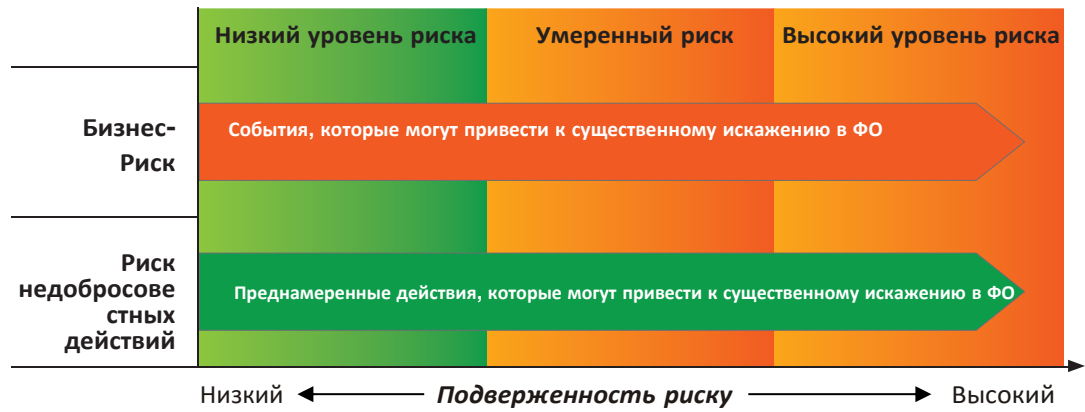
После выполнения первого задания уделите внимание тому, какие изменения произошли применительно к каждому из шести источников риска (см. Схему 8.7-1), а не на том, чтобы начинать все сначала. Это позволит сэкономить время и сосредоточить внимание на характере и последствиях новых рисков, которые могут выявляться в текущем периоде, а также на пересмотре ранее выявленных рисков.

## 8.2 Типы риска

Существует две основные классификации риска:

- Бизнес-риск; и
- Риск недобросовестных действий.

Разница между бизнес-риском и риском недобросовестных действий заключается в том, что риск недобросовестных действий является результатом преднамеренных действий человека. Это наглядно показано на приведенной ниже схеме.



ФО = финансовая отчетность

**Примечание:** Во многих случаях риск может быть как бизнес-риском, так и риском, связанным с недобросовестными действиями. Например, внедрение новой системы бухгалтерского учета создает неопределенность (ошибки могут быть допущены по мере того, как персонал осваивает новую систему учета) и будет классифицироваться как бизнес-риск. Однако его также можно классифицировать как риск недобросовестных действий, поскольку кто-то может воспользоваться неопределенностью для незаконного присвоения активов или манипулирования финансовой отчетностью.

### Бизнес-риск

Термин «бизнес-риск» охватывает не только риски существенных искажений в финансовой отчетности. Бизнес-риски – это риски, возникающие в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию. Это может также включать постановку несоответствующих целей и определение ненадлежащих стратегий.

Бизнес-риск включает в себя события, которые могут возникать вследствие изменений или сложности. Неспособность признать необходимость изменений также может привести к возникновению бизнес-риска. Изменения могут возникать по следующим причинам:

- Разработки новой продукции, которая может оказаться неудачной;
- Несоответствия рынка даже при условии, что новая продукция активно внедряется; или же
- Недостатков продукции, которые могут привести к возникновению определенных обязательств и нанести ущерб репутации организации.

### Риск недобросовестных действий

Риск недобросовестных действий связан с событиями или условиями, которые указывают на побуждение или давление для совершения заведомо недобросовестных действий или предоставляют возможность совершения недобросовестных действий.

Понимание аудитором факторов бизнес-риска и риска недобросовестных действий повышает вероятность выявления рисков существенного искажения. Тем не менее, аудитор не несет ответственности за выявление или оценку всех возможных бизнес-рисков.

## 8.3 Источники информации об организации

Первым этапом в процессе оценки риска является сбор (или пересмотр) как можно большего количества соответствующих сведений и информации об организации. Эти сведения определяют важные критерии для выявления и оценки возможных факторов риска.

Информация об организации и ее окружении может быть получена как из внутренних, так и из внешних источников. Во многих случаях аудитор начинает сбор информации из внутренних источников информации. Затем эту информацию можно проверить на соответствие информации, полученной из таких внешних источников, как данные торговых ассоциаций и данные об общей экономической ситуации, которые зачастую имеются в открытом доступе в сети Интернет. В приведенной ниже схеме отражены некоторые из потенциальных источников информации.



**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Основным источником информации, который зачастую упускается из виду, является рабочая документация аудитора за предыдущие периоды. Подшивки такой документации зачастую содержат ценную информацию по таким вопросам, как:

- Соображения или вопросы, которые необходимо учитывать при планировании аудита на текущий период;
- Оценка и источник возможных исправлений и неисправленных ошибок;
- Области, в которых периодически возникают разногласия, такие как допущения, используемые для оценочных значений;
- Области, которые кажутся подверженными ошибкам; а также
- Вопросы, поднятые в ходе общения аудитора с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Информация, полученная в результате процедур оценки рисков, проведенных до принятия решения о принятии задания или продолжения отношений с клиентом, может быть использована в качестве понимания аудиторской группы организации.

**8.4 Процедуры оценки рисков**

На основе полученной информации об организации аудитор может разработать процедуры оценки рисков, рассмотренные в Главе 8 Тома 1. Эти процедуры оценки риска будут разработаны для получения и документирования понимания аудитором организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля.

Объем понимания организации, необходимый аудитору для выявления рисков, содержится в шести ключевых областях, а именно:

Схема 8.4-1

A. Внешние факторы	Характер отрасли Нормативно-правовая среда Концепция финансовой отчетности
B. Характер организации	Операционная деятельность и ключевой персонал Структура собственности и управление Инвестиции, структура и финансирование
C. Учетная политика	Выбор и применение Причина изменений Адекватность организации
D. Цели и стратегии организации	Бизнес-планы и стратегии Финансовые последствия и принимаемые риски
E. Оценка / обзорная проверка финансовых результатов	Что оценивается Кто проводит проверку финансовых результатов
F. Система внутреннего контроля, значимая для аудита	Процессы и соответствующие средства контроля, позволяющие снизить риски на уровне организации и на уровне операций

Достаточность информации, полученной для понимания организации (глубина понимания), необходимая аудитору, является предметом профессионального суждения. При этом аудитор обладает пониманием организации в меньшей степени, чем ее руководство при осуществлении управления организацией. Последний раздел («F» в приведенной выше схеме), который касается системы внутреннего контроля, значимой для аудита, обсуждается в Главе 5 Тома 1 и Главах 4, 11 и 12 Тома 2.

Получение понимания характера организации и ее окружения, в том числе системы внутреннего контроля, имеет ряд преимуществ, как указано в таблице ниже.

Таблица 8.4-2

Обеспечивает важные критерии	
<b>Преимущества, полученные от понимания организации</b>	<p><b>Выявление рисков и разработка ответных действий на них</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Вынесение суждений относительно оценки рисков.</li> <li>Разработка соответствующих ответных действий на выявленные риски существенного искажения в финансовой отчетности.</li> <li>Установление уровня существенности (см. Главу 6, Том 2).</li> <li>Разработка планов, необходимых для выполнения аналитических процедур.</li> <li>Разработка / выполнение дальнейших аудиторских процедур для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.</li> <li>Оценка достаточности / уместности полученных аудиторских доказательств (например, правильности использованных предположений и устных и письменных заявлений руководства).</li> </ul> <p><b>Обзорная проверка финансовой отчетности</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Оценка выбора и применения учетной политики руководством.</li> <li>Рассмотрение достаточности и достоверности (в соответствующих случаях) раскрытия информации, представленной в финансовой отчетности.</li> <li>Определение областей аудита для особого рассмотрения (например, операции со связанными сторонами, необычные или сложные договорные обязательства, непрерывность деятельности или необычные операции).</li> </ul>

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Получение понимания аудитором организации не является дискретной фазой, которую можно выполнить на раннем этапе проведения аудита, а затем отложить в сторону. Важно постоянно узнавать информацию об организации в ходе проведения аудита и сохранять бдительность в отношении факторов риска, ранее не выявленных или в отношении которых необходимо обновить первоначальный уровень оценки риска.

Ошибки и недобросовестные действия в финансовой отчетности возникают из-за факторов риска, которые берут свое начало в одной или нескольких из шести обязательных областей понимания организации (см. Схему 8.5-1).

Примером может служить введение нового сложного налога, взимаемого с организации. Это будет внешний фактор риска. Риск искажения в финансовой отчетности может быть обусловлен неверным толкованием нового закона, что приведет к неправильному расчету подлежащего уплате налога и причитающейся к уплате суммы. Обратите внимание, что источником (или причиной) риска является новый налог, который влияет на организацию, а не ошибка в расчете, которая является влиянием фактора риска. В результате введения нового налога возрастает риск ошибки в расчетах.

На следующей схеме показаны шесть обязательных областей понимания в качестве потенциальных источников риска.

Обратите внимание, что источники риска, как правило, не связаны с какой-то определенной областью финансовой отчетности. Например, экономический спад может привести к искажению во многих областях финансовой отчетности, таких как товарные запасы, дебиторская задолженность, продажи и т. д. Поэтому сначала выявите источник риска, а затем определите, где в финансовой отчетности могут возникнуть искажения.

Схема 8.5-1



Understand the Entity to Identify the Sources of Risk – Понимание организации с целью выявления источников риска

\* РСИ = риски существенного искажения

Ниже приводятся примеры источников риска (но не их влияния на специфические области финансовой отчетности).

Таблица 8.5-2

Источники бизнес-риска и риска недобросовестных действий	
<b>Цели и стратегии организации</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Неподходящие, нереалистичные или чрезмерно агрессивные цели и стратегии.</li> <li>• Разработка новой продукции или услуг, или переход на новые направления деятельности.</li> <li>• Внедрение новых направлений бизнеса / заключение сделок, в которых у организации мало опыта.</li> <li>• Несоответствие между ИТ-стратегией и бизнес-стратегиями организации.</li> <li>• Ответные действия на быстрые темпы роста или падение продаж, которые могут оказывать давление на системы внутреннего контроля и навыки персонала.</li> <li>• Применение сложных механизмов финансирования.</li> <li>• Корпоративные реструктуризации.</li> <li>• Значительные операции со связанными сторонами.</li> </ul>



Источники бизнес-риска и риска недобросовестных действий	
<b>Внешние факторы</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Состояние экономики и изменения в государственном регулировании.</li> <li>• Снижение спроса на продукцию или услуги организации.</li> <li>• Высокая степень сложного регулирования.</li> <li>• Отраслевые изменения.</li> <li>• Невозможность получить необходимые ресурсы (материалы или квалифицированный персонал).</li> <li>• Намеренный саботаж в отношении продукции или услуг организации.</li> <li>• Ограничения в доступности привлечения капитала и кредита.</li> </ul>
<b>Характер организации</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Плохая корпоративная культура и управление.</li> <li>• Некомпетентный персонал на ключевых должностях.</li> <li>• Изменения в составе ключевого персонала, в том числе уход ключевых руководителей.</li> <li>• Сложность с точки зрения операционной деятельности, организационной структуры или продукции.</li> <li>• Недостатки в продукции или услугах, которые могут привести к возникновению долговых обязательств и риску подрыва репутации.</li> <li>• Неспособность осознать необходимость изменения (требуются определенные навыки или технологии).</li> <li>• Недостатки в системе внутреннего контроля, особенно не устраненные руководством.</li> <li>• Плохие отношения со спонсорами, привлекаемыми извне, такими как банки.</li> <li>• Постоянная обеспокоенность и проблемы с ликвидностью, включая потерю значимых клиентов.</li> <li>• Внедрение новых систем, связанных с финансовой отчетностью.</li> </ul>
<b>Индикаторы оценки результатов деятельности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Руководство не использует оценку результатов деятельности для целей оценки того, соответствуют ли результаты деятельности целям, установленным руководством организации.</li> <li>• Манипулирование данными отчетности для достижения целевых показателей.</li> <li>• Меры, не используемые для улучшения операционной деятельности или принятия корректирующих мероприятий.</li> </ul>
<b>Принципы учетной политики</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Непоследовательное применение учетной политики.</li> <li>• Ненадлежащее применение учетной политики.</li> </ul>
<b>Система внутреннего контроля</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Недостаточный уровень контроля над повседневной операционной деятельностью.</li> <li>• Недостаточный всеобъемлющий контроль или отсутствие такового над деятельностью, в том числе над кадровым потенциалом, совершением недобросовестных действий и подготовкой данных отчетности, в частности, оценок и финансовых отчетов.</li> <li>• Недостаточный или отсутствие всеобъемлющего контроля над такими операциями, как доходы, закупки, расходы и начисление заработной платы.</li> <li>• Недостаточная защита активов.</li> </ul>

## 8.6 Риск недобросовестных действий

Термин «недобросовестные действия» относится к умышленным действиям одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенным при помощи обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ.

Недобросовестные действия с участием одного или нескольких членов руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, называется «недобросовестными действиями руководства».

Недобросовестные действия, в которых участвуют только сотрудники организации, называется «недобросовестными действиями сотрудников». В любом случае может иметь место сговор внутри организации или с третьими лицами за пределами организации.

На схеме ниже приведены виды и характеристики недобросовестных действий.

		Манипуляции данными финансовой отчетности (кгда в отчетности завышен или занижен уровень прибыли по сравнению с фактическими результатами)		Незаконное присвоение активов (перевод активов в личное пользование)	
Кто?		Собственники и Руководство	Сотрудники	Собственники и Руководство	Сотрудники
Почему?		Личная выгода (экономия налогов, продажа бизнеса по завышенной цене или выплата вознаграждения) Обосновать намерение (оставаться в бизнесе, сохранять рабочие места, поддерживать финансирование, служить интересам общества)	Личная выгода (получить вознаграждение за результат, скрыть убытки или скрыть факт присвоения активов)	Личная выгода или содействие тому, кто нуждается в активах	Личная выгода или содействие тому, кто нуждается в активах
Как?		Обход средств внутреннего контроля, неправильные/неверные операции, сговор, манипулирование учетными политиками, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Неверно или неправильно зарегистрированные операции, сговор, манипуляции в учетной политике, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Обход систем внутреннего контроля, хищение товарных запасов/активов, сговор, использование слабых мест в системе внутреннего контроля	Хищение товарных запасов или активов, сговор, использование слабых мест в системе внутреннего контроля
Сколько?		Зачастую в больших размерах по причине положения руководства в организации и объема имеющихся у руководства знаний систем внутреннего контроля	Зачастую в маленьких размерах, но могут со временем накапливаться в большом объеме, если не выявлены своевременно	Зачастую основывается на конкретной потребности. Даже если начинаются с малого, скорее всего, со временем только увеличатся, если не будут выявлены своевременно	Зачастую основывается на конкретной потребности. Могут быть незначительными, но со временем только увеличатся, если не будут выявлены своевременно

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Для каждого выявленного фактора риска определите, является ли этот риск бизнес-риском или риском недобросовестных действий, или же и тем и другим. Большинство источников риска могут привести к бизнес-рискам и рискам недобросовестных действий. Например, смена сотрудников, ответственных за составление финансовой отчетности, может привести к ошибкам (бизнес-риск), но может также предоставить возможность кому-то совершить недобросовестные действия.

**8.7 Типы и характеристики недобросовестных действий**

Несмотря на то, что совершение недобросовестных действий может происходить на любом уровне организации, оно имеет тенденцию быть более серьезным (и связано с большими денежными суммами), когда в совершение таких действий вовлечено высшее руководство.

К числу основных условий, создающих условия для совершения недобросовестных действий, относятся:

- Неэффективное корпоративное управление;
- Недостаток лидерства со стороны руководства и плохой «тон, заданный высшим руководством»;
- Высокая степень побуждения для искажения финансовых результатов деятельности ;
- Налоги или другие расходы, которые считаются очень завышенными или обременительными;
- Сложность правил, положений и политик организации;
- Нереалистичные ожидания от банкиров, инвесторов или других заинтересованных сторон;
- Понижение и неожиданные смещения в сторону понижения показателей рентабельности;
- Нереалистичные бюджетные цели для сотрудников; а также
- Несоответствующая система внутреннего контроля, особенно при наличии изменений в структуре организации.

Исходя из вышеизложенного, можно определить, что наиболее эффективным средством внутреннего контроля предотвращения недобросовестных действий будет заключаться в сильной приверженности лиц, отвечающих за корпоративное управление и лиц, занимающих высшие руководящие должности, поступать правильно и честно. Об этом свидетельствуют четко сформулированные ценности организации и приверженность этическим требованиям, которые формируются в ходе ежедневной деятельности. Это утверждение верно для организаций любого размера.

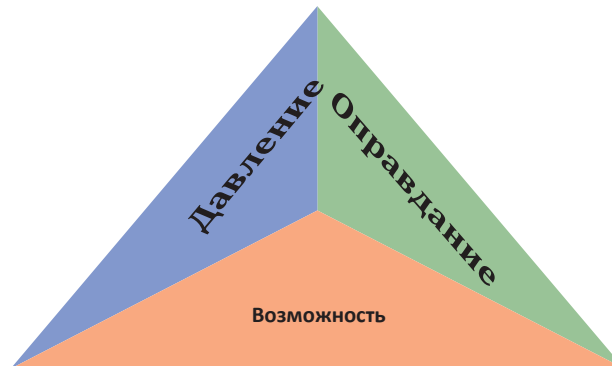
**8.8 Треугольник недобросовестных действий**

При проведении процедур оценки риска члены аудиторской группы должны учитывать наличие трех условий, которые зачастую позволяют установить факт совершения недобросовестных действий. Специалисты по судебно-бухгалтерской экспертизе зачастую называют эти три условия «треугольником недобросовестных действий» (см. ниже), потому что, когда присутствуют все три условия, повышается вероятность совершения недобросовестных действий.

