

Международные стандарты аудита (МСА)

Ю. В. Говоров, CFA, CPA, CA



Аудиторская проверка: «дорожная карта» и маршрут



Этапы проведения аудиторской проверки



МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»



Планирование аудита

- МСА 300 устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности:
 - относится к повторным аудиторским заданиям;
 - отдельно представлены дополнительные замечания, относящиеся к аудиторскому заданию, выполняемому впервые (МСА 300.1).
- Планирование аудита предполагает разработку *общей стратегии аудита* по заданию и *составление плана аудита*.
- *Цель аудитора* состоит в том, чтобы спланировать эффективное проведение аудита (efficiency)
- 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
- Предварительная работа по заданию
 - процедуры в отношении продолжения отношений с клиентом и данного аудиторского задания (МСА 220)
 - оценить требований этики, включая независимость (МСА 220);
 - получить понимание условий аудиторского задания (МСА 210.A5–A7).



Планирование аудита

- Работы по планированию
 - общая стратегия аудита: объем, сроки проведения и общую направленность аудита - основа для плана аудита.
 - особенности аудиторского задания, имеющие определяющее значение для его объема;
 - подтвердить цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;
 - анализ факторов, значимых для определения направления деятельности аудиторской группы;
 - результаты предварительной работы по аудиторскому заданию и, если уместно, опыт, полученный ранее руководителем задания при выполнении других проектов;
 - характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита (МСА 300.А8–А11).



Планирование аудита

- План аудита - описание:
 - характера, сроков и объема планируемых процедур *оценки рисков* (МСА 315);
 - характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур *на уровне предпосылок* (МСА 330);
 - прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить.
- В ходе аудита аудитор при необходимости должен вносить изменения в общую стратегию и план аудита (МСА 300.A13).
- Аудитор должен запланировать характер, сроки и объем работы *по руководству и контролю за членами аудиторской группы*, а также по проверке результатов их работы (МСА 300.A14–A15).
- Документация
 - общая стратегия аудита;
 - план проводимого аудита;
 - все значительные изменения, внесенные в течение проводимого аудита в общую стратегию или план проводимого аудита, а также причины этих изменений (МСА 300.A16–A19).



Планирование аудита

- Перед началом выполнения аудита, проводимого впервые, аудитор должен:
 - провести процедуры, требуемые в отношении принятия отношений с клиентом и данного аудиторского задания (МСА 220);
 - в порядке соблюдения соответствующих этических требований обменяться информацией с предшествующим аудитором, если имела место смена аудитора (МСА 300.A20).
- При аудите малых организаций:
 - небольшая аудиторская группа - проще координировать совместную работу ее членов и организовать информационное взаимодействие между ними.
 - разработка общей стратегии аудита: зависит от размера организации, сложности аудита и размера аудиторской группы, но в целом не должна отнимать много времени (возможно, например, использование краткого меморандума, подготовленного по завершении предшествующего аудита).



Формирования рабочей группы для выполнения задания по аудиту

Оценка АО по конкретному заданию (клиенту):

- возможности
- профессиональная компетентность
- временные рамки выполнения задания
- ресурсы и квалификация работников



Учитываются:

- отраслевые и другие специальные знания работников
- опыт применения требований нормативных правовых актов РФ
- возможность / необходимость привлечения сторонних экспертов
- специфические требования самого клиента

Ключевой практический аспект: возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний

Особенности первой проверки аудируемого лица

Процедуры в отношении сопоставимых данных за прошлые периоды

- Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода
 - правильный перенос или изменение остатков на начало текущего периода
 - последовательность применения и изменения в учетной политике



Особенности первой проверки аудируемого лица

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором:

- Разрешение руководства АЛ на общение и ознакомление с рабочими документами другого аудитора
 - оценка профессиональной компетентности другого аудитора
 - оценка независимости другого аудитора
- Модифицировано ли заключение за предыдущие периоды
- Обсуждение существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде
- Обсуждение причин смены аудитора

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился или если аудитор не удовлетворен результатами работы предыдущего аудитора – спланировать и провести дополнительные аудиторские процедуры

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



Выявление и оценка рисков существенного искажения

- Цель аудитора - 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.
- **Определения**
 - **Предпосылки** – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений;
 - **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;
 - **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.
 - **Процедуры оценки рисков** – процедуры, проводимые с целью получения понимания организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации, направленные на выявление и оценку рисков существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;
 - **Значительный риск** – выявленный и оцененный риск существенного искажения, который, согласно суждению аудитора, требует особого рассмотрения при аудите.

Выявление и оценка рисков существенного искажения

- Выявление и оценка рисков существенного искажения *на уровне финансовой отчетности* и *на уровне предпосылок* - основа для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.
 - 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 в финансовой отчетности (A127–A128);
 - 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;
 - установить соответствие между выявленными рисками и возможными ошибками на уровне предпосылок с учетом соответствующих средств контроля, которые аудитор намеревается протестировать (A129–A131);
 - проанализировать вероятность искажения, включая возможность многочисленных искажений, а также вопрос о том, является ли потенциальное искажение настолько важным, что может привести к существенному искажению.
- Процедуры оценки рисков сами по себе не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основе которых может быть сформировано аудиторское мнение (МСА 315.A1–A5).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

- Процедуры оценки рисков должны включать:
 - запросы руководству, в службу внутреннего аудита (при наличии), а также прочим лицам в организации, владеющим информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения (A6–A13);
 - аналитические процедуры (A14–A17);
 - наблюдение и инспектирование (A18).
- Аудитор должен рассмотреть вопрос, является ли значимой для выявления рисков существенного искажения информация, полученная при выполнении аудитором процедуры принятия или продолжения отношений с клиентом.
- Использование руководителем задания информации, полученной по другим заданиям.
- Использование информации из предыдущего опыта работы с организацией – обязательно установить, произошли ли какие-либо изменения со времени проведения предыдущего задания, которые могут повлиять на применимость такой информации для текущего аудита.
- Руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы должны обсудить степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации (A21–A23).



Понимание организации и ее окружения



- Начинается на стадии предварительного планирования, заканчивается (условно) на завершающей стадии аудита
- Включает понимание внешней и внутренней среды финансово-экономической деятельности клиента
- Цель – выявить риски существенного искажения отчетности, и соответствующим образом спланировать и провести аудиторскую проверку
- Внешняя среда:
 - Макроуровень
 - Отраслевой уровень
- Внутренняя среда:
 - Миссия компании и ее стратегия на рынке
 - Масштаб бизнеса, структура собственности и управления компании
 - Организационная структура
 - Система внутреннего контроля и т.д.

Модель Портера



Системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта



Комиссия Тредвея и модель COSO

- *Национальная комиссия по вопросам недобросовестных действий и мошенничества в финансовой отчетности (комиссия Тредвея)*: организована и финансируется совместно пятью основными профессиональными бухгалтерскими ассоциациями и институтами, размещающимися в США:
 - Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA)
 - Американской ассоциацией бухгалтеров (AAA)
 - Международной ассоциацией финансовых руководителей (FEI)
 - Институтом внутренних аудиторов (IIA)
 - Институтом бухгалтеров по управленческому учету (IMA)
- Комиссия Тредвея рекомендовала организациям, поддерживающим её деятельность, совместно разработать комплексные рекомендации по организации внутреннего контроля у компаний.
- *Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея* (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — **COSO**, сформирован в 1985): выработка рекомендаций для корпоративного руководства по организационному управлению, деловой этике, финансовой отчетности, внутреннему контролю, управления рисками компаний и противодействия недобросовестным действиям.

Модель COSO

- COSO разработал общую модель внутреннего контроля, в сравнении с которой компании и организации могут оценить собственные системы управления (Концепция COSO 1992 года):
 - внутренний контроль представляет собой средство для достижения цели, а не самоцель
 - система внутреннего контроля зависит от людей. Она включает не только политики, руководства и формы, но и людей на всех уровнях организации
 - внутренний контроль может обеспечить руководству и другим органам управления компании лишь достаточную уверенность, но не абсолютные гарантии достижения целей организации
 - внутренний контроль направлен на достижение целей в одной или нескольких отдельных, но пересекающихся категориях
- **Система внутреннего контроля** - процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения
 - надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности,
 - эффективности и результативности хозяйственных операций и
 - соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам.
- Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование **направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности**, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Модель COSO и ее компоненты

- Система внутреннего контроля, предложенная COSO в 1992 году, включает следующие элементы:
 - контрольная среда;
 - **процесс выявления и оценки рисков;**
 - информационная среда (система) и система коммуникаций, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - контрольные процедуры (действия);
 - мониторинг средств контроля.



- Существуют модификации куба COSO, включающие 8 элементов, однако в настоящее время и МСА, и ФПСАДы построены на 5-элементной концепции 1992 года.
- Концепция COSO - действенный инструмент в помощь руководству, но разработать (спроектировать), применить и поддерживать эффективную систему внутреннего контроля над бухгалтерской (финансовой) отчетностью должна сама организация

Элементы системы внутреннего контроля

- **Контрольная (внутренняя) среда** представляет собой атмосферу в организации и определяет, каким образом разного рода риски воспринимаются сотрудниками организации, и как они на них реагируют. Внутренняя среда включает философию управления рисками и степень склонности к риску, честность и этические ценности, а также ту среду, в которой они существуют.
- **Оценка рисков.** Риски анализируются с учетом вероятности их возникновения и степени влияния с целью определения того, какие действия в отношении них необходимо предпринять. Риски оцениваются с точки зрения неотъемлемого и остаточного риска.
 - выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности;
 - оценка значительности рисков;
 - оценка вероятности возникновения рисков;
 - принятие решений о мерах по снижению таких рисков.
- **Информация и коммуникации (информационная система).** Необходимая информация определяется, фиксируется и передается в такой форме и в такие сроки, которые позволяют сотрудникам выполнять их функциональные обязанности. Также осуществляется эффективный обмен информацией в рамках организации как по вертикали *сверху вниз* и *снизу вверх*, так и по горизонтали.

Элементы системы внутреннего контроля

- **Контрольные действия (средства контроля).** Политики и процедуры разработаны и установлены таким образом, чтобы обеспечивать разумную уверенность в том, что реакция на возникающий риск будет эффективной и своевременной.
- **Мониторинг средств контроля.** Весь процесс управления рисками организации отслеживается и по необходимости корректируется. Мониторинг осуществляется в рамках текущей деятельности руководства или путем проведения периодических оценок.

В ходе аудита должны быть рассмотрены все элементы модели COSO

- Аудитор должен получить понимание информационной системы, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности, в том числе следующих аспектов

Классификация контролей



Классификация контролей

- Ключевые и неключевые контроли

Ключевые – те, без которых невозможно своевременное предотвращение или выявление существенных искажений отчетности

Не ключевые – остальные контроли

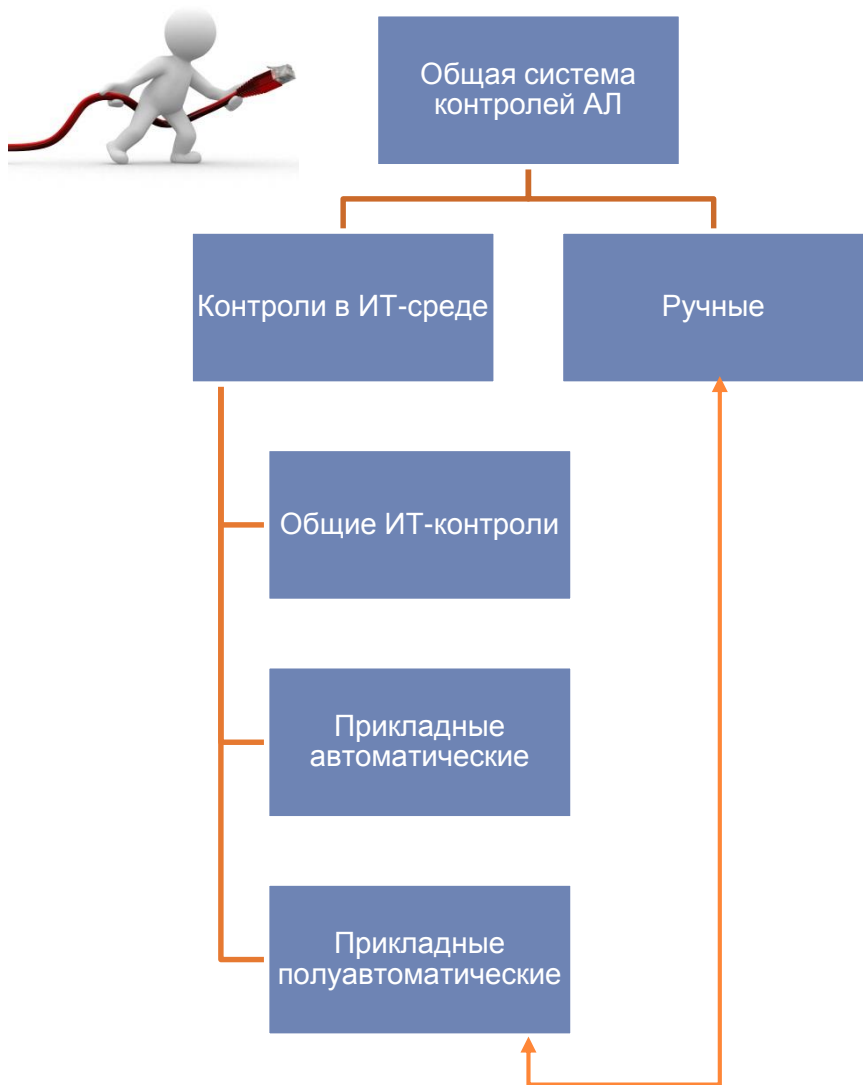
- **Превентивные (упреждающие) контроли и контроли обнаружения**

Примеры:

Превентивные (упреждающие) контроли	Контроли обнаружения
Стандартизированные библиотеки данных, прейскурантов, цен, ставок и т.д., утверждаемых до проведения операции	Сверки между различными документами, регистрами
Стандартные шаблоны документов	Сверка расчетов на уровне контрагентов
Заранее пронумерованные регистры учета	Анализ и проверка увязок финансовой (бухгалтерской) отчетности перед подписанием
В автоматизированной системе – разграничение прав доступа	
Блокировка операций, не отвечающих заданным критериям	

Классификация контролей

- Контроли в ИТ-среде



- Общие параметры контрольной ИТ-среды
- Разработка и внедрение программного обеспечения
- Изменения в программах
- Доступ к программам и базам данных
- Архивация данных
- Непосредственная работа аппаратуры, электронных средств



Система внутреннего контроля – оценка рисков аудита

- Цели аудируемого лица и средства контроля, для обеспечения разумной уверенности в их достижении - **прямая связь**
- Цели аудируемого лица и его средства контроля связаны с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, хозяйственными операциями и соблюдением применимого законодательства, **НО** не все эти цели и средства контроля имеют отношение к оценке аудиторских рисков.
- Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, **необходимыми для проведения аудита**, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

Система внутреннего контроля – оценка рисков аудита

- Аудитору важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют **существенные** искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации
- Необходимо помнить об **ограничениях**, присущих системам внутреннего контроля
- **Контроли**, направленные на предотвращение и выявление **недобросовестных действий** – > **должны присутствовать во всех процессах деятельности организации**

Система внутреннего контроля – оценка рисков аудита

Аудитор должен получить *понимание* того, как спроектирована и функционирует система внутреннего контроля АЛ (и ключевые, и неключевые контроли), в частности:

- Контроли, относящиеся к областям с высоким риском возможных искажений отчетности
- Контроли, на которые аудитор планирует или вынужден полагаться в ходе аудита
- Контроли, относящиеся к существенным оценочным значениям и суждениям руководства
- Контроли над операциями со связанными сторонами и нестандартным операциям
- Контроли над работой сторонней сервисной организации, оказывающей АЛ услуги в связи с подготовкой отчетности
- Контроли, относящиеся к работе всех членов группы компаний при проверке консолидированной финансовой отчетности группы

Система внутреннего контроля – оценка рисков аудита

Оценка рисков, понимание системы контролей и подготовка документации

- (1) как контроли спланированы (дизайн) и
- (2) внедрены ли контроли на практике

Процедуры:

- Запросы в адрес руководства и исполнителей на местах
- Наблюдением за тем, как фактически применяются контроли в режиме реального времени
- Проверка документов и отчетов
- Контрольный «прогон» выбранной операции через систему внутреннего контроля

Выявление и оценка рисков существенного искажения

- При оценке рисков 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.

- риск рисков недобросовестных действий;
 - связь с недавно произошедшими значимыми событиями в экономике, бухгалтерском учете или другими обстоятельствами;
 - 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;
 - значительные операции, выходящие за рамки обычной деятельности организации, или операции, которые представляются необычными по иным основаниям (A132–A136).
- Если аудитор установил, что значительный риск существует, он должен получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, имеющие отношение к этому риску (A137–A139).

Выявление и оценка рисков существенного искажения

- В отношении некоторых рисков: собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства только на основе процедур проверки по существу *невозможно или практически нецелесообразно* (например, неточный или неполный учет обычных и существенных видов операций или остатков по счетам, которые во многих случаях позволяют производить их обработку автоматизировано, с незначительным ручным вмешательством или без него).
- В ходе проведения аудита по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств оценка рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться - пересмотр оценку рисков, изменения в запланированные дальнейшие аудиторские процедуры.
- Документация
 - обсуждение между членами аудиторской группы (степень подверженности финансовой отчетности организации существенному искажению и использование применимой концепции подготовки финансовой отчетности к фактам и обстоятельствам организации), и принятые значимые решения;
 - ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения, и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля; источники информации, из которых было получено понимание; а также выполненные процедуры оценки рисков;
 - выявленные и оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок;
 - выявленные риски и относящиеся к ним средства контроля – значительные риски, по которым собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства только на основе процедур проверки по существу *невозможно или практически нецелесообразно* .

МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»



Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски

- Цель аудитора - получение надлежащих достаточных доказательств в отношении выявленных и оцененных рисков существенного искажения путем разработки и проведения соответствующих аудиторских процедур по этим рискам (МСА 330.3).
- Аудитор должен разработать и выполнить последующие аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых определяется с учетом и в ответ на оцененные риски существенного искажения *на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности* (А4–А8).
- Основания оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок по каждому виду операций, остатку по счету и раскрытию информации, включая:
 - вероятность существенного искажения, обусловленную особенностями соответствующего вида операций, остатка по счету или раскрытия информации (т.е. **неотъемлемый риск**);
 - проверку того, учтены ли в рамках оценки риска соответствующие средства контроля (т. е. **риск средств контроля**) - требование к аудитору получить аудиторские доказательства для определения того, эффективны ли эти средства контроля (т. е. при определении характера, сроков и объема процедур проверки по существу аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля);
 - получить более убедительные доказательства в ответ на **риски, оцененные аудитором как более высокие**.

Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски

- Процедуры для получения доказательств:
 - Тесты средств контроля (оценка операционной эффективности средств контроля в части предотвращения или выявления и исправления существенных искажений на уровне предпосылок составления финансовой отчетности).
 - Процедуры по существу (выявление существенных искажений на уровне предпосылок составления финансовой отчетности): включают:
 - Детальные тесты (групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам, раскрытий)
 - Аналитические процедуры по существу.
- Аудитор планирует работу так, чтобы проверка была проведена эффективно
- Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур
 - Общий план аудита
 - Программа аудита
 - Изменения в общем плане и программе
- **Оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок является значительным => обязательно процедуры проверки по существу, нацеленные на реагирование именно на этот риск.**