Условия следующие:

- **Давление**  
Зачастую оно возникает по причине наличия насущных потребностей (таких как наличие значительных личных долгов или удовлетворение ожиданий аналитика или банка в отношении прибыли), которые затруднительно разделить с другими.
- **Возможность**  
Плохая корпоративная культура и отсутствие надлежащих процедур внутреннего контроля зачастую могут создавать уверенность в том, что совершение недобросовестных действий может остаться незамеченным.
- **Оправдание**
  - Оправдание - это уверенность в том, что недобросовестные действия на самом деле не совершались. Например, лицо, причастное к совершению таких действий, обосновывает свой поступок, утверждая, что «это не имеет большого значения» или «я беру только то, что заслуживаю».

Схема 8.8-1



К примеру, руководителю-собственнику организации в сфере строительства может быть предложена работа по строительству пристройки в доме друга, при условии, что такая сделка предполагает исключительно наличный расчет без необходимости получения подтверждающих документов и соответствующих разрешений. Рассмотрим три условия:

- **«Давление»** на руководителя-собственника может заключаться в снижении налогов, которые в противном случае подлежали бы уплате.
- **«Возможность»** заключается в том, что руководитель-собственник может обойти систему внутреннего контроля в отношении признания выручки, а не отражать выручку от продажи.
- **«Оправдание»** может заключаться в том, что руководитель-собственник уже платит очень большие налоги.

**Примечание:** если какое-либо одно из трех условий отсутствует, продажа за наличный расчет вряд ли состоится. Рассмотрим три источника риска недобросовестных действий, изложенные ниже.

Таблица 8.8-2

Источники риска недобросовестных действий	
<b>Мотивирующие факторы и давление</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Финансовой стабильности или прибыльности предприятия угрожают внешние общие экономические, отраслевые факторы или внутренние факторы, оказывающие влияние на операционную деятельность предприятия.</li> <li>• На руководство оказывается повышенное давление с целью удовлетворения требований или ожиданий третьих лиц или лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, целевые показатели прибыли предприятия или соблюдение обременительных законов природоохранительного законодательства).</li> <li>• Наличие личных финансовых обязательств может оказать давление на руководство аудируемого лица или его рядовых сотрудников, имеющих доступ к денежным средствам и другим активам, подверженным хищениям с целью неправомерного присвоения таких активов.</li> <li>• Плохие отношения между администрацией аудируемого лица и его сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам и другим активам. Например: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Фактически происходящие или планируемые сокращения штатов;</li> <li>– Недавно внесенные или планируемые изменения в порядке оплаты труда, планах выплаты премий, компенсаций; и</li> <li>– Повышение по службе, выплата компенсаций и другие формы поощрения, не отвечающие ожиданиям сотрудников.</li> </ul> </li> <li>• Личное финансовое положение руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, финансовые интересы, компенсация, гарантии и т. д.), может быть поставлено под угрозу в случае недостижения целевых финансовых показателей предприятия.</li> </ul>

Источники риска недобросовестных действий	
<b>Отношение и оправдание</b>	<p><b>Признаки оправдания</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Руководство заинтересовано в использовании ненадлежащих способов, чтобы: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Минимизировать прибыль, отраженную в финансовой отчетности по налоговым соображениям; а также</li> <li>– Увеличить объем заявленной прибыли, чтобы избежать нарушения условий кредитования, установленных банком, увеличить продажную цену предприятия или чтобы достичь целей, определенных третьими лицами.</li> </ul> </li> <li>• Поведение сотрудника, указывающее на неудовольствие или неудовлетворенность организацией.</li> <li>• Среди высшего руководства преобладает низкий моральный дух.</li> <li>• Руководство терпимо относится к хищениям среди некоторых сотрудников. К примеру, если сотрудник уличен в хищении, в отношении него не принимаются никакие дисциплинарные меры.</li> <li>• Руководство не обеспечивает внедрение системы ценностей или этических норм для предприятия.</li> <li>• Руководство не уделяет достаточного внимания вопросам текущего контроля или снижения рисков, связанных с незаконным присвоением активов.</li> </ul> <p><b>Признаки отношения к работе</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Известны случаи нарушения руководством законов и нормативных актов или случаи выдвижения обвинений против руководства в совершении недобросовестных действий.</li> <li>• Руководство демонстрирует изменения в поведении или образе жизни, которые могут свидетельствовать о незаконном присвоении активов.</li> <li>• Высшее руководство подает плохой пример с точки зрения этики (например, показатели расходов искусственно завышаются, совершаются мелкие кражи и т. д.).</li> <li>• Руководство стремится обойти имеющуюся средства внутреннего контроля.</li> <li>• Руководство не примет надлежащих мер по устранению выявленных недостатков в системе внутреннего контроля.</li> <li>• Руководитель-собственник предприятия не разграничивает операции личного характера и деловые операции.</li> <li>• Имеют место разногласия между акционерами в субъектах с закрытой структурой собственности.</li> <li>• Постоянные попытки руководства предприятия обосновать кайне ограниченный или ненадлежащий учет применением принципов существенности.</li> <li>• Натянутые отношения между руководством предприятия и текущим или предшествующим аудитором.</li> </ul>
<b>Возможности для совершения недобросовестных действий</b>	<p><b>Активы, подверженные незаконному присвоению</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Значительные суммы наличных в кассе или в обработке.</li> <li>• Небольшие по размеру единицы запасов, которые обладают высокой стоимостью или пользуются большим спросом.</li> <li>• Легко конвертируемые активы, такие как облигации на предъявителя, алмазы или компьютерные микросхемы.</li> <li>• Объем основных средств, обладающих рыночной привлекательностью, у которых отсутствуют признаки, идентифицирующие собственника, незначительны.</li> </ul> <p><b>Недостаточные средства внутреннего контроля</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Недостаточный контроль со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, за действиями руководства в отношении выявления и реагирования на риски недобросовестных действий.</li> <li>• Недостаточное разделение обязанностей или недостаточное внимание к проведению проверок.</li> <li>• Недостаточный контроль над расходами высшего руководства.</li> <li>• Недостаточный контроль со стороны руководства за сотрудниками, ответственными за активы.</li> <li>• Низкий уровень отбора соискателей на должности, имеющие доступ к активам.</li> <li>• Недостатки в системе учета активов.</li> <li>• Неэффективная система авторизации и утверждения операций.</li> <li>• Недостаточная физическая безопасность наличности, инвестиций, товарных запасов или основных средств.</li> <li>• Отсутствие полной и своевременной выверки состояния активов.</li> <li>• Отсутствие своевременной и надлежащей документации по проводимым операциям (например, по кредитам на возврат проданных товаров).</li> <li>• Отсутствие обязательных вакансий сотрудников, ответственных за выполнение основных контрольных функций.</li> <li>• Недостаточное понимание руководством информационных технологий, которые могут быть использованы сотрудниками подразделения информационных технологий в целях незаконного присвоения активов.</li> <li>• Недостаточный уровень контроля за доступом к автоматизированному учетным записям, включая контроль за доступом и проверку состояния журнала регистрации событий в компьютеризированных системах.</li> <li>• Недостаточный контроль над участием руководства в подготовке раскрытия информации.</li> </ul> <p><b>Специфические области уязвимости</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценочные значения руководства, признание выручки, использование бухгалтерских записей в журнале, операции со связанными сторонами и т. д.</li> </ul>

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Недобросовестные действия всегда носят преднамеренный характер. Это включает сокрытие информации от аудитора и намеренное искажение фактов. Следовательно, недобросовестные действия обнаруживаются путем поиска закономерностей, странностей и расхождений, зачастую в тех денежных суммах, которые можно считать незначительными.

Недобросовестные действия вряд ли будут выявляться только по результатам выполнения процедур по существу. Например, аудитор вряд ли выявит отсутствующую операцию или определит, что операция недействительна, если у аудитора нет дополнительного «понимания организации», которое можно использовать в качестве основы.

Аудиторы, в зависимости от их роли и занимаемой позиции в аудиторской группе, отвечающей за выполнение задания, могут определить фактор риска недобросовестных действий, связанный с одним или несколькими элементами треугольника. Однако, вероятность того, что аудитор выявит все три условия (возможность, давление, оправдание) одновременно, минимальна. Поэтому для аудиторской группы очень важно постоянно обсуждать результаты своей работы в ходе выполнения задания.

Преимущества обсуждений членами группы, отвечающей за выполнение задания, описаны ниже.

Схема 8.8-3



В случае отсутствия информационного взаимодействия между членами аудиторской группы любому члену вышеупомянутой аудиторской группы было бы затруднительно увидеть общую картину. Тогда как постоянное информационное взаимодействие с членами аудиторской группы позволяет им соединять воедино разрозненные фрагменты информации таким образом, что они могут увидеть общую картину.

## 8.9 Профессиональный скептицизм

Аудитор обязан проявлять профессиональный скептицизм на всем протяжении работы над выполнением задания. Проявление профессионального скептицизма включает в себя сведения, изложенные в таблице ниже.

Таблица 8.9-1

Профессиональный скептицизм подразумевает:	
<b>Признание того факта, что руководство всегда имеет возможность совершить недобросовестные действия</b>	Признание того факта, что руководство всегда имеет возможность обойти систему внутреннего контроля.  Члены аудиторской группы должны отбросить любые убеждения в том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и допорядочными, несмотря на прошлый опыт аудитора, подтверждающий их честность и допорядочность.
<b>Применение критических оценок</b>	Критическую оценку надежности полученных аудиторских доказательств.
<b>Проявление бдительности</b>	Противоречит ли аудиторское доказательство или ставит под сомнение достоверность: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Документов и ответных действий на запросы?</li> <li>• Прочей информации, полученной от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление?</li> </ul>

Профессиональный скептицизм подразумевает:

**Проявление осторожности**

Следует избегать:

- Непринятия во внимание необычных обстоятельств.
- Чрезмерного обобщения при формировании выводов на основе наблюдений аудитора.
- Использования ошибочных допущений при определении характера, сроков выполнения, и объема аудиторских процедур, а также оценки результатов их выполнения.
- Принятия менее чем убедительного аудиторского доказательства, исходя из убеждения в том, что руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление, являются честными и порядочными.
- Принятия заявлений руководства организации вместо получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Применение профессионального скептицизма к аудиту клиента, которого вы знаете и которому доверяете, может быть затруднено. Людям свойственно доверять другим людям, при условии отсутствия информации о том, что человек не заслуживает доверия. Следовательно, руководителям задания и сотрудникам необходимо регулярно напоминать о профессиональном скептицизме.

Некоторые практические предложения по применению этой концепции включают в себя:

- Создание вымышленного персонажа (с указанием его имени) кого-то, кто отрицательно относится к средствам контроля и в недостаточной мере соблюдает этические требования. Когда состоится обсуждение возможных сценариев недобросовестных действий и подверженности финансовой отчетности риску недобросовестных действий, представьте, что этот человек (а не ваш клиент) является клиентом или ответственным руководителем.
- Приглашение кого-то (в идеале кого-то, имеющего опыт в сфере судебной экспертизы), который не знает специфику деятельности организации, принять участие в обсуждениях вопросов планирования сценариев недобросовестных действий.

## 8.9 Порядок определения факторов неотъемлемого риска

Наиболее эффективный способ избежать пропуска соответствующего фактора риска - сделать процедуру выявления риска неотъемлемой частью процесса понимания организации. Чем больше аудитор знает о шести областях понимания организации, тем больше вероятность того, что аудитор сможет определить факторы риска. Понимание характера организации также важно при выявлении и принятии последующих ответных действий на возможные сценарии недобросовестных действий. Помните, что обход руководством системы контроля всегда возможен, за счет чего и скрывается факт совершения недобросовестных действий (особенно от аудитора).

По мере сбора (и пересмотра) информации касательно каждой из необходимых областей понимания организации, будет учитываться наличие соответствующих факторов бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий. Для многих выявленных бизнес-рисков также может учитываться риск недобросовестных действий. По этой причине предлагается, по возможности, риски недобросовестных действий указывать отдельно от бизнес-рисков и производить их оценку в отдельности. Например, если прогноз продаж продукции предприятия был неблагоприятным (внешний источник риска), рассмотрите, что может пойти не так (последствия для) при отражении в финансовой отчетности. Недостаточный объем продаж может привести к избыточным запасам, которые, возможно, придется списать, но это также может привести к риску недобросовестных действий, если у продавца появится мотив завязать объем своих продаж, чтобы достичь порогового значения для получения премии.

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

Бизнес-риски и риски недобросовестных действий (неотъемлемые риски) выявляются до рассмотрения любых средств внутреннего контроля, которые могут снизить такие риски. Средства внутреннего контроля для снижения рисков рассматриваются в Главах 11 и 12 Тома 2. Это также важно для выявления любых значительных рисков, которые могут существовать (см. Главу 10 Тома 2).

Влияние некоторых из выявленных факторов риска будет касаться конкретной области финансовой отчетности, другие факторы риска будут распространяться на и касаться большинства областей финансовой отчетности. Например, если старший бухгалтер некомпетентен, ошибки, скорее всего, не будут ограничиваться одной областью финансовой отчетности. Кроме того, если кто-то воспользовался ситуацией для совершения недобросовестных действий, искажения могут возникнуть в любом количестве активов или пассивов и могут скрываться за счет дополнительных искажений в операциях с доходами и расходами.

Всеобъемлющие риски зачастую происходят по причине недостаточных средств контроля и потенциально влияют на большинство областей финансовой отчетности, раскрытие информации и предпосылки. Всеобъемлющие риски, скорее всего, повлияют на оценку риска на уровне финансовой отчетности. Риски на уровне финансовой отчетности будут устраняться посредством совершения аудитором общих ответных действий на риски (в частности, выполнения большого объема аудиторской работы, назначения более опытных сотрудников и т. д.).

В ходе проведения аудита могут быть выявлены дополнительные факторы риска. Они должны быть добавлены в список выявленных рисков и надлежащим образом оценены до принятия решения относительно влияния на стратегию аудита и

план аудита, в частности, характер и объем проведения необходимых аудиторских процедур. Это позволит гарантировать, чтобы при планировании на следующий период этапы выявления и оценки рисков были завершены.

Ниже описана процедура выявления рисков, включающая в себя 3 шага.

Таблица 8.10-1

Выявление рисков	
<p><b>Шаг 1</b></p> <p><b>Сбор основных сведений об организации</b></p>	<p>Отправной точкой является получение базового понимания или основы для разработки процедур оценки риска, которые необходимо выполнить. Без этого понимания было бы крайне трудно, если не сказать невозможно, выявить, какие ошибки и недобросовестные действия могут иметь место в финансовой отчетности.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Сбор (или пересмотр имеющихся) соответствующих основных сведений об организации, ее целях, культуре, операционной деятельности, составе ключевого персонала, а также внутренней организационной структуре и системе контроля.</li> </ul>
<p><b>Шаг 2</b></p> <p><b>Разработка, выполнение и документирование процедуры оценки рисков</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Процедуры/мероприятия по оценке рисков (см. Главу 8 Тома 1) должны быть выполнены таким образом, чтобы: <ul style="list-style-type: none"> <li>Были выявлены источники рисков существенного искажения,</li> <li>Получить соответствующее понимание организации и</li> <li>Были получены необходимые подтверждающие аудиторские доказательства.</li> </ul> </li> <li>Используя основное понимание организации, полученное на шаге 1 выше, разработайте и выполните процедуры оценки риска и связанные с ними действия.</li> <li>Проведите обсуждения среди членов аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям, вызванным ошибкой или недобросовестными действиями (см. Том 2, Глава 7).</li> <li>Расспросите руководство о том, как они выявляют и управляют факторами риска (в частности, риском недобросовестных действий), и какие факторы риска фактически были выявлены и устранены. Также уточните у руководства, действительно ли произошли ошибки или недобросовестные действия.</li> <li>Задokumentируйте все выявленные факторы риска.</li> </ul>
<p><b>Шаг 3</b></p> <p><b>Соотнесение или сопоставление выявленных рисков со значимыми областями финансовой отчетности</b></p>	<p>Для каждого выявленного фактора риска (причины риска) определите его результирующее влияние (специфические искажения, такие как о причине недобросовестных действий или ошибки), на финансовую отчетность. Обратите внимание, что один фактор риска может привести к нескольким искажениям разного типа, которые могут повлиять более чем на одну область финансовой отчетности. (См. некоторые примеры таких искажений в разделе «Вопросы на которые необходимо обратить внимание» ниже.)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Определите существенные остатки по счетам, виды операций и раскрытие информации в финансовой отчетности.</li> <li>Соотнесите или сопоставьте выявленные риски с определенными областями финансовой отчетности, раскрытиями информации и затронутыми предпосылками. Если выявленный риск является всеобъемлющим, то соотнесите его с финансовой отчетностью в целом. Определение влияния рисков с учетом области финансовой отчетности содействует оценке рисков на уровне предпосылок. Выявление влияния всеобъемлющих рисков содействует оценке рисков на уровне финансовой отчетности.</li> </ul>

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Закономерной тенденцией для аудиторов является использование финансовой отчетности в качестве отправной точки для выявления рисков. Например, показатель запасов может рассмотрен как подверженный риску высокого уровня по причине ошибок, выявленных в предыдущих периодах. Однако это эквивалентно идентификации влияния риска, но не его основной причины.