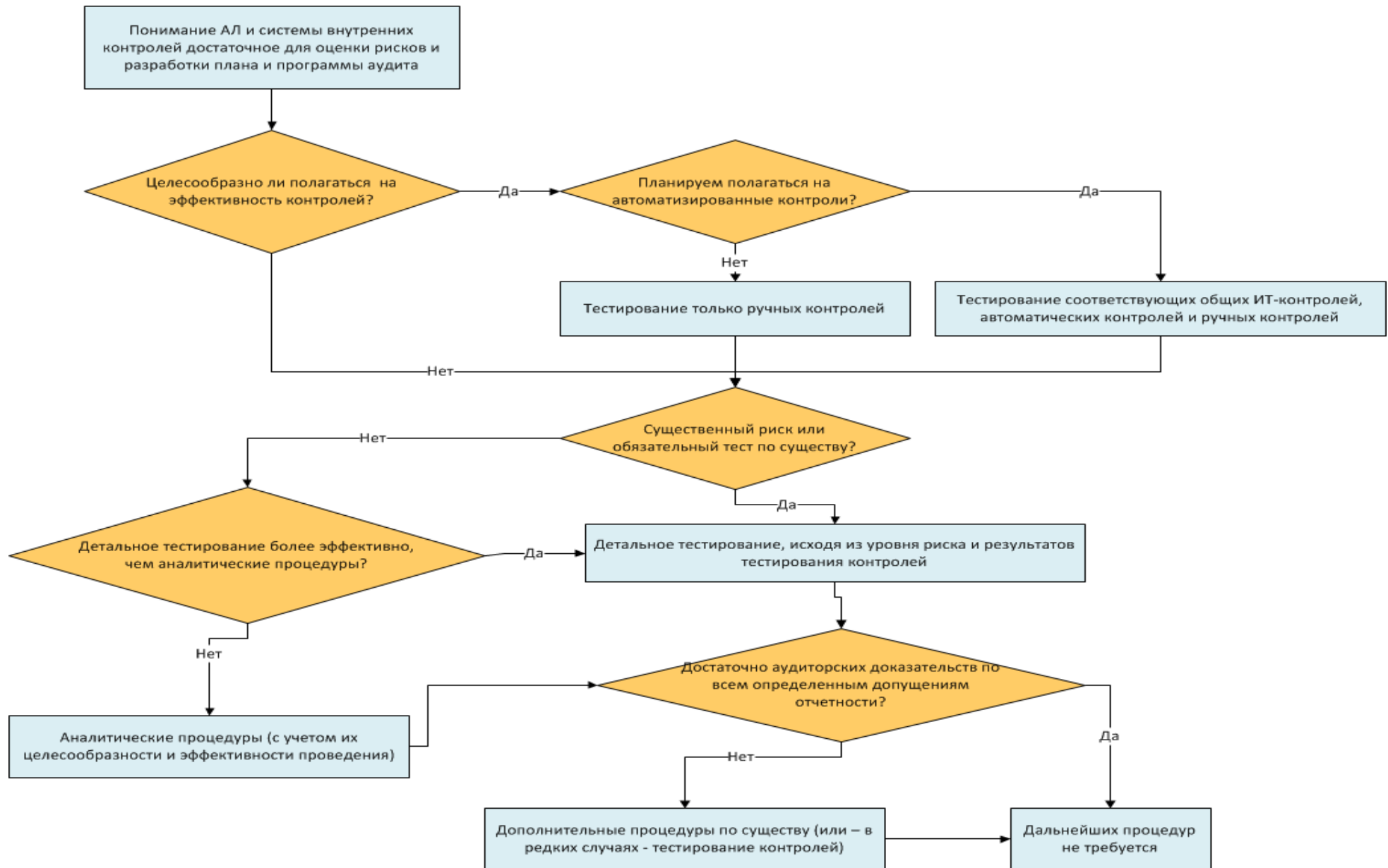
Общие этапы формирования плана и программы аудита

На основе понимания деятельности АЛ, включая систему внутреннего контроля, и, исходя из уровня существенности:

- выделение областей учета*/подразделений, подлежащих проверке – профессиональное суждение на базе количественных и качественных факторов
- идентификация рисков и определение их уровня по каждому объекту проверки (с достаточной детализацией)
- определение стратегии и общего плана аудита по каждому объекту проверки с учетом уровня соответствующего риска
- разработка программы аудита
- распределение ролей в команде и выдача персональных заданий
- определение инструментария аудиторской команды

* Статьи отчетности, счетов, субсчетов, объектов аналитического учета и пояснений к финансовой (бухгалтерской) отчетности

Пример: стратегия построения тестов по аудиту



Пример: стратегия построения тестов по аудиту



Пример: стратегия построения тестов по аудиту

Возможные сочетания стратегии аудита в зависимости от уровня риска

Внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск	Степень доверия к контролям	Планируемый уровень процедур по существу		
		Норм.	Средний	Высокий
Высокий	Высокий	Норм.	Средний	Высокий
	Частичный	X	Средний	Высокий
	Отсутствует	X	X	Высокий
Возрастающий	Высокий	Норм.	Средний	X
	Частичный	Норм.	Средний	X
	Отсутствует	X	Средний	Высокий
Нормальный	Высокий	Норм.	X	X
	Частичный	Норм.	Средний	X
	Отсутствует	Норм.	Средний	X

Необходимо профессиональное суждение

План и программа аудита

Цели установления внутренних контролей АЛ:

- Авторизация операций
- Обеспечение обоснованности операций
- Корректный учет операций
- Возможность проверки и сопоставимость данных
- Защита информации и ограничение доступа к активам

Контроли действуют в отношении условных циклов операций:

- Продажи - Дебиторская задолженность – Получение денежных средств
- Приобретение товаров, работ (услуг) – Кредиторская задолженность – Оплата денежными средствами
- Запасы – Производственный процесс (НЗП, расходы)
- Расчеты по заработной плате
- Капитальные вложения – Основные средства
- Финансовый цикл: финансовые вложения, кредиты и займы

Проверку целесообразно строить на базе данных циклов – возможность более эффективно проводить процедуры

План и программа аудита

Определения	Основные предпосылки составления отчетности	Задачи по подтверждению предпосылок составления отчетности для целей аудита
Все остатки и операции включены в отчетность	Полнота	Полнота
АЛ имеет реальные права на активы и обязательства, относящиеся к отчетному периоду	Права и обязательства АЛ	Права собственности / авторизация операций
Точность и аккуратность в отражении операций	Корректная оценка и отнесение к отчетному периоду	Оценки и суждения обоснованы и реалистичны Корректное отнесение к отчетному периоду Техническая аккуратность регистрации фактов хоз. деятельности
Отраженные в отчетности операции действительно имели место	Существование / Факт свершения операций	Операции обоснованы
Полное, адекватное и последовательное раскрытие информации	Адекватность раскрытия информации в отчетности	Раскрытия адекватны Корректная классификация элементов отчетности

План и программа аудита

Пример построения матрицы предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

	Полнота	Права и обязательства	Оценка	Распределение по периодам	Существование (наличие)	Факт совершения операции	Раскрытие информации
Активы							
Нематериальные активы	x	x			x		x
Деловая репутация			x				x
Основные средства	x	x	x		x		x
Незавершенное строительство					x		x
Финансовые вложения	x	x	x		x		x
Отложенные налоговые активы	x		x		x		x
Запасы	x	x	x		x		x
Дебиторская задолженность	x	x			x		x
Резерв по сомнительной ДЗ	x		x			x	x
Денежные средства	x	x			x		x
Обязательства							
Кредиты и займы	x	x				x	x
Отложенные налоговые обязательства			x				x
Кредиторская задолженность	x	x	x		x	x	x
Расчеты по заработной плате	x	x				x	
Капитал	x	x				x	x
Операции со связанными сторонами	x	x	x		x	x	x
Условные обязательства и резервы	x	x	x			x	x
Сегментная информация	x		x				x
Выручка	x		x	x		x	x
Расходы	x		x	x		x	x

План и программа аудита

Пример формы документирования программы аудита по циклам

Компания А - Выручка и дебиторская задолженность 31 Декабря 2014								
Результаты тестирования прошлого года								
....								
Цикл / Счета и субсчета / Классы операций / Отдельные операции	Предпосылки					31.12.2013	31.12.2014 - План	31.12.2014 - Факт
	Полнота	Права и обязательства	Оценка / Отнесение к периоду	Существование / Факт операции	Раскрытие и классификация			
3010 Продажи - 1								
3020 Продажи - 2								
1110 ДЗ - 1								
1111 ДЗ - 2								
1112 Резерв - 1								
....								
Ключевые риски	C	RO	V/A	E/O	PD	Контроли / Ответ руководства		
....								
....								
....								
Планируемые процедуры	C	RO	V/A	E/O	PD	Результаты тестов / Изменения в плане		
Общее описание процесса	E/O		RO					
Контроли								
"Сквозной тест"								
Тестирование отдельных контролей	C		V/A	E/O	PD			
....								
....								
Аналитические процедуры			V/A					
....								
....								
Детальное тестирование			V/A	E/O	PD			
....	C		V/A	E/O	PD			
....								
Выводы								
....								

План и программа аудита

Пример формы документирования теста эффективности систем внутреннего контроля

Клиент		Уровень внутрихозяйственного риска															База для оценки уровня риска			
Подразделение		С	Е/О	RO	V/A	PD											Высокий			
Цикл (группа счетов)																	Средний			
Счет																	Низкий			
Результаты тестов за прошлые периоды																				
		Базовые допущения обработки информации				Базовые допущения финансовой отчетности									Тестирование контролей					
Код контроля	Ключевые контроли (включая контроли общекорпоративного уровня, направленные на выявление искажений финансовой отчетности)	Результаты "сквозного" теста	ПЛН	АКК	АДЕКВ	ОГР. ДОСТ	ПЛН	СУЩ/ВОЗН	П/О	ОЦ/Р СП	РСКР	Относятся к выявлению / предотвращению недобросовестных действий?	Автом. / Ручн.	Уровень риска, связанный с контролем	Привлечение других	Частота	Характер теста	Время	Объем тестирования	
2007-1										X	X	Нет	A	Высокий	Нет	> D				
		Низкий	Средний	Высокий																
	> D																			
	D																			
	Нед																			
	Мес																			
	Квартал																			
	Год																			

Документирование результатов планирования

Подготовка к планированию

- Копия документации по принятию на обслуживание нового клиента или продолжению сотрудничества
- Документация по результатам начального обсуждения клиента / задания с руководителем проверки
- Выбор показателя для оценки существенности
- Контролер качества по проверке - требуется / не требуется
- Наличие компонентного аудитора / работа с основным аудитором

Независимость

Контракт на аудит / письмо-обязательство

Идентификация и оценка рисков

- Понимание деятельности АЛ
- Понимание и оценка систем внутреннего контроля
- Понимание структуры и деятельности группы - для основного и компонентного аудита
- Аналитические процедуры для оценки рисков
- Оценочные значения и допущения
- Риск недобросовестных действий
- Протоколы заседаний Правления, СД, общего собрания акционеров (участников).
- Понимание связанных сторон
- Судебные иски и участие в судебных разбирательствах
- Риск предположения о непрерывности деятельности



Общий подход к аудиту

- Оценка материалности
- Общая оценка рисков
- Определение периметра проверки
- Основной / "Компонентный" аудитор
- Оценка рисков существенного компонента при аудите группы

План аудита

- Общий план аудита
- План по получению аудиторских доказательств из внешних источников
- План по использованию сервисных центров

Программа аудита

- Налоговые эксперты (специалисты)
- Привлечение внешнего эксперта
- Выпуск / получение инструкций основного аудитора
- Внутренний аудит АО
- План (дорожная карта) взаимодействия с АЛ
- План представления отчетов клиенту

Утверждение плана и программы аудита

- Руководитель проверки
- Внутренний контролер качества

Пример: учет аудиторских рисков в программе аудита

Ключевые риски аудита

	Предпосылки				
	Полнота	Права и обязательства	Оценка / Отнесение к периоду	Существование / Факт операции	Раскрытие и классификация
Высокий риск					
Недобросовестные действия руководства и представителей собственника	X	X	X	X	X
Признание выручки от продажи продукции, товаров, работ (услуг)			X	X	
Поступающие материалы и товары могут несвоевременно отражаться в бухгалтерском учете	X	X			
Возрастающий риск					
Резерв под снижение величины дебиторской задолженности может быть занижен или неправильно оценен		X	X		X
Нормальный риск					
Денежные средства в кассе и на счетах	X		X		
Дебиторская задолженность	X	X			X
Запасы	X	X			X
...					



Соотнесение рисков с соответствующими секциями / группами статей / выделенными «циклам»