Важно знать, что запасы сопряжены с высоким риском; однако еще лучше знать причину этого или иного риска. Если причина риска не определена, возможно, что некоторые факторы риска будут полностью пропущены. Учтите следующее:

##### Недостающие остатки или операции

В финансовой отчетности суммируются только результаты бизнес-решений и операций, которые были задокументированы. Если операции не были задокументированы, либо имело место незаконное присвоение активов или не были раскрыты условные обязательства, вполне возможно, что факторы риска, связанные с такими недостающими суммами или раскрытиями информации, не будут выявлены или оценены.

##### Сбор фактических данных, а не процедура выявления рисков

Процесс понимания организации может быть легко сфокусирован на сборе фактических данных, а не на выявление источников риска. Если это имеет место, новые факторы риска, события, операции и риски недобросовестных действий могут быть упущены из виду.

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ (продолжение)****Причина и следствие искажений**

Значение определенных источников риска может быть упущено, если внимание уделяется, прежде всего, влиянию или последствию фактора риска (например, внимание аудитора в первую очередь сосредоточено на ошибках в остатках запасов, а не на причинах их возникновения). Источником риска являются события, которые могут привести к возникновению ошибок. Источником ошибок в остатках запасов может быть нехватка кадров или плохо подготовленный персонал, устаревшая система внутреннего контроля, ненадлежащее применение принципов учетной политики, в частности, признание выручки, отсутствие защиты товарных запасов или выявленные случаи совершения недобросовестных действий со стороны сотрудников и т. д.

**Причина влияния множественных искажений**

Отдельный источник риска может зачастую оказывать влияние на большую часть остатков в финансовой отчетности. Например, спад в экономике может повлиять на оценку запасов, возможность истребования дебиторской задолженности, соблюдение условий банковских соглашений, манипулирование операциями продаж для достижения пороговых значений для начисления премий и, возможно, приведет к проблемам, влияющим на непрерывность деятельности.

**Всеобъемлющие риски**

При сосредоточении внимания на одной области финансовой отчетности в указанный момент времени, некоторые всеобъемлющие риски и риски недобросовестных действий могут быть не определены. Например, введение новой системы бухгалтерского учета может привести к ошибкам в большинстве остатков финансовой отчетности. Кроме того, кто-то может воспользоваться неопределенностью, возникшей по причине внедрения новой системы учета, для совершения недобросовестных действий.

## 8.11 Документирование процесса выявления рисков

Аудитор должен основываться на профессиональном суждении относительно того, как такие сведения должны быть задокументированы. Например, документация, касающаяся процесса выявления рисков, включающего три описанных выше шага, будет включать:

- Информацию об организации;
- Процедуры оценки рисков; и
- Процедуры соотнесения выявленных рисков с возможными ошибками и недобросовестными действиями в финансовой отчетности.

Таблица 8.11-1

Документ	Описание
<b>Информация об организации</b>	Документирование информации, полученной в соответствующей области понимания, такой как цели организации, внешние факторы, характер организации и т.д. Структура документации может варьироваться от очень простой до сложной, в зависимости от размера организации, и может включать: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Подготовленную клиентом информацию (например, бизнес-планы и анализ);</li> <li>• Внешние данные (отраслевые отчеты, результаты информационного взаимодействия с персоналом внутри организации, задокументированные принципы действующей политики и соответствующие процедуры);</li> <li>• Соответствующую корреспонденцию (с юридическими, государственными органами и т. д.), электронные письма, отчеты консультантов, меморандумы; а также</li> <li>• Контрольные списки организации.</li> </ul>
<b>Процедуры оценки рисков</b>	Задокументируйте детали выполненных процедур оценки риска. Это будет включать в себя: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Обсуждения среди членов аудиторской группы относительно подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям, вызванным ошибкой или недобросовестными действиями;</li> <li>• Ключевые составляющие понимания организации, которые включают: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Каждый из аспектов организации и ее окружения, изложенные выше,</li> <li>– Каждый из пяти компонентов системы внутреннего контроля, как указано в Главе 5 Тома 1, и</li> <li>– Источники информации, из которых было получено понимание организации аудитором; а также</li> </ul> </li> <li>• Выявленные и оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок.</li> </ul>
<b>Соотнесение выявленных рисков с возможными ошибками и недобросовестными действиями в финансовой отчетности</b>	Задокументируйте существенные остатки по счетам, виды операций и раскрытие информации в финансовой отчетности, а затем для каждого выявленного источника риска укажите, является ли он: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Всеобъемлющим применительно к финансовой отчетности в целом; или же</li> <li>• Ограничивается специфическими областями финансовой отчетности, раскрытиями информации и предпосылками.</li> </ul>

Предусмотрено несколько способов документирования выявленных рисков. Один из способов документирования выявленных рисков изложен в таблице ниже. В таблице указан источник риска с учетом областей понимания



(внешние факторы, характер организации и т. д.), влияние или возможные последствия риска и затронутые таким влиянием области финансовой отчетности.

Таблица 8.11-2

Источник риска	Влияние риска на финансовую отчетность (ошибки или недобросовестные действия)	Затрагиваемая область финансовой отчетности или всеобъемлющий риск
<b>Цели организации</b>		
<b>Внедрение новой продукции в течение года</b>	Ошибки в распределении затрат и оценке запасов.	Оценка запасов
	Методики/системы расчета себестоимости и ценообразования для новой прордукции могут создать возможности для совершения недобросовестных действий.	Точность инвентаризации запасов
	Необходимые новые источники финансирования создадут затруднения для соблюдения существующих соглашений с банками. Если организация нарушает условия соглашений, выплата кредита может осуществляться по требованию одной из сторон.	Примечание о раскрытии информации о финансировании, долговых обязательствах и классификации кредитов
	Руководство может быть подвержено соблазу манипулировать финансовой отчетностью для обеспечения соблюдения требований соглашений с банком.	Всеобъемлющий риск
<b>Характер организации</b>		
<b>Старший бухгалтер недостаточно квалифицирован</b>	Ошибки в финансовой отчетности.	Всеобъемлющий риск
	Возможность совершения недобросовестных действий.	Всеобъемлющий риск

**Примечание:** Источники риска, определенные в этом примере, оказывают влияние на несколько областей одновременно, каждая из которых была рассмотрена в отдельности. Если различные воздействия источников риска не будут разделены на отдельные компоненты, процесс оценки риска не только усложнится, но и аудитор может легко пропустить некоторые последствия риска (например, недобросовестные действия).

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

##### Все риски в одном месте

Рассмотрите ведение записей всех выявленных факторов риска, в одном документе, хранящемся в одном месте или в рабочем документе под общим ссылочным номером. Это имеет ряд преимуществ:

- Удобство просмотра документа. Все выявленные факторы риска можно найти в одном месте.
- Проведение последовательной оценки. Когда риски рассматриваются в совокупности, специфический риск, который был оценен иначе, чем другие, будет более очевидным.
- Риски могут быть классифицированы (с использованием электронной таблицы рисков), что позволяет отображать наиболее значительные риски в верхней части страницы. Таким образом, лицо, отвечающее за проведение проверки документа, может убедиться, что все основные выявленные риски были устранены с помощью соответствующих ответных действий по результатам аудита.

##### Отдельные списки факторов рисков недобросовестных действий и бизнес-рисков

Перечислите и оцените риски недобросовестных действий отдельно от факторов бизнес-рисков. Большинство бизнес-рисков также создают возможности или мотивы для совершения недобросовестных действий. Если недобросовестные действия не рассматриваются в отдельности, некоторые факторы риска недобросовестных действий могут быть упущены. Например, внедрение новой системы бухгалтерского учета может создать возможность для совершения ошибок (бизнес-риск), но может также предоставить возможность кому-то манипулировать финансовыми результатами или возможностью неправомерного использования активов (риск недобросовестных действий). Еще одна причина, по которой они должны рассматриваться отдельно друг от друга, заключается в том, что ответные действия на риск недобросовестных действий по результатам аудита (выявление возможных моделей, расхождений или странностей) может сильно отличаться от ответных действий на связанный с ними бизнес-риск.

##### Отложить оценку риска на потом

Старайтесь включать в перечень факторов рисков все факторы, а не только те факторы риска, которые могут быть значительными или представлять важность. Ключевой составляющей процедуры выявления риска или события является составление максимально полного списка факторов риска. Незначительные факторы риска всегда могут быть устранены позже после соответствующей оценки каждого риска. Это поможет убедиться, что все существенные риски действительно выявлены.

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ** (продолжение)**Повторное использование имеющейся документации насколько это возможно**

Избегайте повторного документирования выявленных факторов риска и понимания организации, полученного в каждом периоде. Если информация о проведенных процедурах оценки рисков и выявленных рисках структурирована (см. «Все риски в одном месте»), каждый период можно проводить ее пересмотр. На начальном этапе это может потребовать больше времени (в первом периоде) с точки зрения подготовки, но экономит время в последующих периодах. Однако убедитесь, что соответствующие процедуры оценки риска выполняются и документируются в каждом периоде и что любые внесенные изменения могут быть выявлены. Также убедитесь, что в каждом документе отражен тот факт, что соответствующие сведения пересмотрены.

**Влияние рисков**

Самая важная колонка, которую необходимо заполнить, и заполнение которой сопряжено с некоторыми сложностями, - это «влияние риска на финансовую отчетность» (см. таблицу выше). Именно в этой колонке аудитор определяет последствия выявленного риска. Снижение объема продаж является фактором риска, но, если организация будет точно его учитывать, оно не приведет к риску существенного искажения. Однако снижение объема продаж может привести к устареванию или переоценке запасов, а дебиторскую задолженность станет практически невозможно получить. Это значение каждого фактора риска, которое аудитор должен определить, чтобы можно было впоследствии выработать соответствующие ответные действия аудитора на такие риски.

## 8.12 Наглядный пример из практики — Неотъемлемые риски — Выявление

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Процедура выявления риска включает в себя:

- Выполнение процедур оценки риска для понимания организации и выявления возможных источников (причин) бизнес-риска и риска недобросовестных действий. Это включает в себя: выполнение определенных процедур оценки риска, изложенных в МСА, таких как МСА 240 о недобросовестных действиях, МСА 540 в отношении оценочных значений, МСА 550 в отношении связанных сторон и МСА 570 (пересмотренный) в отношении непрерывности деятельности;
- Документирование выявленных рисков. Распространенной формой документации является перечисление и оценка всех рисков, изложенных в одном месте; а также
- Рассмотрение в отношении каждого источника риска, который определен, того, какие искажения (ошибки и недобросовестные действия) могут в результате возникнуть (определение «влияние» каждого риска) в финансовой отчетности.

Требуемая документация:

- **Понимание организации**  
Оно может быть задокументировано в меморандуме, аналогичном тому, который содержится в Главе 2 Тома 2, в котором изложены подробности двух наглядных примеров из практики.
- **Факторы риска**  
Одним из способов документирования причин и следствий выявленных рисков (как бизнес-рисков, так и рисков недобросовестных действий) является их перечисление в формате, имеющем определенную структуру, например, в формате реестра рисков, изложенном ниже. Это гарантирует, что все риски будут отражены в одном месте и что оценка рисков будет последовательной. Альтернативный подход заключается в перечислении выявленных рисков в формате меморандума. Старайтесь избегать сочетания бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий в одной форме. Оценка бизнес-риска и ответные действия на него в сравнении с риском недобросовестных действий могут быть совершенно разными.

### Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

Плановые процедуры оценки рисков

1. Задокументируйте потенциальные факторы риска, выявленные в ходе:
  - (a) Процедуры принятия клиента на обслуживание/продолжения отношений с клиентом;
  - (b) Выполнения других видов заданий для организации; а также
  - (c) Выполнения предыдущих аудиторских заданий.
2. Просмотрите последний предварительный бухгалтерский баланс по показателям:
  - (a) Тенденций изменения доходов и расходов; и
  - (b) Изменений в активах и пассивах.

Направьте запрос в отношении причин значительных изменений или выявленных тенденций.

3. Определите потенциальные факторы риска, ознакомившись с документацией организации по основной деятельности: бизнес-планами, бюджетами, протоколами и последние данными по финансовым результатам.

4. Направьте запросы руководству и ключевому персоналу, отвечающему за финансирование касательно:
- Бизнес-целей, тенденций отрасли, оценки руководством текущих и потенциальных факторов риска и планируемых ответных действий на риски.
  - Основных событий или изменений, которые произошли в течение периода.
  - Любых случаев предполагаемых, подразумеваемых или фактически совершенных недобросовестных действий.
  - Любых вознаграждениях за выполнение или планах поощрения.
  - Суть и характера / суммы операций со связанными сторонами в течение периода.
  - Любых событий или условий, имеющих отношение к оценке непрерывности деятельности.
  - Информации, необходимой для раскрытия финансовой отчетности.
  - Операций, событий и условий, которые приводят к оценочным значениям в отчетности.
  - Характера, объема и статуса судебных разбирательств / претензий к организации или ее ключевым сотрудникам.
5. Направьте запросы членам правления организации касательно:
- Состава, полномочий и проведения заседаний коллегиального органа управления.
  - Любых сведений об обходе руководством средств контроля, совершении или предполагаемом совершении недобросовестных действий.
  - Их заключения касательно:
    - Эффективности надзора со стороны руководства; а также
    - Контрольной среды (культура, компетентность, отношения и т. д.).
  - Какие области финансовой отчетности подвержены рискам недобросовестных действий.
6. Определите других лиц (при наличии) в организации, которые могли бы предоставить информацию о потенциальных факторах риска и изменениях, произошедших с предыдущего периода.

Ниже представлен структурированный формат для документирования результатов выполнения процедур оценки риска для Dephta Furniture, Inc.

Бизнес-риски		
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П ТО С
<i>Спад в экономике</i>	<i>Взыскание дебиторской задолженности может быть затруднено</i>	<i>ТО</i>
<i>Спад в экономике</i>	<i>Может потребоваться списание запасов</i>	<i>ТО</i>
<i>Известно, что ошибки допускает лицо, отвечающее за проведение инвентаризации</i>	<i>Остатки запасов могут быть завышены/занижены и могут повлиять на оценку</i>	<i>П ТО С</i>
<i>Продолжающийся рост (несмотря на спад в экономике) и слабый контроль над запасами</i>	<i>Нарушение долговых обязательств</i>	<i>В</i>
<i>Общие средства контроля ИТ-систем в ряде областей реализованы слабо</i>	<i>Целостность данных может быть нарушена, или данные могут быть утеряны</i>	<i>В</i>
<i>Новые объемы продаж в других странах</i>	<i>Валютные риски в дебиторской задолженности</i>	<i>ТО</i>
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) С = Полнота ТО = Точность и оценка С = Существование П = Представление		

<b>Риски недобросовестных действий</b>		
<b>Событие/источник риска</b>	<b>Последствие фактора риска</b>	<b>Предпосылки</b>
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П ТО С
<b>Факторы давления</b>		
<i>Минимизация налоговой нагрузки</i>	<i>Предвзятость руководства в оценочных значениях (таких как оценка запасов) в целях уменьшения прибыли.</i>	<i>П ТО</i>
<i>Минимизация налоговой нагрузки</i>	<i>Несанкционированные записи в журнале или манипулирование финансовой отчетностью.</i>	<i>В</i>
<i>Быстрый рост оказывает давление на финансирование</i>	<i>Манипулирование финансовой отчетностью во избежание нарушения условий банковского соглашения.</i>	<i>В</i>
<i>Вознаграждение продавца зависит от достижения уставленного порогового значения продаж</i>	<i>Завышенные объемы продаж в целях достижения порогового значения.</i>	<i>С</i>
<i>Дача взяток для заключения соглашений</i>	<i>Ущерб репутации, завышение расходов, невостребованные штрафы.</i>	<i>П ТО С</i>
<b>Возможности</b>		
<i>Высокая стоимость, легко транспортируемые единицы запасов</i>	<i>Товары из запасов, в отношении которых совершено хищение.</i>	<i>С</i>
<i>Высокий объем продаж за наличный расчет</i>	<i>Товар/наличные средства, в отношении которых совершено хищение.</i>	<i>С</i>
<i>Операции со связанными сторонами</i>	<i>Продажи / покупки могут не быть полными, должным образом оцененными или раскрытыми в финансовой отчетности.</i>	<i>В</i>
<i>Значительное расширение использования операций со связанными сторонами</i>	<i>Продажи / покупки могут быть недооценены / переоценены. Дебиторская задолженность связанных сторон может быть не взыскана. Манипулирование финансовой отчетностью может быть достигнуто путем передачи «подверженных риску» остатков связанной стороне. Это заменит остаток, подверженный риску, остатком связанной стороны.</i>	<i>ТО</i>
<b>Оправдание</b>		
<i>Низкий моральный дух среди временных работников</i>	<i>Товар или наличные средства, в отношении которых совершено хищение</i>	<i>С</i>
<p>Условные обозначения:</p> <p>В = Всеобъемлющие (все предпосылки)</p> <p>С = Полнота</p> <p>ТО = Точность и оценка</p> <p>С = Существование</p> <p>П = Представление</p>		

## Плановые процедуры оценки рисков

1. Узнайте о состоянии отрасли и пересмотрите понимание организации аудитором (РД х.х и соответствующие меморандумы, касающиеся оценки риска). Это будет включать в себя:
  - (a) Обсуждения с Раджем и Руби (бухгалтером) о том, что изменилось в этом году. В частности, учитывайте любые кадровые перестановки или организационные изменения, операции со связанными сторонами, оценочные значения руководства, факторы неопределенности в отношении непрерывности деятельности и соблюдение руководством соответствующих законов и нормативных актов;
  - (b) Запросы касательно любых изменений в деятельности в течение года, новых законов и нормативных актов и любых изменений, планируемых на будущее;
  - (c) Запросы о влиянии и рисках, связанных с Раджем, который не уделяет должного внимания деятельности предприятия. Спросите, будет ли Радж брать на себя ответственность за выполнение возложенных на него обязанностей в следующем году или все его внимание будет сосредоточено на решении семейных проблем;
  - (d) Фактические результаты прошлогодних оценочных значений руководства;
  - (e) Знание о совершении любых недобросовестных действий, имевших место в течение года, и любых областях, подверженных риску недобросовестных действий;
  - (f) Любые изменения в типе и характере операций с Dephta; а также
  - (g) Документирование источника и последствий любых новых, выявленных рисков и указание того, были ли они смягчены за счет внедрения любых новых средств внутреннего контроля.
2. Проанализируйте последний предварительный бухгалтерский баланс по показателям:
  - (a) Тенденций доходов и расходов; и
  - (b) Изменений в активах и пассивах.

Направьте запрос в отношении причин значительных изменений или выявленных тенденций.

**Меморандум к аудиторскому файлу****— Kumar & Co. Процедура****выявления неотъемлемого риска**

В результате выполнения процедур оценки риска, изложенных в рабочем документе Х.Х, который включал потенциальные источники риска, возникающие из шести областей, требующих понимания, мы выявили следующие факторы риска:

**Бизнес-риски****Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск**

- Качество и точность отражения данных в бухгалтерской отчетности могут оказаться под угрозой по причине того, что Радж уделяет пристальное внимание решению личных семейных проблем. Финансовая отчетность может быть существенно искажена.

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

- Радж проверял товар на соответствие качеству перед отправкой. Качество продаваемой продукции может оказаться под угрозой, что приведет к увеличению количества возвратов и / или нереализованных товарных запасов (Оценка).

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

**Спад в экономике и экономическая зависимость**

- Kumar & Co. зависит от своего основного клиента - Dephta Furniture, Inc., который обеспечивает объем продаж в размере 90%. В условиях экономического спада Dephta может отменить заказы. Это может привести к нарушениям условий соглашения с банком и к завышению активов.
- Снижение объема продаж и давление ликвидности может привести к манипулированию финансовой отчетностью во избежание нарушений условий банковского соглашения.
- Если банк потребует уплаты суммы кредита в полном объеме, организация больше не сможет иметь возможность продолжать свою деятельность непрерывно. Это может привести к значительной неопределенности, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности, а также к оценке возможности применения принципа (т. е. принцип непрерывности деятельности в бухгалтерском учете), с учетом которого подготовлена финансовая отчетность. Это повлияет на все предпосылки.

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

## Риски недобросовестных действий

### Снижение налоговой нагрузки

- У руководства появилось желание снизить налоговую нагрузку. В оценочных значениях руководства может наблюдаться предвзятость суждений или могут использоваться несанкционированные записи в журнале.

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

### Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск

- Постоянное отсутствие Раджа на рабочем месте сводит к минимуму контроль над выполнением Руби ее должностных обязанностей. Кроме того, у Руби, похоже, низкий моральный дух (потенциальное оправдание; испытывает давление в связи с личными финансовыми проблемами (возможный мотив). В результате у Руби (которая работает в условиях с минимальным надзором со стороны руководства) есть мотив, возможность и оправдание для незаконного присвоения денежных средств / товарных запасов. Это следует рассматривать как риск недобросовестных действий.

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

### Связанные стороны

- Операциями со связанными сторонами можно манипулировать, что приводит к переоценке объемов продаж. (Оценка) Следует также обратить внимание на возможное существование других связанных сторон и оценку / точность остатков по операциям со связанными сторонами на конец периода.

**Оценка риска:** *(рассматривается в Главе 9 Тома 2)*

**Ответные действия на риск:** *(рассматривается в Главе 16 Тома 2)*

Подготовлено: FJ

Дата: 8 декабря 20X2 г.

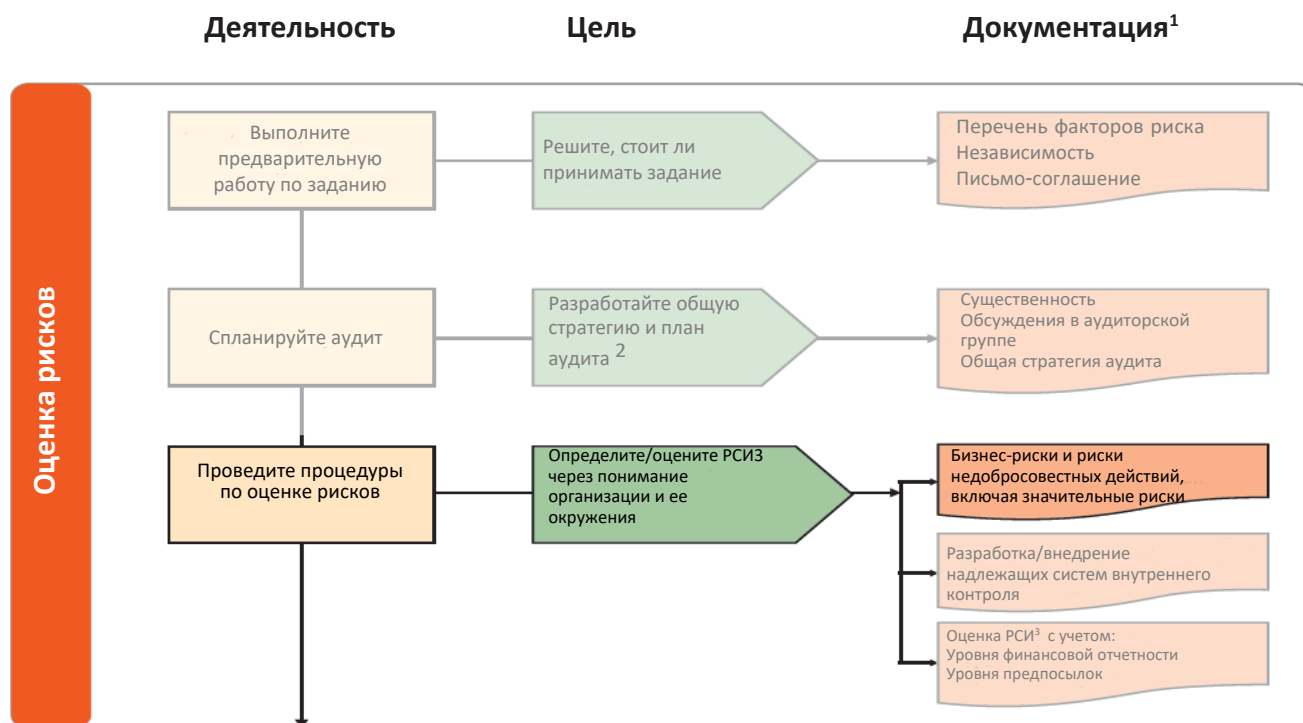
Утверждено: LF

Дата: 5 января 20X3 г.

# 9

## НЕОТЪЕМЛЕМЫЕ РИСКИ — ОЦЕНКА

<i>Содержание главы</i>	<i>Соответствующие</i>
Процедура выявления рисков существенных искажений в финансовой отчетности.	240, 315 (Пересмотренный)



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
240.25	В соответствии с МСА 315 (пересмотренным) аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.
240.26	При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски. Пункт 47 определяет необходимую документацию для тех случаев, когда аудитор пришел к выводу, что такое допущение неприменимо в обстоятельствах данного задания и, следовательно, не определил признание выручки в качестве риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты А28 - А30).
240.27	Аудитор должен отнести оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий к значительным и, следовательно, в той степени, до которой он еще этого не сделал, должен добиться понимания системы внутреннего контроля аудируемой организации, включая контрольные действия, относящиеся к таким рискам (см. пункты А31 - А32).
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) на уровне финансовой отчетности (см. пункты А122–А125)</li> <li>(b) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты А126–А131),</li> </ul> чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.



Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
315.26	<p>Для этого аудитор должен:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Выявлять риски на протяжении всего процесса изучения организации и ее окружения, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, путем анализа видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (включая количественные и качественные аспекты раскрытия информации) в финансовой отчетности (см. пункты A132 - A136)</li> <li>(b) Оценить выявленные риски и определить, имеют ли они отношение в большей степени к финансовой отчетности в целом и могут ли они потенциально оказать влияние на многие предпосылки</li> <li>(c) Установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать (см. пункты A137 - A139))</li> <li>(d) Проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, может ли потенциальное искажение быть настолько важным, что может привести к существенному искажению (см. пункт A140)</li> </ul>

## 9.1 Обзор

Выявление риска, о котором говорилось в предыдущей главе, включает в себя:

- Выполнение процедур оценки риска для выявления источников (причин) риска посредством понимания организации;
- Определение возможных последствий выявленных источников риска (возможные искажения в финансовой отчетности), включая возможность совершения недобросовестных действий; а также
- Соотнесение последствий рисков с областью финансовой отчетности и затрагиваемыми предпосылками или определение того, что риски являются всеобъемлющими для финансовой отчетности в целом и потенциально влияют на большинство предпосылок.

Следующим шагом является оценка выявленных рисков и определение их значимости для аудита финансовой отчетности. Опять же, предпочтительно оценить неотъемлемые риски, прежде чем рассматривать любое из средств внутреннего контроля, способного снизить влияние такого риска.

Оценка риска включает рассмотрение двух свойств, присущих риску:

- Какова вероятность того, что в результате этого риска произойдет искажение?
- Какова будет величина (денежный эквивалент влияния), если риск все же произойдет?

### Вероятность возникновения искажения

Какова вероятность того, что риск произойдет? Аудитор может оценить эту вероятность как высокую, среднюю, или низкую, или же просто, присвоив числовое значение, такое как, например, от 1 до 5. Оценка в числовом выражении оказывается намного точнее. Чем выше такое значение, тем больше вероятность возникновения риска.

### Влияние возникновения риска в денежном выражении

Если бы риск произошел, каково бы было его влияние в денежном выражении? Это суждение должно быть оценено по отношению к определенной денежной величине, такой, как уровень существенности для выполнения аудиторских процедур. В противном случае, разные лица (использующие разные уровни существенности) могли бы прийти к различным выводам. В целях аудита определенная величина отражала бы то, что представляет существенное искажение финансовой отчетности в целом. Влияние также может быть оценено как высокое, среднее, или низкое или с присвоением числового значения от 1 до 5. Чем выше оценка, тем выше величина риска.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Если числовые значения используются для оценки вероятности и величины, числовые значения могут быть перемножены с целью получения объединенного или совокупного значения оценки риска. Оно может оказаться полезным при рассмотрении существенных рисков. Кроме того, если используется электронная рабочая таблица, список рисков можно ранжировать и классифицировать таким образом, чтобы наиболее существенные выявленные риски всегда были в верхней части списка. Это может быть полезной информацией при проведении обзорной проверки документа и обеспечении разработки соответствующего ответного действия на оцененные риски.

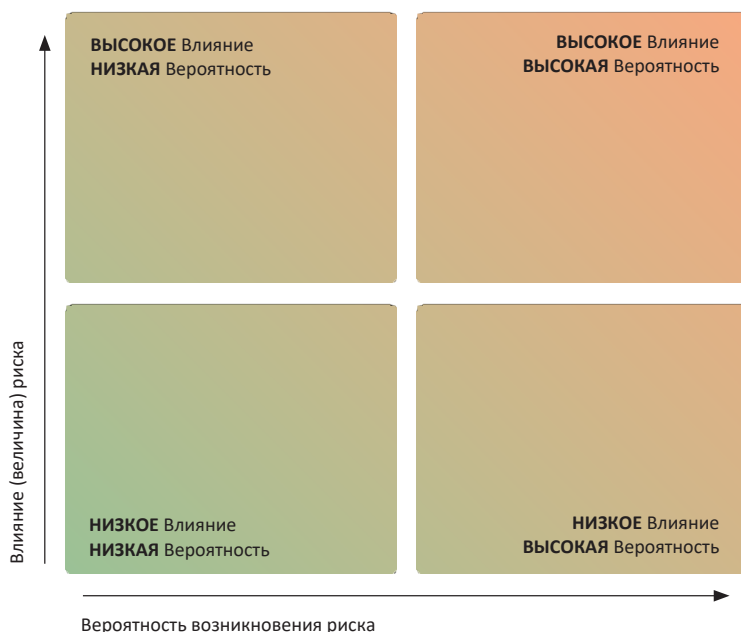
В малых организациях, где число факторов риска невелико и ответные действия по результатам проведенной проверки уже определены, эти две оценки (вероятность и величина) могут по-прежнему рассматриваться отдельно, но документироваться как одна объединенная оценка.

Этапы оценки риска (с использованием критериев оценки высокого, среднего или низкого уровня) показаны на схеме ниже.



Результаты процедуры оценки риска также могут быть представлены в виде графика, как показано ниже. Некоторые коммерческие бухгалтерские программные продукты предоставляют возможность построения графиков.

Схема 9.1-2



Риски, попадающие в область «высокое (сильное) влияние (величина), высокая вероятность», предполагают совершение очевидных действий со стороны руководства по их смягчению. Кроме того, эти риски, скорее всего, будут определены как значительные, что потребует специального рассмотрения (см. Главу 10 Тома 2).

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

**Обсуждения с руководством**

Когда факторы риска документируются и оцениваются аудитором, важно, чтобы результаты обсуждались с руководством организации. Это обсуждение поможет убедиться, что фактор риска не был упущен из виду и что аудиторская оценка рисков (степени вероятности и влияния) является оправданной. Тем не менее, всегда важно придерживаться профессионального скептицизма при оценке вклада и ответных действий руководства на риски.

**9.2 Оценка рисков, выполняемая организацией**

Оценка риска является одним из пяти компонентов системы внутреннего контроля (см. Главу 5 Тома 1), которые должно учитывать руководство организации.

В малых организациях процедура оценки риска, вероятно, будет носить неформальный и неструктурированный характер. Риск в малых организациях зачастую признается не явно, а косвенно. Руководство может быть осведомлено о рисках, связанных с

финансовой отчетностью за счет непосредственного личного участия совместно с сотрудниками и сторонними лицами. В результате аудитор будет проводить опрос руководства в отношении того, как оно проводит процедуру выявления рисков и управления ими, а затем о том, какие риски были фактически выявлены и которыми управляют. Аудитор документирует результаты.

Поскольку руководство понимает преимущества более формального процесса оценки рисков, оно может принять решение о разработке, внедрении и документировании собственных утвержденных процедур. Когда это происходит, аудитор должен оценить:

- Средства контроля над процессами управления;
- Полноту выявленных бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий. Это зачастую отражается в так называемом «реестре рисков»;
- Оценку руководством масштабов рисков и вероятности их возникновения; а также
- Ответные действия руководства на устранение оцененных рисков.

Если руководству не удалось выявить ключевые риски, следует рассмотреть вопрос о том, имеются ли существенные недостатки в процессе оценки рисков, применяемом в организации.

### 9.3 Документирование оцененных рисков

Аудитору следует использовать профессиональное суждение относительно того, каким образом оцениваются факторы риска. Оценка рисков существенного искажения производится на :

- Уровне финансовой отчетности; а также
- На уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Документация может быть оформлена в виде меморандумов или реестра рисков (для рисков недобросовестных действий), как описано в Схеме 9.3-1. Обратите внимание особо на следующее:

- Первые две колонки в таблице ниже будут заполнены в рамках процедуры выявления рисков, как это обсуждается в Главе 8 Тома 2.
- Колонка «Предпосылки» представляет собой оценку:
  - Конкретных предпосылок, которые относятся к области финансовой отчетности или раскрытию информации, на которые оказывает влияние выявленный риск.  
Это целесообразно при оценке рисков на уровне предпосылок, и
  - Оценку всеобъемлющих рисков, которые влияют на многие предпосылки и могут повлиять на оценку риска на уровне финансовой отчетности.
- Оцениваемые риски являются неотъемлемыми рисками. Риск средств контроля рассматривается в Главах 11 и 12 Тома 2.
- При оценке вероятности и величины (влияния) использовалась числовая шкала, где 1 = низкая вероятность / величина и 5 = высокая вероятность / величина. Эти числовые значения могут быть перемножены с целью получения объединенного общего значения. Тем не менее, эти риски можно так же с легкостью оценить как высокий, средний или низкий.

Период, закончившийся: <u>31 декабря 20X2 года</u> Существенность: <u>50 000 евро</u>					
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылка и В П Т О С П	Оценка неотъемлемого риска		
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Объединенное значение
Компенсации продавцам на основе комиссий за продажу	Продажи могут быть фиктивными, зафиксированы в некорректный период, завышены или осуществляться на условиях, отличных от стандартных условий, для достижения целей получения вознаграждения	С Т О	4	4	16
Невыполнение долговых обязательств перед банком сокрывается, чтобы избежать требований банка	Несанкционированные записи в журнале для отсрочки расходов, систематическая ошибка в оценках руководства и т. д.	В	2	5	10
Фиктивные поставщики, введенные сотрудниками	Асте оплачивает расходы по завышенным ценам или заказы, по которым не было оказано никаких услуг / товаров	С Т О	2	4	8
Операции со связанными сторонами не выявлены. Акционеры, не участвующие в деятельности организации, могут оказаться в невыгодном положении	Выручка и расходы, не отраженные по справедливой рыночной стоимости при продаже (ЧСП)	В	3	5	15
Продажа за наличный расчет запчастей или услуг может не учитываться и не документироваться	Показатели по выручке и активам занижены	П Т О С	4	1	4

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

При документировании факторов риска учитывайте порядок их пересмотра и применения в последующие периоды. Документирование информации в одном месте и в структурированной форме (например, как указано выше) может занять несколько больше времени с точки зрения первоначальной подготовки, но в будущем пересмотр такой информации будет намного упрощен. Структурированная форма также позволяет гарантировать:

- Что риски не устраняются более одного раза (что может произойти при их распространении в документации по аудиту);
- Последовательную оценку каждого риска;
- Что существенные риски определены;
- Простоту проведения обзорной проверки. Электронная рабочая таблица позволяет классифицировать риски (с количественной точки зрения) по их суммарному значению или по вероятности или влиянию; а также
- Перечень рисков может быть передан клиенту (чтобы определить степень его вклада) или потребовать, чтобы клиент подготовил список факторов риска для проверки аудитором.