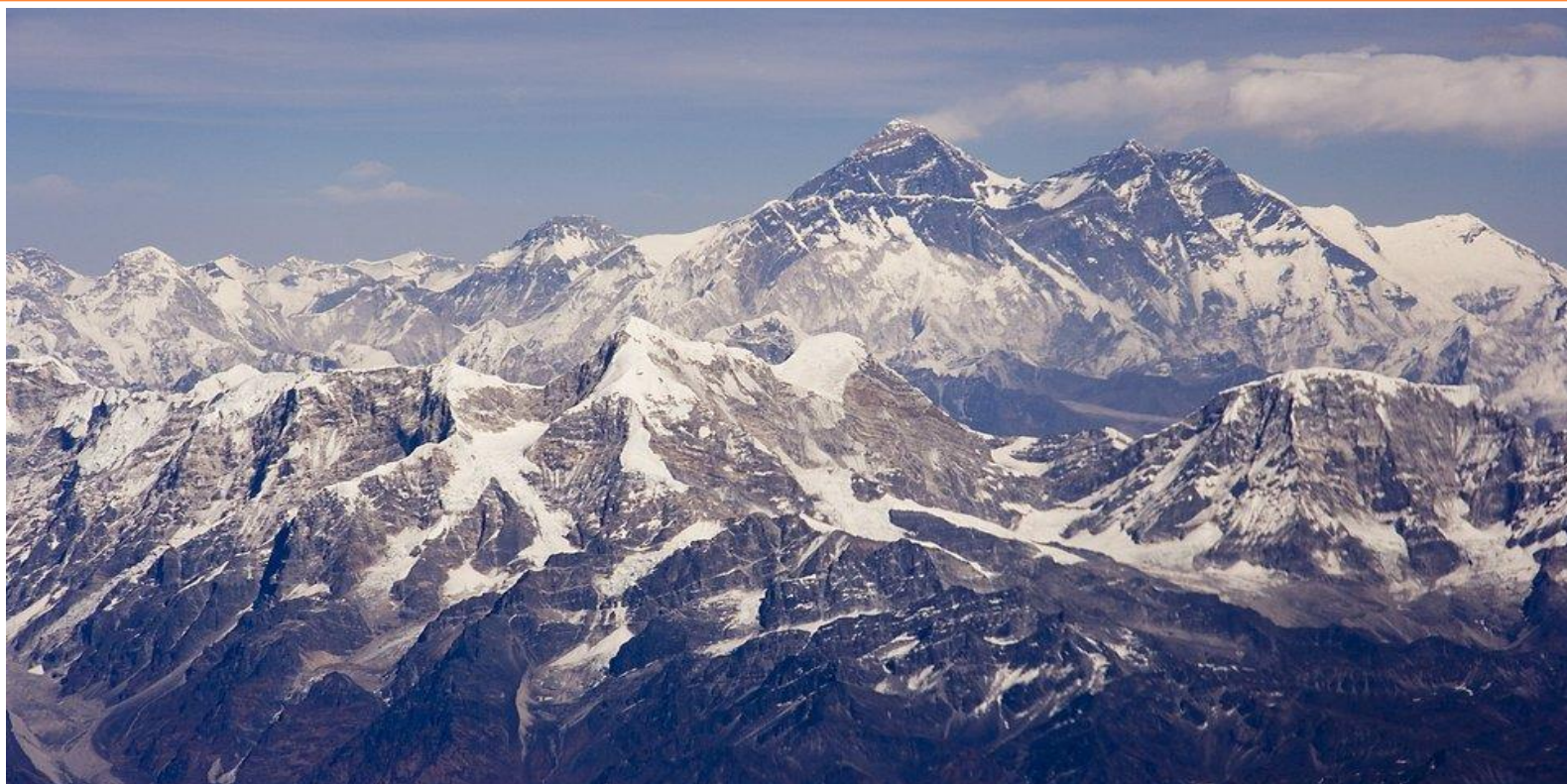


Компания А - Выручка и дебиторская задолженность 31 Декабря 2014									
Результаты тестирования прошлого года									
Цикл / Счета и субсчета / Классы операций / Отдельные операции	Предпосылки					31.12.2013	31.12.2014 - План	31.12.2014 - Факт	
	Полнота	Права и обязательства	Оценка / Отнесение к периоду	Существование / Факт операции	Раскрытие и классификация				
3010 Продажи - 1 3020 Продажи - 2 1110 ДЗ - 1 1111 ДЗ - 2 1112 Резерв - 1 ...									
Ключевые риски									
Недобросовестные действия руководства и представителей собственника	X	X	X	X	X				
Признание выручки от продажи продукции, товаров, работ (услуг)			X	X					
Резерв под снижение величины дебиторской задолженности может быть занижен или неправильно оценен		X	X		X				
Дебиторская задолженность	X	X			X				
Планируемые процедуры									
Общее описание процесса	C	RO	V/A	E/O	PD	зультаты тестов / Изменения в пла			
Контроли									
"Сквозной тест"									
Тестирование отдельных контролей	C		V/A	E/O	PD				
Аналитические процедуры			V/A						
Детальное тестирование	C		V/A	E/O	PD				
Выводы									

Пример: учет аудиторских рисков в программе аудита

	Внутрихозяйственный (неотъемлемый) риск			Степень доверия к контролям			Планируемый уровень процедур по существу			Комментарии
	Нормальный	Возрастающий	Высокий	Высокий	Частичный	Отсутствует	Нормальный	Средний	Высокий	
Риски аудита										
Общие риски ИТ-контролей										
Использование работы эксперта										
Риски на уровне финансовой (бухгалтерской отчетности)										
Риск недобросовестных действий руководства и представителей собственника										
Риск предположения о непрерывности деятельности										
Риск операций со связанными сторонами										
Риски существенного искажения отдельных статей										
<i>Активы</i>										
Денежные средства в кассе и на счетах										
Дебиторская задолженность										
Запасы										
...										
<i>Обязательства</i>										
...										

МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»



Существенность при планировании и проведении аудита

- Понятие существенной информации в финансовой отчетности

Концепция существенности используется аудитором как на стадии планирования, так и в ходе проведения аудита, а также при оценке влияния найденных искажений на аудит и неисправленных искажений, если такие существуют, на финансовую отчетность.

В общем, искажения, включая пропуски данных, считаются существенными, если обоснованно ожидается, что индивидуально или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности, в которой они содержатся.

- Применение профессионального суждения аудитора для оценки существенности
- Оценка существенности при планировании, проведении аудита и при оценке влияния выявленных искажений на ход аудита и неустраненных искажений (при наличии таковых) на финансовую отчетность
- Основа для
 - Определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
 - Выявление и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности
 - Определения характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур
- Количественные и качественные факторы
- Искажения несущественные в отдельности, но существенные в совокупности: эффект агрегации

Определение уровня существенности для целей аудита



Определение уровня существенности для целей аудита

- Выбор уровня существенности -> выбор аудиторских процедур -> снижение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня
- Чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот
- Определение уровня существенности при планировании и пересмотр его в ходе проведения аудита
- Оценка результатов
 - Уровень существенности обнаруженных искажений в отдельности и в совокупности (взаимосвязи)
 - Оценка существенности необнаруженных искажений: практические проблемы
- При оценке существенности принимаются во внимание:
 - данные о характере и масштабе деятельности, особенностях структуры АЛ, включая организационную структуру и систему внутреннего контроля,
 - показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности,
 - основные финансовые показатели, используемые руководством, собственниками, кредиторами и другими пользователями для анализа финансового состояния и результатах деятельности АЛ,
 - определенные индустриальные показатели (индикаторов)

Существенность на уровне финансовой отчетности в целом

При разработке общего плана (стратегии) аудита: существенность на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом



Единый уровень на основе **одного показателя деятельности** и **допустимого процента искажения** (опыт и профессиональное суждение аудитора)

Примеры показателей для расчета существенности:

Прибыльные компании	Неприбыльные или некоммерческие компании	Компании с волатильными финансовыми результатами
<ul style="list-style-type: none">- Общая величина выручки- Прибыль до налогообложения- Чистая прибыль- Прибыль до налогообложения, начисления процентов по заемным средствам и амортизации (ЕБИТДА)	<p>Общая величина</p> <ul style="list-style-type: none">- выручки- затрат- активов <p>или</p> <ul style="list-style-type: none">- чистых активов	<ul style="list-style-type: none">- Расчет существенности после исключения специфических факторов, влияющих на волатильность и/или- Расчет среднего значения финансового результата за несколько отчетных периодов (определить цикличность) <p>Обязательно учитывать качественные факторы и причины волатильности</p>

Существенность на уровне финансовой отчетности в целом

- Допустимый процент искажения показателя (диапазон процентных значений) зависит от:
 - экономического наполнения используемого показателя,
 - уровня аудиторского риска
- Показатель деятельности и допустимый процент его искажения, использованные для определения существенности, **могут изменяться от одного отчетного периода к другому**:
 - должна быть обоснованная причина, исходя из сложившихся обстоятельств,
 - следует оценить эффект непоследовательного применения базы для расчета существенности
- Особенности расчета уровня существенности для юридического лица с несколькими подразделениями или для группы с дочерними обществами
 - Возможность использовать различные показатели для каждого подразделения (дочернего общества)
 - Внутригрупповые расчеты: учитывать или нет?
 - Возможен различный уровень допустимых искажений отчетности на уровне материнской компании и дочернего общества
 - Эффект агрегации и систематической ошибки