## 9.4 Наглядный пример из практики — Неотъемлемые риски — Оценка

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики». Если для документирования оценки используется структурированная форма, то можно использовать ту же форму, что приведена в Главе 8 Тома 2. Колонка с указанием ответных действий аудитора может использоваться для обеспечения перекрестной ссылки факторов риска на конкретные аудиторские процедуры или программы аудита, направленные на устранение выявленных рисков.

Если необходимо использовать меморандум, оценка риска и ответные действия на риск могут быть добавлены к меморандуму, начало которого изложено в Главе 8 Тома 2.

Бизнес-риски						
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки	Оценка неотъемлемого риска			Значительный риск? Да/Нет
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Комбинированное значение	
	Какие области финансовой отчетности могут быть искажены и каким образом	В П Т О				
<i>Продолжающийся рост (несмотря на спад) и слабый контроль над товарными запасами</i>	<i>Нарушение долговых обязательств</i>	<i>Т О С Р</i>	4	5	20	<i>Да</i>
<i>Известно, что ошибки допускает лицо, ответственно за проведение инвентаризации</i>	<i>Остатки запасов могут быть завышены/занижены и могут повлиять на оценку</i>	<i>П Т О С</i>	5	3	15	<i>нет</i>
<i>Общий контроль над ИТ в ряде областей реализован слабо</i>	<i>Целостность данных может быть нарушена, или данные могут быть утеряны</i>	<i>В</i>	3	5	15	<i>нет</i>
<i>Спад в экономике</i>	<i>Может потребоваться списание товарных запасов</i>	<i>Т О</i>	3	3	9	<i>нет</i>
<i>Новые объемы продаж в других странах</i>	<i>Валютные риски в дебиторской задолженности</i>	<i>Т О</i>	2	2	4	<i>нет</i>
<i>Спад в экономике.</i>	<i>Собираемость дебиторской задолженности может быть затруднена (то есть ее показатели сильно завышены)</i>	<i>Т О</i>	1	3	3	<i>нет</i>
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) С = Полнота Т О = Точность и оценка С = Существование П = Представление		Оценка вероятности (возможности) возникновения по шкале от 1 до 5 1 = Маловероятно 2 = Весьма маловероятно 3 = Вероятно 4 = Вероятность велика 5 = Почти наверняка произойдет	Оценка величины (в денежном выражении) по отношению к существенности по шкале от 1 до 5 1 = Несущественно 2 = Незначительно 3 = Умеренно 4 = Значительно 5 = Значимо			
(В качестве руководства, факторы риска с объединенной оценкой риска (Вероятность x Влияние) со значением, равным 20 или более следует рассматривать как «существенные» риски недобросовестных действий).						

**Примечание:** Возможное нарушение условий соглашений с банком имеет объединенное значение риска, равное 20, и поэтому считается значительным риском. Значительные риски требуют специального рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками.

Риски недобросовестных действий						
Событие/источник риска	Последствие фактора риска	Предпосылки	Оценка неотъемлемого риска			Значительный риск? Да/Нет
			Вероятность возникновения	Влияние в евро	Объединенное значение	
	Какие области финансовой отчетности могут содержать искажения и каким образом могут быть искажены?	В П Т О С П				
<b>Факторы давления</b>						
Минимизация налоговой нагрузки	Несанкционированные записи в журнале / манипулирование финансовой отчетностью	В	4	5	20	Да
Быстрый рост оказывает давление на финансирование	Манипулирование финансовой отчетностью во избежание нарушения условий банковского соглашения	В	4	5	20	Да
Минимизация налоговой нагрузки	Предвзятость руководства в оценках для снижения прибыли	П Т О	4	4	16	Да
Вознаграждение продавца рассчитывается на основе объема продаж выше определенных пороговых уровней	Завышенные объемы продаж соответствуют пороговым значениям. Однако суммы вознаграждения небольшие.	С	3	2	6	нет
Дача взяток для заключения соглашений	Ущерб репутации, завышение расходов, не востребуемые штрафы.	П Т О С	2	2	4	№
<b>Возможности</b>						
Признание выручки	Непоследовательное применение принципов учетной политики	П Т О С П	3	4	12	Да
Значительное расширение использования операций со связанными сторонами	Продажи / покупки могут быть недооценены / переоценены.	Т О	4	5	20	Да
Высокая стоимость, легко транспортируемые единицы запасов	Товары из запасов, в отношении которых совершено хищение	С	4	3	12	нет
Высокий объем продаж за наличный расчет	Товар/наличные средства, в отношении которых совершено хищение.	С	4	3	12	нет
Операции со связанными сторонами	Продажи / покупки могут не быть полными, должным образом оцененными или раскрытыми в финансовой отчетности	В П	3	4	12	нет
<b>Оправдание</b>						
Низкий моральный дух среди временных работников	Товар или наличные средства, в отношении которых совершено хищение	С	3	2	6	нет
Условные обозначения: В = Всеобъемлющие (все предпосылки) С = Полнота Т О = Точность и оценка С = Существование П = Представление		Оценка вероятности (возможности) возникновения по шкале от 1 до 5 1 = Маловероятно 2 = Весьма маловероятно 3 = Вероятно 4 = Вероятность велика 5 = Почти наверняка произойдет		Оценка величины (в денежном выражении) по отношению к существенности по шкале от 1 до 5 1 = Незначительно 2 = Незначительно 3 = Умеренно 4 = Значительно 5 = Значимо		
(В качестве руководства, факторы риска с объединенной оценкой риска (Вероятность x Влияние ) со значением, равным 20 или более следует рассматривать как «существенные» риски недобросовестных действий).						

**Примечание:** Возможная предвзятость руководства в оценочных значениях, несанкционированные записи в журналах, давление для повышения финансирования для целей быстрого роста и операции со связанными сторонами были оценены как значительные риски (где объединенное значение превысило отметку в 20). Значительные риски требуют специального рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками. Если контроль отсутствует, то, скорее всего, имеется значительный недостаток. Обратите внимание, что совокупный показатель признания выручки составляет менее 16, но считается значительным риском. (См. МСА 240.26.)

**Меморандум к аудиторскому файлу**

— Kumar &amp; Co. Выявление

**неотъемлемого риска**

Существенность = 3 000 евро

В результате выполнения процедур оценки риска, изложенных в рабочем документе Х.Х, который включал потенциальные источники риска, возникающие из шести областей, требующих понимания, мы выявили следующие факторы риска:

**Бизнес-риски****Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - всеобъемлющий риск**

- Качество и точность отражения данных в бухгалтерских записях могут оказаться под угрозой по причине того, что Радж уделяет пристальное внимание решению личных семейных проблем. Финансовая отчетность может быть существенно искажена.

**Оценка риска:** Высокая вероятность возникновения / Высокая величина (по отношению к уровню существенности)

= Высокий риск, а также значительный риск. См. РД № Х.Х.

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

- Радж проверял товар на соответствие качества перед отправкой. Качество продаваемой продукции может оказаться под угрозой, что приведет к увеличению количества возвратов и / или нереализованных товарных запасов (Оценка).

**Оценка риска:** Низкая вероятность / низкая величина = низкий уровень риска

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

**Спад в экономике и экономическая зависимость - всеобъемлющий риск**

- Kumar & Co. зависит от своего основного клиента, Dephta Furniture, Inc., который обеспечивает объем продаж в размере 90%. В условиях экономического спада Dephta может отменить заказы. Это может привести к нарушениям условий соглашения с банком и активы могут быть завышены. Если банк потребует уплаты всей суммы кредита, организация не сможет продолжить работать. (Оценка)

**Оценка риска:** Умеренная вероятность / Умеренная величина = Умеренный

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

**Риски недобросовестных действий****Признание выручки**

- Возможность непоследовательного применения принципов учетной политики.

**Оценка риска:** Умеренная вероятность / Умеренная величина = Умеренный риск, но МСА 240.26 предполагает, что это значительный риск, и, следовательно, он будет рассматриваться как таковой.

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

**Уменьшение налоговой нагрузки — Всеобъемлющий риск**

- Может существовать предвзятость руководства для уменьшения налоговой нагрузки. В оценках руководства может наблюдаться предвзятость суждений или могут использоваться несанкционированные записи в журнале.

**Оценка риска:** Высокая вероятность / умеренная величина = риск от умеренного до высокого и должен рассматриваться как значительный риск.

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

**Спад в экономике и экономическая зависимость — Всеобъемлющий риск**

- Снижение объема продаж и давления ликвидности может привести к манипулированию финансовой отчетностью во избежание нарушений условий соглашения с банком. (Все предпосылки)

**Оценка риска:** Умеренная вероятность / высокая величина = риск от умеренного до высокого, и должен рассматриваться как значительный риск.

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

### Отсутствие вовлеченности Раджа в операционную деятельность - Всеобъемлющий риск

- Постоянное отсутствие Раджа на рабочем месте сводит к минимуму контроль над выполнением Руби ее должностных обязанностей. Кроме того, у Руби, похоже, низкий моральный дух и давление в связи с личными финансовыми проблемами. Это создает мотив, возможность и оправдывает хищение наличных средств / запасов (Существование) и / или условия для манипулирования финансовой отчетностью.

**Оценка риска:** Умеренная вероятность / умеренная величина = умеренный риск

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

### Связанные стороны

- Манипуляции могут осуществляться в связи с операциями со связанными сторонами, что приведет к завышению стоимости продаж. (Оценка)

**Оценка риска:** Умеренная вероятность/умеренная величина = умеренный риск и должен рассматриваться как значительный риск

**Ответные действия на риск:** (рассматривается в Главе 16 Тома 2)

**Примечание:** Значительные риски требуют специального рассмотрения аудитором, включая получение понимания соответствующих средств контроля организации, связанных с такими рисками. Если контроль отсутствует, то, скорее всего, имеется значительный недостаток.

### Комментарии ТМ:

В таблицах даны оценки вероятности и величины от 1 до 5.

Оценка вероятности (возможности) возникновения по шкале от 1 до 5

1 = Маловероятно

2 = Весьма маловероятно

3 = Вероятно

4 = Вероятность велика

5 = Почти наверняка произойдет

Оценка величины (в денежном выражении) по отношению к существенности по шкале от 1 до 5

1 = Несущественно

2 = Незначительно

3 = Умеренно

4 = Значительно

5 = Значимо Скорее -существенно

При этом в примере оформления документации используются какие-то иные категории оценки, например: **Уменьшение налоговой нагрузки — Всеобъемлющий риск**

- Может существовать предвзятость руководства для уменьшения налоговой нагрузки. В оценках руководства может наблюдаться предвзятость суждений или могут использоваться несанкционированные записи в журнале.

Оценка риска:

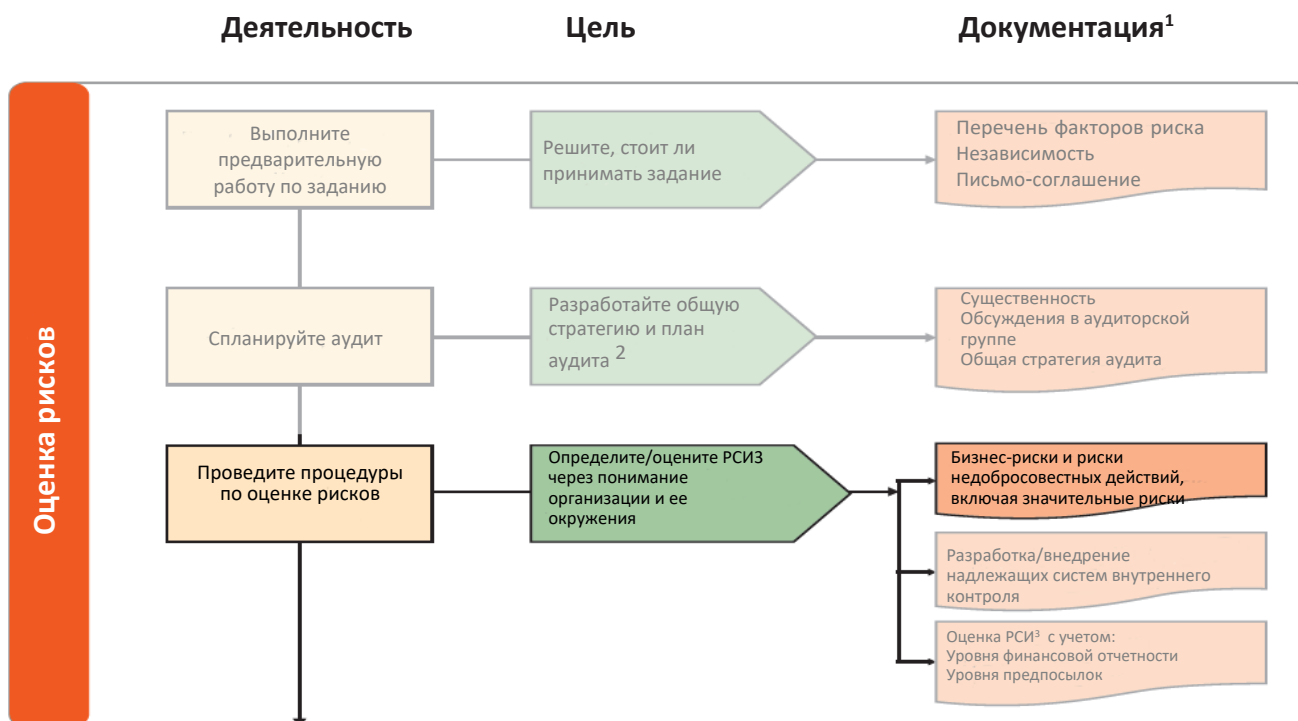
Высокая вероятность / умеренная величина = риск от умеренного до высокого и должен рассматриваться как значительный риск.



# 10

## ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ РИСКИ

<i>Содержание главы</i>	<b>Соответствующие МСА</b>
Руководство по характеру и определению значительных рисков, их особому рассмотрению с точки зрения необходимых аудиторских процедур и информированию лиц, отвечающих за корпоративное управление.	240, 260 (пересмотренный) 315 (Пересмотренный), 330



**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
240.26	При выявлении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий аудитор должен, основываясь на допущении наличия рисков недобросовестных действий в признании выручки, оценить, какие типы выручки, операций по признанию выручки или предпосылки влекут за собой такие риски. Пункт 47 определяет необходимую документацию для тех случаев, когда аудитор пришел к выводу, что такое допущение неприменимо в обстоятельствах данного задания и, следовательно, не определил признание выручки в качестве риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий (см. пункты А28 - А30).
315.4	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (а) значительный риск - выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения при аудите.
315.25	Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения: (а) на уровне финансовой отчетности (см. пункты А122–А125) (б) на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации (см. пункты А126–А131), чтобы сформировать основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
315.27	При оценке рисков в соответствии с пунктом 25, аудитор должен определить, является ли какой-либо из выявленных рисков, по его мнению, значительным риском.  При формировании такого суждения аудитор должен исключить влияние выявленных средств контроля, относящихся к данному риску.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
315.28	<p>При получении суждения о том, какие риски являются значительными, аудитор должен рассмотреть по крайней мере следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Является ли данный риск риском недобросовестных действий;</li> <li>(b) Связан ли данный риск с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами и, следовательно, требует ли он особого внимания;</li> <li>(c) Насколько сложны операции;</li> <li>(d) Относится ли риск к значительным операциям со связанными сторонами;</li> <li>(e) Какова степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность;</li> <li>(f) Связан ли данный риск со значительными операциями, выходящими за рамки обычной деятельности организации, или операциями, которые представляются необычными по иным основаниям (см. пункты A141 - A145)</li> </ul>
315.29	<p>Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску (см. пункты A146 - A148).</p>
330.21	<p>Если аудитор определил, что тот или иной оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным, он должен провести процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск.</p> <p>Когда подход к значительному риску состоит только из процедур проверки по существу, эти процедуры должны включать детальные тесты (см. пункт A53).</p>
550.18	<p>При выполнении требования МСА 315 (пересмотренного) по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности аудитор обязан выявить и оценить риски существенного искажения, связанные с наличием взаимоотношений и операций между связанными сторонами, и принять решение о том, являются ли такие риски значительными. При принятии такого решения аудитор должен расценивать выявленные операции со связанными сторонами за рамками обычной деятельности как приводящие к возникновению значительных рисков.</p>
550.19	<p>Если аудитор обнаруживает факторы риска недобросовестных действий (в том числе обстоятельства, обусловленные наличием связанной стороны, оказывающей решающее влияние) при проведении процедур оценки рисков и совершении сопутствующих действий в связи со связанными сторонами, то аудитор должен учитывать такую информацию при выявлении и оценке рисков существенного искажения финансовой информации вследствие недобросовестных действий в соответствии с МСА 240 (см. пункты A6, A29 - A30).</p>

## 10.1 Обзор

После того, как бизнес-риски и риски недобросовестных действий были выявлены и оценены, можно рассмотреть вопрос о существовании значительных рисков. Значительный риск возникает в тех случаях, когда оцениваемый риск существенного искажения настолько высок, что, по мнению аудитора, он требует специального рассмотрения аудитором.

Значительные риски оцениваются до рассмотрения любых средств контроля по смягчению рисков. Значительный риск основан на неотъемлемом риске (до рассмотрения соответствующего средства внутреннего контроля), а не на совокупном риске (с учетом как неотъемлемого риска, так и риска внутреннего контроля). К примеру, у организации с большим запасом алмазов высок риск совершения хищения. Ответные действия руководства на такой риск заключаются в обеспечении безопасности объектов. Таким образом, совокупные риски существенного искажения данных минимальны. Однако, поскольку весьма вероятен риск потери (до рассмотрения внутреннего контроля), и ее размер окажет существенное влияние на финансовую отчетность, такой риск будет определен как «значительный».

**ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ**

При рассмотрении вопроса о наличии значительных рисков может быть крайне сложно игнорировать смягчающие факторы от применения соответствующих средств внутреннего контроля. Это особенно верно, когда лица, осуществляющие контроль, хорошо известны аудитору и, скорее всего, очень компетентны в том, что они делают.

Что и требуется, чтобы отделить неотъемлемый риск от имеющихся средств контроля. Например, взрослый, собирающийся пересечь оживленную улицу, вряд ли посчитает это действие очень рискованным. Это происходит потому, что предполагается, что взрослые пользуются возможностями своего зрения, слуха вкупе с предыдущим опытом (при пересечении улиц) для безопасного пересечения улицы. Но такая оценка риска объединяет неотъемлемый риск, связанный с переходом улицы, с рядом контрольных действий (использование зрения, слуха и предыдущего опыта). Чтобы оценить, является ли переход через улицу значительным риском (т. е. до применения какого-либо средства контроля), человеку нужно будет завязать глаза, дать ему затычки для ушей, а затем попросить пересечь улицу.

## 10.2 Примеры

Примеры значительных рисков приведены в таблице ниже.

Таблица 10.2-1

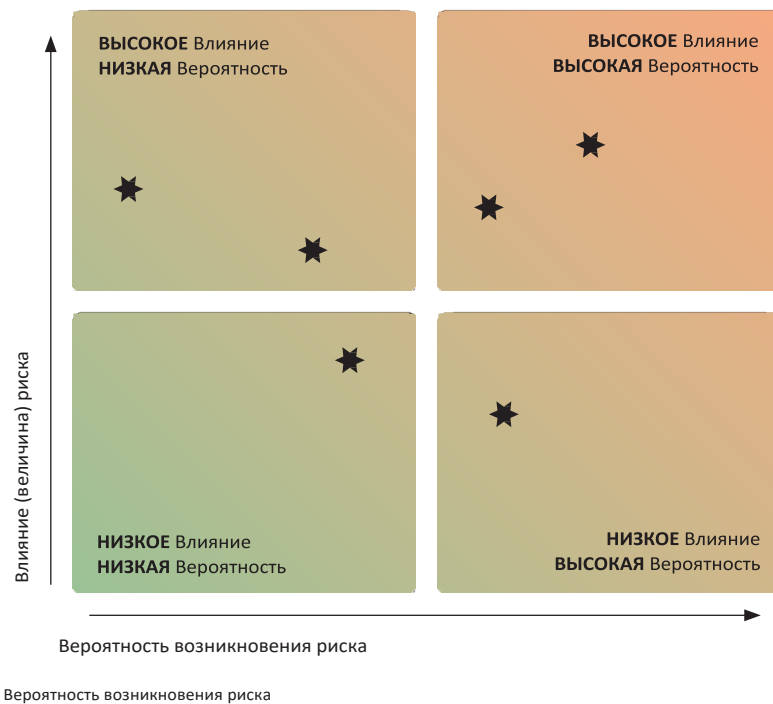
Источники	Примеры
<b>Деятельность с повышенным риском</b>	Включает операции или события, в которых может легко произойти существенное искажение. Например, остатки ценных алмазов или золотых слитков, хранящиеся у ювелира, или внедрение новой / сложной системы бухгалтерского учета.
<b>Значительные нестандартные операции (Размер или характер)</b>	<p>Выявленные значительные операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности предприятия, должны рассматриваться как создающие значительные риски.</p> <p>Включают нечасто проводимые и крупные операции. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Необычный объем операций со связанной стороной, выполняемых на регулярной основе;</li> <li>• Значимый договор купли-продажи или поставки;</li> <li>• Покупка или продажа основных бизнес-активов или бизнес-сегментов; и</li> <li>• Продажа бизнеса третьей стороне.</li> </ul> <p>Обычные несложные операции, подлежащие систематической обработке, с меньшей вероятностью могут привести к возникновению значительных рисков.</p>
<b>Вопросы, требующие вынесения суждения или вмешательства со стороны руководства</b>	<p>Примеры будут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Допущения и расчеты, используемые руководством при разработке основных оценочных значений;</li> <li>• Сложные расчеты или принципы бухгалтерского учета;</li> <li>• Принципы признания выручки (предположительно, значительный риск), которые допускают различные толкования;</li> <li>• Сбор и обработка значительного объема данных вручную; а также</li> <li>• В тех ситуациях, когда требуется вмешательство руководства для выбора принципа учета, который будет применяться.</li> </ul>
<b>Раскрытие данных, представленных в финансовой отчетности</b>	<p>Примеры могут включать такие количественные или качественные аспекты раскрытия информации, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Раскрытие новой или пересмотренной информации, требуемой в результате таких изменений в окружении, финансовом состоянии или деятельности организации, как значительное объединение бизнеса или реорганизация ее финансирования.</li> <li>• Изменения в применяемой концепции финансовой отчетности, которые оказывают существенное влияние на организацию.</li> <li>• Раскрытие информации о пенсионных планах или иных обязательствах при увольнении.</li> <li>• Значительные допущения руководства, используемые для подготовки оценочных значений.</li> <li>• Факторы, приводящие к значительному обесценению актива.</li> </ul>

Источники	Примеры
<b>Потенциал для совершения недобросовестных действий</b>	<p>Риск необнаружения существенного искажения в результате совершения недобросовестных действий (которые являются преднамеренными или намеренно скрываются) выше, чем риск необнаружения такого искажения в результате ошибки.</p> <p>При оценке того, могут ли значительные риски возникнуть в результате выявленных факторов риска недобросовестных действий и возможных сценариев и схем, определенных в ходе обсуждений группы (см. Том 2, Глава 7), учитывайте следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Компетентность лица, причастного к совершению потенциальных недобросовестных действий;</li> <li>• Соответствующий размер отдельных сумм, в отношении которых производятся манипуляции;</li> <li>• Уровень полномочий руководства или сотрудника: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Прямо или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета и</li> <li>– Обход контрольных процедур;</li> </ul> </li> <li>• Частота и масштабы соответствующих манипуляций;</li> <li>• Возможная степень сговора;</li> <li>• Преднамеренное введение в заблуждение аудитора; а также</li> <li>• Предыдущий опыт проведения аудита или опасения, высказанные другими лицами.</li> </ul> <p>Значительные риски недобросовестных действий могут быть выявлены на любом этапе проведения аудита в результате получения новой информации.</p>

### 10.3 Выявление значительных рисков

Если риски существенного искажения уже были выявлены и оценены, все, что требуется, - это проанализировать полученные данные, а затем выбрать (на основе профессионального суждения) те риски, которые действительно являются значительными. Например, если оценка рисков была составлена, как показано ниже (звездочки обозначают оцененные риски), то в качестве значительных рисков в первую очередь будут рассматриваться два риска, попадающие в затененную область (риски с высоким влиянием и высокой вероятностью).

Схема 10.3-1



Вопросы, которые необходимо учитывать	
Факторы, которые могут указывать на возможные «значительные риски»	Риск недобросовестных действий.
	Риски, связанные с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами, которые требуют особого внимания.
	Сложность операций.
	Значительные операции со связанными сторонами.
	Степень субъективности при оценках рисков, связанных с финансовой информацией, особенно тех оценок, которые предполагают широкий диапазон и неопределенность значений.
	Значительные операции, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности организации, или операции, которые представляются необычными по иным основаниям.

В малых организациях значительные риски зачастую могут быть связаны с вопросами, описанными в таблице ниже.

Таблица 10.3-2

Изучаемый вопрос / Информация	Характеристики
<b>Значительные нестандартные операции</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Высокий уровень неотъемлемого риска (вероятность и влияние).</li> <li>Операции, которые происходят нечасто и не подлежат систематической обработке.</li> <li>Необычные операции по причине их размера или характера (например, приобретение другой организации).</li> <li>Требуют вмешательства руководства:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>Чтобы определить порядок их учета, и</li> <li>Для сбора и обработки данных.</li> </ul> </li> <li>Предполагают применение сложных расчетов или принципов бухгалтерского учета.</li> <li>Характер операций затрудняет для организации внедрение эффективного внутреннего контроля над рисками.</li> </ul>
<b>Значительные вопросы, которые являются предметом суждения</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Высокий уровень неотъемлемого риска.</li> <li>Сопряжен со значительной неопределенностью измерений (например, при разработке оценочных значений).</li> <li>Используемые принципы бухгалтерского учета могут иметь различную интерпретацию (например, подготовка бухгалтерских оценочных значений или применение принципов подтверждения выручки).</li> <li>Требуемое суждение руководства может быть субъективным, сложным или требовать применения допущений о влиянии будущих событий (таких как суждения о справедливой стоимости, оценке товарных запасов, подверженных быстрому устареванию и т. д.).</li> </ul>
<b>Значительные операционные риски</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Может быть небольшое количество операционных рисков, связанных с основными бизнес-процессами (такими как товары, отгружаемые, но не учитываемые в процессе продажи), которые могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности, если их не снизить. В тех случаях, когда эти риски требуют особого внимания со стороны аудиторов, они будут рассматриваться в качестве значительных рисков. Если бы не было средств внутреннего контроля для смягчения таких рисков, они также были бы сообщены руководству как значительный недостаток.</li> </ul>
<b>Совершение недобросовестных действий</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Признание выручки. Это предполагаемый значительный риск.</li> <li>Обход средств контроля или предвзятость руководств в отношении оценочных значений и т. д.</li> <li>Основные операции со связанными сторонами, используемые для увеличения объема продаж или покупок.</li> <li>Сговор с поставщиками или клиентами, например, манипулирование ценами или заявками.</li> <li>Неотраженные или фиктивные операции.</li> </ul>

## 10.4 Ответные действия на значительные риски

Когда риск классифицируется как «значительный», аудитор должен среагировать на него, как указано ниже.

Таблица 10.4-1

Этапы выполнения аудита	Описание
<b>Оценка разработки и внедрения системы внутреннего контроля по каждому значительному риску</b>	<p>Разработало ли руководство и внедрило ли оно систему внутреннего контроля для целей смягчения значительных рисков? Рассмотрите возможность наличия прямого контроля, такого как контрольные действия и косвенный (всеобъемлющий) контроль, который может быть включен в состав контрольной среды, оценку риска, информационные системы и элементы мониторинга. Эта информация будет полезна при разработке эффективных ответных действий аудитора на выявленные риски.</p> <p>В тех случаях, когда значительные нестандартные или субъективные вопросы не подлежат рассмотрению с применением стандартных средств внутреннего контроля (например, разовое или ежегодное событие), аудитор выполняет оценку осведомленности руководства о рисках и уместность применения им ответных действий на них. Например, если предприятие приобрело активы другого предприятия, ответные действия предприятия могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Найм независимого оценщика для оценки приобретенных активов;</li> <li>• Применение соответствующих принципов бухгалтерского учета; и</li> <li>• Надлежащее раскрытие информации о проведенной сделке в финансовой отчетности.</li> </ul> <p>В тех случаях, когда аудитор определяет, что руководство должным образом не отреагировало (путем применения средств внутреннего контроля в отношении значительных рисков), в системе внутреннего контроля предприятия может возникнуть значительный недостаток, о наличии которого будет сообщено (в максимально короткие сроки) лицам, отвечающим за корпоративное управление.</p>
<b>Разработка ответных действий аудитора на выявленные значительные риски</b>	<p>Будут ли запланированные дальнейшие аудиторские процедуры ориентированы на значительный риск? Эти процедуры будут разработаны для получения аудиторских доказательств с высокой степенью надежности и могут включать в себя тесты средств контроля и процедуры проверки по существу.</p> <p>Во многих случаях аудиторские процедуры могут логически продолжать выполнение процедур, которые будут выполняться в любом случае. Например, если значительный риск связан с потенциальной предвзятостью руководства, например, при подготовке оценочных значений, расширенные процедуры проверки по существу будут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценку обоснованности использованных предположений;</li> <li>• Выявление источников и надежности используемой информации (как внешней, так и внутренней);</li> <li>• Учет наличия предвзятости в оценочных значениях предыдущего периода по сравнению с фактическими; а также</li> <li>• Обзор используемых методов (включая формулы в электронных таблицах) при расчете оценочных значений.</li> </ul>
<b>Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (ЛОКУ)</b>	<p>Сообщение информации о значительных рисках поможет лицам, отвечающим за корпоративное управление, понять эти вопросы и понять, почему они требуют проведение специального рассмотрения аудитором. Это также может помочь лицам, отвечающим за корпоративное управление, выполнять свои обязанности по надзору за процессом составления финансовой отчетности. Рассматриваемые вопросы могут включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Планы по устранению значительных рисков существенного искажения, вызванных недобросовестными действиями или ошибкой.</li> <li>• Планы по устранению рисков в областях с более высокой оценкой рисков существенного искажения.</li> <li>• В случае применения требований МСА 701, предварительное мнение аудитора по вопросам, которые могут попадать в области значительного внимания аудитора в ходе аудита и, следовательно, могут быть ключевыми вопросами аудита.</li> <li>• Запланированный подход к рассмотрению последствий для отдельных заявлений и раскрытия любых существенных изменений: <ul style="list-style-type: none"> <li>– В применимой концепции финансовой отчетности или</li> <li>– В окружении организации, ее финансовом состоянии или деятельности.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Одних лишь аналитических процедур проверки по существу недостаточно</b>	<p>Использование значимых аналитических процедур само по себе не считается подходящим ответным действием для целей устранения значительного риска. Когда подход к значительным рискам состоит только из процедур проверки по существу, аудиторские процедуры должны включать в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Детальные тесты; или же</li> <li>• Сочетание детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу.</li> </ul>

**Примечание:** Если для средства контроля, которое снижает значительный риск, планируется проверка его операционной эффективности, аудитор не может полагаться на доказательства, полученные в ходе предшествующего аудита, в отношении операционной эффективности средства контроля.

## 10.5 Документирование значительных рисков

Выявление значительных рисков и предлагаемые ответные действия аудитора будут задокументированы. Если все риски задокументированы в одном месте, документация о значительных рисках может использоваться в качестве дополнения к ранее задокументированным сведениям.

Документация аудитора также будет включать значительные риски, доведенные до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление:

- Если такие вопросы сообщаются в письменном виде, аудитор должен хранить у себя копию такого сообщения.
- Если они **были** сообщены в устной форме, то **был бы** подготовлен меморандум с изложением обсуждаемых вопросов, а также указанием того, когда и кому они были сообщены.

### Примечание: Признание выручки является предполагаемым значительным риском

Если аудитор приходит к выводу, что признание выручки не является значительным риском существенного искажения вследствие совершения недобросовестных действий, основания для такого вывода должны быть включены в документацию аудитора.

## 10.6 Наглядный пример из практики — Значительные риски

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики».

Значительные риски могут быть определены из списка факторов риска и их оценки. См. формы, приведенные в разделе обсуждения наглядных примеров из практики в Главах 8 и 9 Тома 2. Такая форма также может использоваться для перекрестной связи каждого значительного риска с подробным планом аудита.

Для каждого выявленного значительного риска должно быть задокументировано ответное действие руководства на такой риск и разработаны соответствующие аудиторские процедуры в качестве ответных действий на конкретный риск.

### Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

#### (Фрагмент)

Значительный риск	Ответные действия руководства	Ответные действия аудитора	Ссылка на РД
Нарушала ли организация условия банковского финансирования?	Подготовка и мониторинг прогнозов движения денежных средств.  Пересмотреть сумму и условия финансирования.	Просмотрите планы роста организации и реалистичны ли прогнозируемые денежные потоки.  Просмотрите и сравните фактические результаты и денежные потоки.  Убедитесь, что оценки дебиторской задолженности и товарных запасов (обеспечение для ссуд) являются разумными.  Просмотрите заявку на рефинансирование, предоставленную организацией банку.  Просмотрите любой ответ / корреспонденцию из банка.	(Не включен а)
Манипуляции с финансовой отчетностью, чтобы избежать нарушения условий банковских соглашений.	Отсутствуют. Руководство не видит в этом никакого риска.	Внимательно изучите предпосылки, использованные в прогнозах движения денежных средств, и основания, на которых составляются фактические отчеты о движении денежных средств.  Убедитесь, что основание для оценки дебиторской задолженности и запасов является действительным и правильным.  Тщательно проверьте предпосылки наличия и точности продаж, так как есть давление для целей поддержания и роста уровня продаж, несмотря на сложные экономические условия.	
Непоследовательный порядок признания выручки (предполагаемый риск недобросовестных действий).	Договоры купли-продажи на сумму, превышающую 500 евро, рассматриваются менеджером по продажам.	Обзор крупных контрактов (и примера меньших контрактов) и обсуждение с менеджером по продажам, чтобы убедиться, что доход был признан надлежащим образом в соответствующем периоде.	