Существенность для аудиторских процедур и оценки влияния индивидуальных искажений

- **Существенность для проведения аудиторских процедур**
 - Позволяет учесть поправку на риск
 - Устанавливается для отдельных показателей отчетности
 - Показатели ниже данного уровня существенности не включаются в периметр проверки, если только они в совокупности не превышают данный уровень – последовательное выделение показателей до достижения уровня существенности для проведения аудиторских процедур
 - Необходимо учитывать взаимосвязь между показателями отчетности
 - Ниже общего уровня существенности и выше существенности для оценки индивидуальных искажений на уровне отдельных операций и остатков по счетам
- **Существенность для оценки влияния индивидуальных искажений**
 - Ниже этого уровня искажения отчетности не рассматриваются и не оцениваются
 - Может устанавливаться как процент от общего уровня существенности
 - Основа для оценки – факторы риска АЛ, включая историю искажений в прошлые периоды
 - Оценка эффекта невыявленных, но предполагаемых искажений: практические сложности

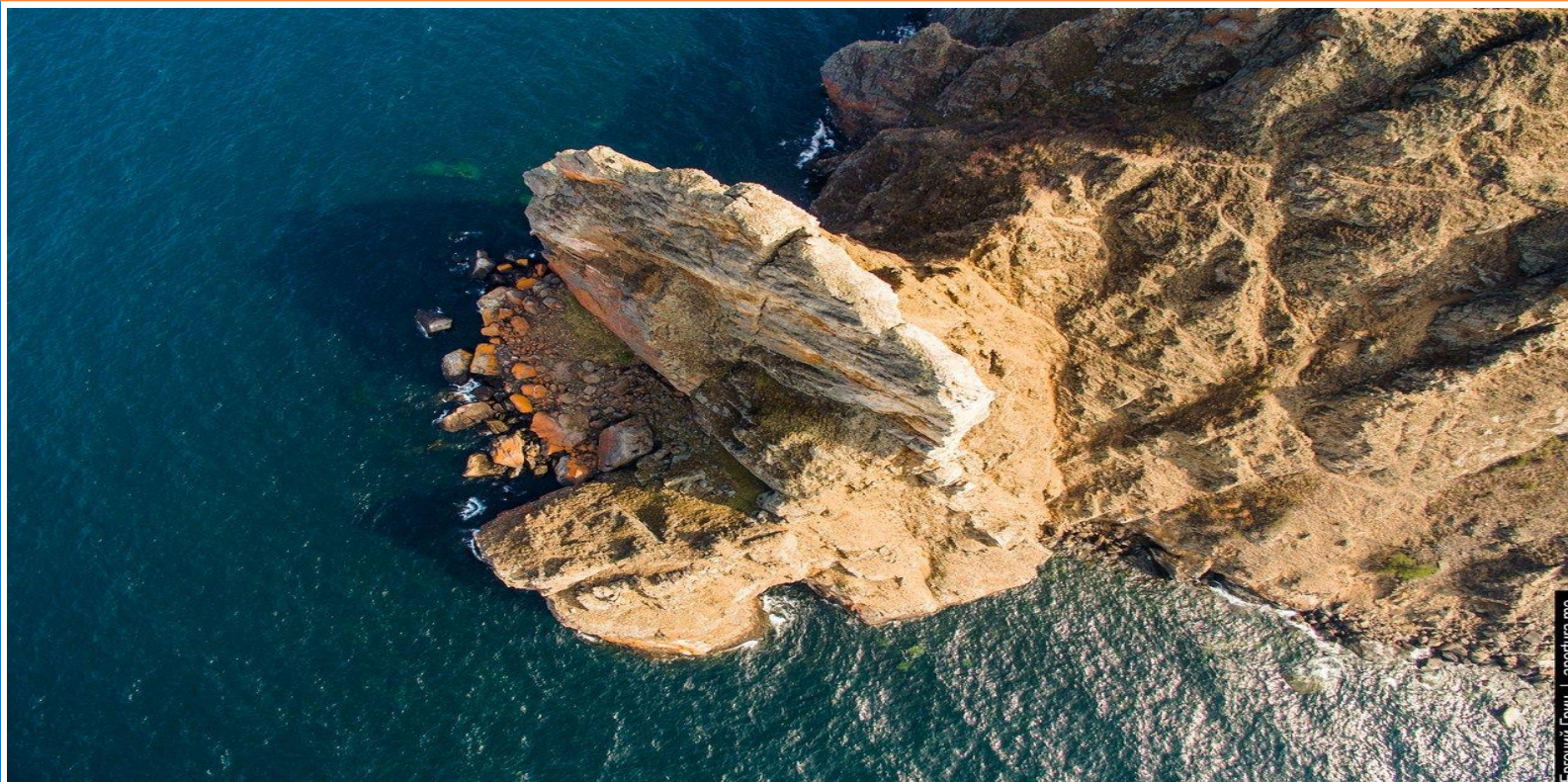
Определение уровня существенности для целей аудита

- Порядок расчета существенности на всех уровнях
- Рекомендуемый предельный процент искажения
- Применение корректировки на риск при расчете рабочего уровня существенности и уровня существенности для оценки индивидуальных искажений
- Методика определения существенности для аудита с несколькими подразделениями (дочерними обществами)



Составляющие системы внутреннего контроля качества услуг аудитора

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»



Этапность процедуры оценки выявленных искажений

МСА 450 содержит описание детальных процедур оценки выявленных искажений, котор включает в себя:

- **Планирование аудита**

Определение уровня «незначительности». Искажения ниже данного уровня расцениваются как «очевидно незначительные», и могут не анализироваться на этапе завершения аудита. Данный уровень ниже уровня существенности по финансовой отчетности в целом. При этом необходимо оценить не только размер искажения, но и его природу, например тот факт, может ли выявленное искажение быть присуще целому классу операций и, соответственно, оказаться существенным для отчетности в целом.



- **Завершение аудита**

- Подготовка свода искажений, выявленных в процессе аудита (за исключением очевидно незначительных), и определение того, являются ли неисправленные искажения по отдельности или в совокупности существенными. Особый упор сделан именно на анализ совокупного влияния всех выявленных искажений на отчетность,
- Сообщение об искажениях руководству аудируемого лица, и
- Включение информации о выявленных искажениях и их влиянии на отчетность в письменные заявления руководства.



Оценка искажений, выявленных в ходе аудита: определения

Цель аудитора - оценить:

- влияние найденных искажений на план, программу и результаты аудит, и
- влияние не исправленных искажений, если такие существуют, на финансовую отчетность.

Искажение - это разница между суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации для статьи финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием информации, требуемым в соответствии с применимой концепцией финансовой отчетности для данной статьи. Искажения могут быть следствием ошибки или недобросовестных действий.