<i>Несанкционированные записи в журнале.</i>	<i>Руководство согласилось ввести политику, требующую утверждения всех записей в журнале, но она еще не была внедрена.</i>	<i>Определите и просмотрите все записи журнала на сумму, превышающую 1 500€ и все записи за месяц до и после окончания соответствующего периода.</i>	
<i>Значительное расширение использования операций со связанными сторонами.</i>	<i>Политика компании заключается в том, что все операции со связанными сторонами идентифицируются как таковые и проводятся на обычных условиях продажи. Это включает в себя любые корпоративные активы или услуги, предоставляемые для личного использования руководством или сотрудниками.</i>	<i>Проанализируйте понимание сотрудниками политики посредством направления соответствующего запроса инспектирования. Постарайтесь убедиться, что все операции со связанными сторонами были выявлены и что операции, условия продаж, характер операции, и даты действительно являются надлежащими.</i>	

Все выявленные нами значительные риски сообщались лицам, отвечающим за корпоративное управление, в письме от 5 декабря 20x2 года. Это письмо можно найти в п. 300-2 файла.

Подготовлено: FJ

Дата: 8 декабря 20x2 г.

Утверждено: LF

Дата: 5 января 20x3 г.

## Наглядный пример из практики В - «Kumar & Co.»

### Меморандум к аудиторскому файлу: «Kumar & Co.»

#### Выявление значительных рисков

Ниже перечислены следующие основные области значительных рисков, включая ответные действия руководства и аудитора.

#### Спад в экономике

Предприятие не сильно пострадало в условиях кризиса. Однако Радж должен периодически рассматривать расчеты по условиям соглашения с банком, но он не уделял этому особого внимания в текущем аудируемом периоде. Мы пересчитаем все коэффициенты, чтобы понять статус по сравнению с условиями соглашений с банком. Мы также проведем больше аудиторских процедур для тех областей аудита, которые участвуют в расчете коэффициентов. Степень риска повышается по мере того, как предприятие все ближе подходит к нарушению условий соглашений с банком из-за возможности манипулирования финансовой отчетностью.

#### Снижение налоговой нагрузки

Не предусмотрено средств контроля со стороны руководства, специально предназначенных для решения этой проблемы. Ответным действием на этот риск будет тщательный анализ оценок руководства и записей в журнале (см. ниже).

#### Несанкционированные записи в журнале

Радж должен утвердить все записи в журнале, но это происходит непоследовательно. Мы выявим и просмотрим все записи журнала на сумму, превышающую 500 евро, в том числе все записи за месяц до и после окончания соответствующего периода.

#### Операции со связанными сторонами

Политика предприятия заключается в том, что все операции со связанными сторонами определяются как таковые и проводятся на обычных условиях реализации. Мы проверим понимание Раджем и Руби применяемой политики в ходе направления соответствующих запросов и инспектирования. Мы будем проверять, что для всех операций со связанными сторонами, условия продажи, характер операций и сроки их проведения являются действительно соответствующими. Мы также будем уделять повышенное внимание в ходе проведения аудита операциям, выходящим за рамки обычной хозяйственной деятельности предприятия, и тому, что все операции со связанными сторонами на самом деле были выявлены.

#### Подтверждение выручки

Политика предприятия в отношении признания выручки от продажи довольно проста, и в основном практически весь объем продаж компании Kumar приходится на Dephta Furniture, Inc. Работа аудитора, проделанная в отношении проверки закрытия периода и операций со связанными сторонами, рассматривает любые потенциальные возможности совершения недобросовестных действий в отношении ненадлежащего признания выручки.

#### Информационное взаимодействие

Мы обсудили значительные риски, описанные выше, и предложенные нами ответные действия аудитора с руководством (которое также отвечает за корпоративное управление) 7 декабря 20x2 года. Руководство не ставило перед нами никаких вопросов.

Подготовлено: FJ

Дата: 9 декабря 20x2 года

Утверждено: LF

Дата: 5 января 20x3 г.

# 11

## ПРОЦЕСС ПОНИМАНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

<i>Содержание главы</i>	<b>Соответствующие МСА</b>
Руководство по этапам понимания внутреннего контроля, значимого для аудита: <ul style="list-style-type: none"><li>• Оценка структуры и внедрения средств внутреннего контроля; а также</li><li>• Документирование с применением двух возможных подходов.</li></ul>	315 (Пересмотренный)

**Примечания:**

1. Более полный список необходимой документации см. в МСА 230.
2. Планирование (МСА 300) представляет собой непрерывный процесс, повторяющийся в течение всего процесса аудита.
3. РСИ = риски существенного искажения.

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
315.4	Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения: (a) Предпосылки — заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются аудитором для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений. (b) Бизнес-риск - риск, возникающий в результате значительных условий, событий, обстоятельств, действий или бездействия, которые могут оказать негативное влияние на способность организации достичь поставленных целей и реализовать свою стратегию, или возникающий в результате установления ненадлежащих целей и стратегии. (c) Система внутреннего контроля - процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов. Термин «средства контроля» относится к любым аспектам одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля.
315.12	Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля организации в части, значимой для проведения аудита. Несмотря на то, что большинство средств контроля, которые являются значимыми для аудита, как правило, связаны с финансовой отчетностью, не все средства контроля, связанные с финансовой отчетностью, являются значимыми для аудита. Вопрос о том, является ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими значимым для проводимого аудита, представляет собой предмет применения профессионального суждения аудитора (см. пункты А50 - А73).
315.14	Аудитор должен получить понимание контрольной среды. В ходе получения такого понимания контрольной среды аудитор должен оценить: (a) Была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения; и Обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды в совокупности надлежащую основу для других компонентов внутреннего контроля, а также не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля (см. пункты А77 - А87)

Параграф №	Соответствующие выдержки из МСА
315.15	<p>Аудитор должен получить понимание того, осуществляются ли в организации следующие процессы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;</li> <li>(b) Оценка значительности рисков;</li> <li>(c) Оценка вероятности возникновения рисков; и</li> <li>(d) Принятие решений о мерах по снижению таких рисков (см. пункт A88)</li> </ul>
315.18	<p>Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов (см. пункты A90 - A92 и A95 - A96)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Виды операций в рамках деятельности организации, являющиеся значительными для финансовой отчетности;</li> <li>(b) Процедуры, как в системе с применением информационных технологий (ИТ), так в системе ручной обработки данных, с помощью которых такие операции инициируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в основной регистр и отражаются в финансовой отчетности;</li> <li>(c) Соответствующие данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в финансовой отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в основной регистр. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;</li> <li>(d) То, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для финансовой отчетности;</li> <li>(e) Процесс подготовки финансовой отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытия информации; и</li> <li>(f) Средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, применяемые для учета разовых, необычных операций или корректировок (см. пункты A93 - A94).</li> </ul> <p>Это понимание информационной системы, относящейся к подготовке финансовой отчетности, должно включать соответствующие аспекты, связанные с раскрываемой в финансовой отчетности информацией, которая получена из или извне основного регистра и вспомогательных ведомостей..</p>
315.19	<p>Аудитор должен получить понимание того, каким образом организация сообщает информацию о функциях и обязанностях при подготовке финансовой отчетности, а также о значимых вопросах, связанных с финансовой отчетностью, включая следующие (см. пункты A97 - A98):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Информационное взаимодействие с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление; и</li> <li>(b) Сообщение информации третьим сторонам, например, регулирующим органам.</li> </ul>
315.20	<p>Аудитор должен получить понимание тех контрольных действий, значимых для проводимого аудита, которые, по мнению аудитора, необходимо изучить, чтобы оценить риски существенного искажения на уровне предпосылок и разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий, связанных с каждым значительным видом операций, остатком по счету и раскрытием в финансовой отчетности или с каждой соответствующей предпосылкой (см. пункты A99 - A106)</p>
315.21	<p>При изучении контрольных действий в организации аудитор должен получить понимание того, каким образом организация отвечает на риски, возникающие вследствие использования ИТ (см. пункты A107 - A109)</p>
315.22	<p>Аудитор должен получить понимание основных действий, которые используются организацией для мониторинга внутреннего контроля за финансовой отчетностью, включая те действия, которые относятся к контрольным, значимым для аудита, а также понимания порядка инициирования действий по устранению недостатков в средствах контроля организации (см. пункты A110 - A112)</p>

## 11.1 Обзор

В этой главе рассматривается объем работ, необходимых для понимания средств внутреннего контроля, значимых для аудита. В Главе 5 Тома 1 рассматривается характер системы внутреннего контроля и содержится подробное описание пяти компонентов внутреннего контроля. Глава 12 Том 2 определяет четырехступенчатый подход к оценке системы внутреннего контроля.

Напоминаем, что под внутренним контролем понимаются процессы, политики и процедуры, разработанные руководством для обеспечения надежности финансовой отчетности и подготовки финансовой отчетности в соответствии с применяемыми принципами бухгалтерского учета. Система внутреннего контроля решает такие вопросы, как:

### Контрольная среда

Включает приверженность руководства принципам честности и внутреннего контроля в целом, компетентности, развитию и удержанию ключевого персонала, а также любые корпоративные действия, включая те, которые установлены лицами отвечающими за корпоративное управление.

### Оценка рисков

Включает в себя выявление и устранение руководством (и лицами, отвечающими за корпоративное управление) бизнес-рисков и рисков недобросовестных действий, которые могут повлиять на достижение целей финансовой отчетности.

### Информационные системы и информационное взаимодействие

Включает в себя выявление значительных видов операций в операционной деятельности предприятия, информацию, собранную и обработанную в бухгалтерских записях (включая информацию, полученную за пределами основных регистров и вспомогательных ведомостей), действия по контролю над подготовкой финансовых отчетов и финансовой отчетности, подготовленной для руководства и третьих лиц, а также контроль над использованием технологий, таких как применение приложений для бухгалтерского учета, хранение и защита данных.

### Контрольные действия

Контрольные действия, разработанные руководством для надлежащей регистрации и авторизации операций и обеспечения безопасности активов.

Контрольные действия, представляющие значимость для аудита, могут включать в себя средства контроля, определенные руководством, которые учитывают риски существенных искажений, связанных с раскрытием информации, которое готовится не в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такие контрольные действия могут касаться информации, представленной в финансовой отчетности, которая получена не из основных регистров и вспомогательных ведомостей.

К контрольным действиям, представляющим значимость для аудита, относятся:

- действия, которые должны рассматриваться как таковые, будучи сами по себе действиями, которые связаны со значительными рисками;
- действия, которые относятся к рискам, в отношении которых применение только аудиторских процедур по существу не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств; или же
- считаются актуальными согласно суждению аудитора.

### Мониторинг

Непрерывные оценки и / или отдельные оценки со стороны руководства наличия и надлежащего функционирования компонентов системы внутреннего контроля. Кроме того, мониторинг подразумевает оценку результатов и план действий для обеспечения своевременного устранения выявленных недостатков средств контроля.

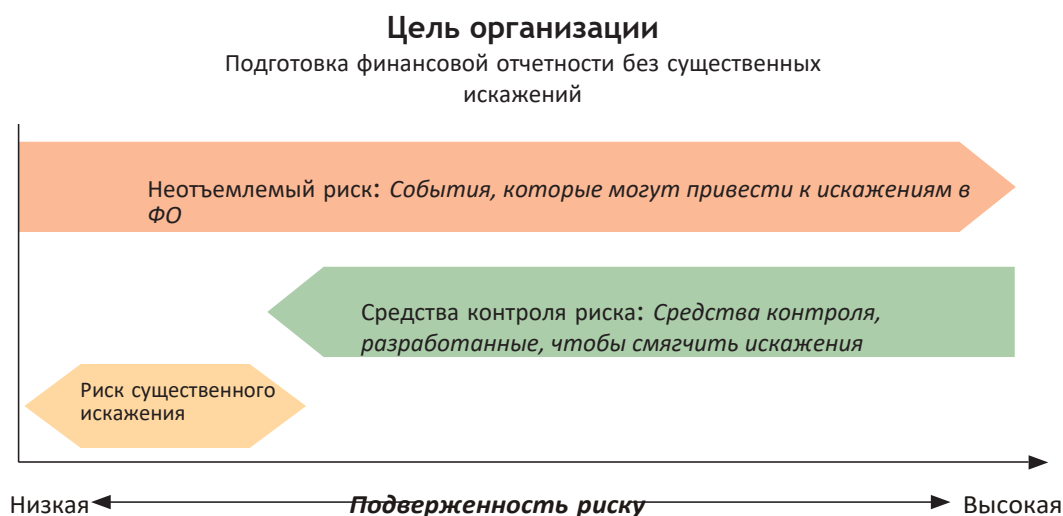
Аудитор должен получить понимание об элементах системы внутреннего контроля, изложенных выше (при их наличии) при выполнении всех аудиторских заданий. Это касается организаций любого размера. Это помогает аудитору определить, существуют ли какие-либо другие риски, которые следует учитывать в связи с возможными недостатками системы внутреннего контроля. Такое понимание требуется, даже когда аудитор намерен применять подход по существу к проведению проверки.

**Примечание:** Не все контрольные действия имеют отношение к аудиту. Аудитор занимается оценкой исключительно средств контроля, которые снижают риск существенного искажения (вызванного совершением недобросовестных действий или ошибкой) в финансовой отчетности. Контрольные действия, которые не имеют отношения к аудиту, могут быть полностью исключены из аудита.

Связь между риском и контролем может быть проиллюстрирована следующим образом.

Схема 11.2-1

Стрелка неотъемлемого риска представляет факторы бизнес-риска и риска недобросовестных действий, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности (до рассмотрения вопроса о внутреннем контроле). Стрелка риска средств контроля отражает контрольные процедуры, применяемые руководством для смягчения последствий неотъемлемых рисков. Степень, в которой контрольный риск не полностью смягчает неотъемлемые риски, часто называют остаточным риском руководства.



Неотъемлемые бизнес-риски и риски недобросовестных действий выявляются на этапе выявления и оценки рисков. Руководство снижает такие риски, разрабатывая и внедряя систему внутреннего контроля и процедуры, которые позволят снизить такие риски до приемлемо низкого уровня. Величина риска, оставшегося после разработки и внедрения системы внутреннего контроля, представляет собой риск существенного искажения (иногда его еще называют остаточным риском).

В идеале, руководство должно разработать достаточные средства контроля, чтобы обеспечить снижение остаточного риска до приемлемо низкого уровня, как для целей внутреннего управления, так и для внешнего аудита. На практике некоторые руководители склонны иметь высокую терпимость к риску (т. е. средства контроля минимальны, что приводит к более высокому остаточному риску), а некоторые руководители (зачастую на предприятиях государственного сектора) склонны быть консервативными и разрабатывать средства контроля для того, чтобы снизить риск практически до нуля.

### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

Единственной целью контроля является снижение риска. Контроль без смягчения риска, очевидно, значения не имеет. Таким образом, риск должен обнаруживаться или существовать до того, как будет снижен с применением средств контроля со стороны руководства. Однако некоторые аудиторы игнорируют этот факт. Они начинают свою оценку внутреннего контроля с документирования существующей системы и средств внутреннего контроля до выявления рисков, требующих смягчения. Такой подход может привести к ненужному увеличению объемов работ по документированию процессов и средств контроля, которые впоследствии могут оказаться не имеющими никакого отношения к целям проведения аудиторской проверки.

## 11.3 Всеобъемлющие и специфические средства внутреннего контроля

Внутренние средства контроля можно в целом классифицировать как всеобъемлющие средства контроля, которые уделяют внимание всеобъемлющим рискам на уровне финансовой отчетности и специфические (операционные) средства контроля, которые касаются конкретных рисков на уровне предпосылок. Различия между этими средствами контроля показаны ниже.



Таблица 11.3-2

	Описание
<b>Всеобъемлющие средства контроля</b>	<p>Всеобъемлющие средства контроля касаются вопросов руководства и общего управления и служат для создания общей контрольной среды или «тона, заданного высшим руководством». Типовые контрольные процессы включают кадровый потенциал, недобросовестные действия, оценку рисков (обход системы руководством), общие средства контроля ИТ-систем, подготовку финансовой информации (включая финансовую отчетность и базовые оценочные значения и т. д.) и текущий мониторинг операционной деятельности. В малых организациях эти средства контроля будут в первую очередь касаться отношения руководства к честности и контролю.</p> <p>Прочное понимание всеобъемлющих элементов внутреннего контроля обеспечивает важную основу для оценки соответствующих средств контроля над финансовой отчетностью на уровне операций (бизнес-процессов). Например, если контроль над целостностью данных будет недостаточным, это повлияет на точность всей предоставляемой информации, генерируемой такими системами, как продажи, покупки и начисление заработной платы.</p>
<b>Специфические (операционные) средства контроля на уровне предпосылок</b>	<p>Операционные (бизнес-процессы) средства контроля - это конкретные процессы / средства контроля, предназначенные для гарантии того, что:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Операции надлежащим образом документируются для целей подготовки финансовой отчетности;</li> <li>• Бухгалтерский учет ведется достаточно подробно, чтобы можно было точно и справедливо отражать все операции и распоряжения активами;</li> <li>• Поступления и расходы производятся только с разрешения руководства; и</li> <li>• Несанкционированное приобретение, использование или реализация активов будут предотвращены или выявлены своевременно.</li> </ul> <p>Контрольные процессы в отношении операций включают в себя проведение обычных операций (такие как выручка, закупки и оплата труда) и нестандартных операций (такие как покупка оборудования или затраты, связанные с открытием нового направления бизнеса).</p>

## 11.4 Пять компонентов системы внутреннего контроля

Различные типы внутреннего контроля, которые существуют внутри организации, были разделены на пять ключевых компонентов, как показано ниже.

Каждый из этих компонентов должен рассматриваться аудитором как:

- Часть понимания системы внутреннего контроля (над финансовой отчетностью); а также
- Информацию для рассмотрения того, как различные аспекты системы внутреннего контроля могут повлиять на аудит.

На Схеме 11.4-1 ниже представлены пять компонентов системы внутреннего контроля, которые могут быть использованы руководством для снижения рисков существенных искажений в финансовой отчетности. Круг указывает на постоянный характер различных компонентов в достижении целей финансовой отчетности предприятия.

Схема 11.4-1



Взаимосвязь пяти компонентов между всеобъемлющими и специфическими (операционными) средствами контроля (бизнес-процессами) показаны ниже.

Схема 11.4-2



Всеобъемлющие средства контроля в совокупности обеспечивают соответствующую основу для всех прочих компонентов системы внутреннего контроля, поскольку плохая организация всеобъемлющих средств контроля может даже самые эффективные средства контроля над бизнес-процессами сделать неэффективными. Например, у организации может быть эффективная система закупок, но, если сотрудник, отвечающий за учет/бухгалтер некомпетент (т. е. недоработанная контрольная среда), может возникнуть целый ряд ошибок, а некоторые из них могут привести к существенному искажению в финансовой отчетности. Кроме того, игнорирование руководством системы внутреннего контроля и неприемлемый «тон, заданный высшим руководством» (который, как правило, имеет место на уровне финансовой отчетности) – это обычные явления при ненадлежащем корпоративном поведении.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

То, как организация на самом деле разрабатывает и внедряет систему внутреннего контроля, зависит от размера и сложности организации в целом. В малых организациях руководитель-собственник может выполнять функции, которые имеют отношение к нескольким компонентам системы внутреннего контроля.



## 11.5 Система внутреннего контроля малых организаций

В малых организациях зачастую небольшой штат сотрудников, что может ограничивать степень, в которой:

- Распределение обязанностей осуществимо с практической точки зрения; и
- Имеются соответствующие задокументированные протоколы.

Внутренний контроль в таких организациях зачастую основан на контрольной среде (приверженность руководства этическим ценностям, компетентности, отношение к контролю и повседневная операционная деятельность руководства), а не на конкретном контроле за операционной деятельностью. Оценка контрольной среды сильно отличается от традиционных контрольных действий, так как она включает в себя оценку поведения, отношений, компетентности и действий руководства. Такие оценки зачастую документируются в меморандуме или в опроснике.

Присутствие активно вовлеченного в деятельность организации руководителя-собственника зачастую является как сильной стороной системы внутреннего контроля, так и слабой стороной контроля в целом. Сильная сторона контроля заключается в том, что такое лицо (при условии его / ее компетентности) будет осведомлено обо всех аспектах операционной деятельности, и возможность пропуска или игнорирования существенных искажений очень маловероятна. Слабая сторона контроля заключается в наличии у такого лица возможности обойти систему внутреннего контроля для своей собственной выгоды.

### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

#### Определите всеобъемлющие средства контроля

В ходе аудита малых организаций возникает желание предположить, что системы внутреннего контроля в них нет и, следовательно, понимания внутреннего контроля не требуется. Однако любая организация, которая хочет продолжать свою деятельность, будет иметь некое подобие системы внутреннего контроля. Например, какого руководителя не волнует, хранятся ли денежные поступления в банке или выставлены ли счета на отгруженные товары?

#### Подумайте, как может быть доказано наличие всеобъемлющих средств контроля

В тех случаях, когда руководитель- собственник или лицо с аналогичными должностными полномочиями утверждает проведение операций и тщательно анализирует финансовые результаты, такое средство контроля может предотвращать или обнаруживать искажения, возникающие на уровне предпосылок. Если наличие такого средства контроля уменьшает необходимость в проведении иных аудиторских процедур по существу, подумайте, можно ли использовать в качестве доказательств наличие подписи руководителя в отчете или документ о сверке. Затем такие доказательства можно было бы использовать для тестирования операционной эффективности средства контроля.

## 11.6 Отсутствие системы внутреннего контроля

Практически во всех организациях в той или иной форме имеется система внутреннего контроля, например, компетенция руководителя-собственника (контрольная среда). Такая форма может носить несложный и неформальный характер, но при этом представлять собой некое подобие системы внутреннего контроля. Организация, которая не уменьшает какой-либо из основных рисков, с которыми сталкивается (посредством применения соответствующих компонентов системы контроля, таких как контрольная среда, оценка рисков, информационные системы, контрольные действия или мониторинг), вряд ли останется в бизнесе надолго.

В тех случаях, когда контрольных действий, которые могут быть определены, не так много, аудитор должен рассмотреть вопрос о том:

- Можно ли рассмотреть соответствующие предпосылки путем проведения дальнейших аудиторских процедур, которые являются в первую очередь процедурами по существу; или
- Отсутствие контрольных действий или других компонентов контроля (в редких случаях) делает невозможным получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Прочие сведения, которые могут вызвать вопросы о том, следует ли проводить аудит, включают:

- Опасения по поводу честности руководства, неэтичного поведения или плохого отношения к внутреннему контролю. Недостатки в контрольной среде, как правило, подрывают средства контроля, существующие в других компонентах системы внутреннего контроля. Это также повышает риск искажения информации руководством и совершения недобросовестных действий; а также
- Обеспокоенность по поводу состояния и надежности записей в системе учета организации, которые делают маловероятным наличие достаточных надлежащих аудиторских доказательств для целей выражения немодифицированного мнения.

При наличии этих или аналогичных проблем аудитор должен рассмотреть вопрос о необходимости модификации аудиторского заключения или вообще отказаться от выполнения задания.

В случае отказа от задания аудитор будет учитывать свои профессиональные и юридические обязанности, включая любые требования о представлении отчетов лицам, которые назначили аудитора, и регулирующим органам. Аудитор также должен обсудить отказ от задания и причины такого отказа с соответствующим уровнем руководства и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

## 11.7 Средства контроля для предотвращения недобросовестных действий (средства контроля на случай совершения недобросовестных действий)

Степень обхода руководством средств контроля может быть снижена или замедлена в малых организациях путем установления, а затем документирования основных политик и процедур. Например, задокументированная политика, в которой говорится, что все нестандартные записи в журнале требуют утверждения, что даст бухгалтеру возможность направить руководству запрос на утверждение предлагаемых записей в журнале. Это не предотвратит обход руководством существующей системы, но послужит сдерживающим фактором. Если политики и процедуры по предотвращению недобросовестных действий не действуют, аудитору необходимо снизить риск обхода системы внутреннего контроля путем выполнения других аудиторских процедур.

**Примечание:** Средства контроля, которые учитывают соответствие правилам, не относящимся к аудиту (если их несоблюдение не приведет к существенным искажениям в финансовой отчетности), не должны рассматриваться в ходе проведения аудита.

## 11.8 Система внутреннего контроля, имеющая значение для аудита (область понимания)

Не все средства контроля имеют отношение к аудиту. Аудитор занимается пониманием и оценкой исключительно средств контроля, которые снижают риск существенного искажения (вызванного совершением недобросовестных действий или ошибкой) в финансовой отчетности. Это означает, что определенные виды средств контроля могут быть полностью исключены из аудита, как показано на схеме ниже. Это средства контроля, которые:

- Не управляют процессом подготовки финансовой отчетности (например, средства контроля над операциями и средства контроля в отношении соблюдения нормативных требований); и
- Которые вряд ли приведут к существенному искажению в финансовой отчетности, даже если их не будет.

Схема 11.8-1



В некоторых случаях средства контроля и средства контроля над операциями и целями соблюдения нормативных требований могут быть схожи между собой. К примерам можно отнести средства контроля в отношении данных, которые аудитор оценивает или использует при применении других аудиторских процедур, таких как:

- Данные, необходимые для аналитических процедур (например, статистика производства);
- Средства контроля, выявляющие несоблюдение законов и нормативных актов;
- Средства контроля сохранности активов, которые относятся к финансовой отчетности; и
- Контроль над полнотой и точностью получаемой информации, которая может служить основой для расчета ключевых показателей оценки результатов деятельности.

Средства контроля, которые всегда будут представлять значимость для аудита, включают в себя те, которые снижают следующие риски.

Таблица 11.8-2

Описание	
<b>Значительные риски</b>	Значительные риски - выявленные и оцененные риски существенного искажения, которые, согласно суждению аудитора, требуют особого рассмотрения при аудите.

Описание	
<b>Риски, которые не могут легко устраняться посредством применения процедур по существу</b>	Это выявленные и оцененные риски существенного искажения, в отношении которых только процедуры по существу не предоставят достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
<b>Прочие риски существенного искажения</b>	Это выявленные и оцененные риски существенных искажений, которые, согласно суждению аудитора, могут потенциально привести к существенным искажениям.

На суждение аудитора о том, имеет ли отношение определенное средство контроля к аудиту, влияют:

- Знание о наличии / отсутствии средств контроля, выявленных в других компонентах системы внутреннего контроля. Если определенный риск уже **смягчен** (например, контрольной средой, информационной системой и т. д.), нет необходимости определять какие-либо дополнительные средства контроля, которые могут существовать;
- Наличие нескольких контрольных действий, которые направлены на достижение одной и той же цели. Нет необходимости получать представление о каждом контрольном действии, связанном с такой целью;
- Необходимость проверки эффективности применения некоторых ключевых средств контроля. Например, если нет практического способа проверки полноты продаж (т. е. посредством выполнения процедур по существу), потребуется проверка операционной эффективности средств контроля; а также
- Влияние, которое проверка операционной эффективности средств контроля будет иметь на степень (то есть, сокращение) необходимых тестов по существу.

Профессиональное суждение необходимо для определения того, является ли средство внутреннего контроля, в отдельности или в совокупности с другими средствами контроля, действительно значимым для целей аудита.

#### ВОПРОСЫ, НА КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ

##### Нисходящий и риск-ориентированный подход

Подход аудитора к пониманию системы внутреннего контроля должен быть по нисходящей, то есть проводиться сверху вниз. Первым шагом является выявление соответствующих всеобъемлющих и операционных рисков, а затем определение того, являются ли ответные действия руководства соответствующими.

Четкое понимание средств контроля на уровне организации обеспечивает важную основу для оценки соответствующих средств контроля над финансовой отчетностью на уровне операций (бизнес-процессов). Например, если контроль над целостностью данных на уровне организации будет недостаточным, это повлияет на точность всей информации, генерируемой такими системами, как продажи, приобретения и начисление заработной платы.

##### Пример

Нисходящий и риск-ориентированный подход к пониманию системы внутреннего контроля включает:

- Выявление бизнес-процессов (включая бухгалтерский учет) для каждого значительного остатка по счету;
- Определение для каждого процесса, возможно ли существенное искажение в финансовой отчетности, или существуют ли другие факторы, которые делают его значимым для аудита; а также
- Определение в рамках аудита тех процессов и средств контроля, которые не представляют значимости для аудита.

Например, предприятие по производству печенья может иметь следующие процессы, которые определяют показатель выручки от продаж:

- Основная система заказов на продажу фиксирует подробности и ход выполнения каждого заказа, полученного по телефону. Это составляет 70% продаж.
- «Оконные продажи» происходят, когда покупатели покупают лом печенья в небольшом магазине в задней части производственного помещения. На них приходится 2% продаж.
- Интернет-продажи — заказы размещаются онлайн и оплачиваются кредитной картой, на них приходится 28% продаж.
- Система бухгалтерского учета отражает подробности по всем видам продаж.

В этой ситуации «оконные продажи» вряд ли приведут к существенным искажениям в финансовой отчетности и, следовательно, могут быть исключены из аудита. Однако, прежде чем принять это решение, было бы разумно либо:

- Направить запрос руководству с тем, чтобы выявить наличие средств контроля над оконными продажами, чтобы гарантировать, что все такие продажи задокументированы, и что нет случаев преднамеренного лома печенья для его продажи по сниженным ценам связанным сторонам; или же
- Выполнить аналитический обзор разбивки по сетке продаж, чтобы убедиться, что показатель оконных продаж не отклонился от ожидаемых 2% продаж.

## 11.9 Наглядные примеры из практики - Выявление соответствующих средств контроля

Подробнее о примерах из практики см. в Главе 2 Тома 2 — «Ознакомление с примерами из практики». Обратите внимание, что следующий шаг зачастую выполняется на этапе планирования.

Поскольку не все бизнес-процессы и средства контроля имеют отношение к аудиту, важно понимать, какие области финансовой отчетности и средства контроля могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Определение областей финансовой отчетности и связанных с ними бизнес-процессов предполагает использование уровня общей существенности в качестве руководства для определения того:

- Какие области финансовой отчетности являются или могут быть существенными; а также
- Какие всеобъемлющие средства контроля и бизнес-процессы актуальны.

Несущественные остатки, операции, бизнес-процессы и средства контроля, которые могут привести к отсутствию существенных искажений, могут быть исключены из дальнейшего рассмотрения в ходе проведения аудита. Однако прежде чем определить область, рассмотрите:

- Возможное накопление несущественных искажений, которые в совокупности могут привести к существенному искажению; а также
- Является ли область финансовой отчетности заниженной вследствие недобросовестных действий или ошибки.

### Наглядный пример из практики A - Dephta Furniture, Inc.

Выявить любые процессы, которые снижают риски	
Всеобъемлющие риски	Ежегодный цикл планирования ведения бизнеса, ежемесячные заседания руководства/собственников, которые включают обзорные финансовой отчетности, правила корпоративной этики для персонала, бюджеты в сфере ИТ, ежедневное участие руководства в операционной деятельности, политики управления персоналом и общие средства контроля ИТ-систем
Денежные средства и их эквиваленты	Дебиторская задолженность, процесс получения, инвестирование краткосрочных (от 30 до 60 дней) депозитов в банке, выверка банковских счетов и управление денежными средствами
Торговая и прочая дебиторская задолженность	Выручка, дебиторская задолженность, обработка поступлений, оценка просроченной задолженности, продажа активов
Товарные запасы	Закупки, кредиторская задолженность, порядок оплаты, управление товарными запасами, инвентаризация, оценка устаревших товарных запасов
Основные средства	Закупки, кредиторская задолженность, процедура оплаты, расчет амортизации, капитализация активов, продажа активов
Задолженность банку	Дебиторская задолженность, процесс поступления, сверка банковских счетов и управление денежными средствами
Торговая и прочая кредиторская задолженность	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, процедура оплаты, капитализация активов
Налог на прибыль к уплате	Подготовка резерва по налогу на прибыль
Процентный заем	Финансовые расходы, процедура сверки состояния банковских счетов
Капитал и резервы	Выпуск/погашение капитала, дивиденды
Продажи	Выручка, дебиторская задолженность, процедура получения выручки (включая продажу лома наличных, продажи через Интернет, каталог и заказные заказы на продажу)
Стоимость реализованных товаров	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, процедура оплаты, корректировки ведомостей товарных запасов
Расходы на реализацию	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, оплата.
Административные расходы	Закупки, кредиторская задолженность, начисление заработной платы, оплата
Амортизация	Расчеты износа и амортизации
Затраты на финансирование	Финансовые расходы, процедура сверки состояния банковских счетов
Налоги на прибыль	Подготовка резерва по налогу на прибыль

Подготовлено: FJ

Дата: 18 февраля 20X3 года

Утверждено: LF

Дата: 5 марта 20X3 года

**Меморандум к аудиторскому файлу: Обзоры материалов финансовой отчетности (МСФО) и процессы****Всеобъемлющие средства контроля (уровень финансовой отчетности), включая общие средства контроля ИТ-систем**

- Радж разрабатывает план бюджета предприятия на год для каждого периода для банка.
- Радж общается с менеджером банка на ежеквартальной основе, когда финансовая отчетность направляется на утверждение в банк.
- Радж, как правило, рассматривает их с Сураджем и Джавадом, поскольку Dephta является основным акционером, а также потому, что Радж ценит их вклад и знания Джавада в области бухгалтерского учета и финансов.

Никакой формальной ИТ-структуры или процесса не предусмотрено. Радж решает, какое программное и аппаратное обеспечение необходимо заменить при необходимости. Хотя Радж и обеспечивает еженедельное резервное копирование учетных данных, нет плана аварийного восстановления данных или четко задокументированного ИТ-процесса.

**Существенные области финансовой отчетности**

За исключением денежных средств и их эквивалентов, в которых, как представляется, наблюдаются колебания от периода к периоду, все МСФО в финансовой отчетности являются существенными, в том числе и по своему объему. Поэтому в рамках нашего аудита необходимо будет изучить следующие бизнес-процессы:

Бизнес-процесс	Затрагиваемые существенные области финансовой отчетности
Дебиторская задолженность/выручка	Выручка, торговая дебиторская задолженность и прочее, денежные средства и их эквиваленты
Оценка просроченной дебиторской задолженности	Торговая дебиторская задолженность и расходы по безнадежным долгам
Процесс продаж (продажа за наличные, заказы на продажу)	Выручка
Закупки, кредиторская задолженность, платежи	Торговая кредиторская задолженность и прочее, основные средства, товарно-материальные запасы, категории расходов отчета о прибылях и убытках
Фонд заработной платы	Расходы на выплату заработной платы
Подлежащие уплате налоги и денежные переводы	Налоги на прибыль, заработную плату и налоги с продаж
Оценка и управление товарными запасами	Закупки и товарные запасы
Сверка состояния банковских счетов	Денежные средства и их эквиваленты, процентный кредит, процентные расходы
Расчет износа и амортизации	Основные средства и расходы на износ/амортизацию

**Подготовлено:** FJ **Дата:** 18 февраля 20X3 года

**Утверждено:** LF **Дата:** 5 марта 20X3 года