Неисправленные искажения - искажения, которые аудитор зафиксировал в ходе проверки, но которые не были исправлены руководством аудируемого лица.



- Аудитор должен собирать и анализировать все искажения, обнаруженные в ходе аудита, кроме тех, которые "очевидно (явно) незначительны".
 - Возможный пересмотр стратегии, плана и программы аудита:
 - ✓ *оценки рисков,*
 - ✓ *уровня существенности,*
 - ✓ *оценки достаточности, последовательности и взаимосвязки аудиторских доказательств,*если характер найденных искажения и условия их возникновения указывают на то, что прочие искажения также могут существовать, и в совокупности с ними найденные искажения окажутся существенными.
- Если по просьбе аудитора, руководство проверило и исправило искажения в группах однотипных операций, остатки по счетам и раскрытия, аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры и удостовериться, действительно ли искажения исправлены, и нет ли других.

Классификация и причины искажений финансовой отчетности

Основные виды искажений финансовой отчетности:

- Фактические искажения (искажения, не допускающие различных толкований с позиции применимого регулирования)
- Оценочные (разницы, которые аудитор своим профессиональным суждением считает необоснованными), в частности:
 - суждения руководства в части оценочных значений, или
 - применение положений учетной политики, которые аудитор считает ненадлежащими.
- Расчетные (прогнозные)
Наилучшая оценка аудитором искажения данных генеральной совокупности, полученная экстраполяцией искажений, найденных в выборке из указанной совокупности.

Искажения, выявленные в отчетном периоде могут относиться

- к отчетному периоду,
- к предыдущему(им) периоду(ам)

Причины искажений:

- Нарушение процессов в системе внутреннего контроля при сборе или обработке данных для финансовой отчетности,
Например:
 - пропуск суммы или раскрытия.
- Применение суждений руководства в части оценочных значений, которые аудитор считает необоснованными.
Например:
 - некорректное оценочное значение, вызванное неправильным толкованием фактов или их недостаточностью.
 - выбор и применение таких принципов учетной политики, которые аудитор считает ненадлежащими.

Оценка неисправленных искажений

- До того, как оценить влияние совокупности неисправленных искажений на завершающем этапе аудита, аудитор обязан оценить адекватность уровня существенности, определенного в соответствии с МСА 320, фактическим финансовым результатам аудируемого лица.
- При оценке существенности неисправленных искажений (индивидуально или в совокупности) аудитор принимает во внимание:
 - размер и характер искажения, одновременно в части групп однотипных операций, остатков по счетам или раскрытии и финансовой отчетности в целом, а также условий их возникновения.
 - влияние неисправленных искажения, относящихся к предшествующим периодам для соответствующих групп однотипных операций, остатков по счетам или раскрытий и финансовой отчетности в целом.
- Если искажение индивидуально оценивается как существенное, маловероятно, что оно будет компенсировано другим искажением. При этом может показаться целесообразным, провести взаимозачет между искажениями в рамках одного и того же остатка по счету или группы однотипных операций, но при этом до принятия решения о целесообразности такого взаимозачета даже несущественных искажений, следует оценить риск возможных необнаруженных искажений.



Оценка неисправленных искажений

- При определении, насколько искажение в классификации является существенным, используются качественные характеристики, такие как влияние искажения в классификации на долговые или прочие контрактные ковенанты, на индивидуальные статьи или подитоги, или на ключевые показатели деятельности.
- Кумулятивный эффект от несущественных неисправленных искажений за предшествующие годы может оказать существенное влияние на финансовую отчетность в текущем периоде.
- Существуют различные приемлемые подходы к оценке аудитором таких неисправленных искажений, например:
 - *метод оценки изолированного влияния, или*
 - *метод оценки эффекта с учетом переходящих остатков.*
- Аудитор последовательно применяет один и тот же подход от одного отчетного периода к другому. В некоторых юрисдикциях может существовать требование к применению одного или одновременно нескольких методов.
- Если в отчетном периоде обнаружены существенные искажения, относящиеся к прошлым периодам, аудитор оценивает эту ситуацию с учетом требований иных международных стандартов аудита (например, 560 «Последующие события»), а также с позиции собственного регламента управления рисками.



Факторы и обстоятельства, влияющие на оценку искажений

- Соблюдение требований законодательства и нормативного регулирования.
- Влияние на соблюдение долговых ковенант или других контрактных обязательств.
- Некорректный выбор положений учетной политики, которые в текущем периоде оказывают несущественное влияние на финансовую отчетность, но возможно будут оказывать влияние на отчетность будущих периодов.
- Искажение уровня доходности или прочих трендов, особенно с учетом общей ситуации в экономике или отрасли.
- Влияние на иные показатели, используемые для оценки финансового положения компании, результатов ее деятельности или денежных потоков.
- Влияние на информацию о сегментах в финансовой отчетности.
- Влияние на вознаграждение руководства.
- Существенность уровня информационного взаимодействия с пользователями финансовой отчетности в предыдущие периоды (с учетом опыта аудитора).
- Пропуск информации, представление которой не является обязательным в соответствии с применяемой концепцией финансовой отчетности, но, по мнению аудитора, важно для понимания пользователями финансового положения, результатов деятельности или денежных потоков компании.



Информирование клиента о выявленных искажениях

- Аудитор обязан сообщить руководству и представителям собственника о неисправленных искажениях и их влиянии (индивидуально или в совокупности) на аудиторское заключение; каждое существенное неисправленное искажение указывается отдельно.
- Также аудитор сообщает руководству и представителям собственника об искажениях в группах однотипных операций, остатках на счетах или раскрытиях, относящихся к предшествующим периодам.
- Аудитор должен получить от руководства (или представителей собственника) письменное подтверждение того, что, по их оценке, влияние неисправленных искажений незначительно (индивидуально или в совокупности) для финансовой отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть приложено к письменному подтверждению.
- Аудитор должен потребовать, чтобы неисправленные искажения были исправлены.
- Если руководство отказывается исправлять некоторые или все искажения, сообщенные аудитором, то аудитор должен понять причины такого отказа и принять их во внимание при оценке, насколько финансовая отчетность в целом свободна от существенных искажений.



Документация аудитора в отношении выявленных искажений финансовой отчетности

Аудитор обязан включить в аудиторскую документацию следующую информацию:

- Оценку уровня существенности, ниже которого искажения будут считаться явно незначительными.
- Перечень всех искажений, обнаруженных в ходе аудита, а также отметка о том, были ли искажения исправлены.
- Выводы аудитора о том, насколько неисправленные искажения (индивидуально или совокупности) являются существенными для финансовой отчетности в целом, и обоснование выводов аудитора.
- В отношении неисправленных искажений аудитор документирует:
 - Анализ совокупного влияния неисправленных искажений на финансовую отчетность.
 - Оценку того, были ли превышены уровень или уровни существенности для конкретных групп однотипных операций, остатков по счетам или раскрытий, если необходимо.
 - Оценку влияния неисправленных искажений на ключевые показатели деятельности аудируемого лица, а также соблюдение требований законодательных, нормативных требований и контрактных обязательств.