

Международные стандарты аудита (МСА)

Ю. В. Говоров, CFA, CPA, CA



МСА 500 «Аудиторские доказательства»



Аудиторские доказательства



К аудиторским доказательствам относятся:

- документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица
- прочая информация – дополнительные непротиворечивые аудиторские доказательства

Требования к информации, используемой в качестве аудиторских доказательств:

уместность и **достоверность**

Достоверность:

- доказательства *адекватности* и *полноты* информации
- оценка *точности* и *детальности* данных для целей аудита

Разумное подтверждение достоверности финансовой отчетности

= получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств

=> снижение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня (МСА 200)

Профессиональное суждение



Аудиторские доказательства

Получение аудиторских доказательств:

- оценка рисков, и
- дальнейшие аудиторские процедуры:
 - тесты средств контроля – требование МСА или решение аудитора (на основании его профессионального суждения) о необходимости таких тестов,
 - процедуры проверки по существу, включающие детальные тесты и аналитические процедуры

Характер и сроки получения доказательств в зависимости от обстоятельств аудиторской проверки



Аудиторские доказательства

- внешние подтверждения
- проверка
- наблюдение
- пересчет
- повторное выполнение
- аналитические процедуры
- запрос

Использование работы эксперта руководства

Эксперт руководства – физическое или юридическое лицо, обладающее экспертными знаниями в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа в этой области *используется организацией* как вспомогательное средство получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

- Эксперт: не просто предоставляет информацию, а использует (применяет) экспертные знания и навыки
- Характер и объем работы эксперта, сроки выполнения задания:
 - характер и сложность вопроса, по которому привлекается эксперт
 - риск существенного искажения данных
 - значимость работы эксперта для целей аудита, доступность альтернативных источников аудиторских доказательств
 - цели работы эксперта
 - является ли эксперт сотрудником организации или привлекается со стороны
 - уровень правил и процедур контроля руководства организации применительно к работе эксперта
 - профессиональные, отраслевые и технические стандарты и требования к работе эксперта
 - знания и опыт аудитора в сфере компетенции эксперта руководства
 - предшествующий опыт аудитора, связанный с работой эксперта

Использование работы эксперта руководства

- Эксперт, привлекаемый руководством:
аудитор должен оценить:
 - квалификацию, компетентность
 - деловую репутацию
 - независимость
 - объективность
 - опыт эксперта в конкретной области
 - предшествующий опыт аудитора в работе с экспертом руководства
 - возможности эксперта и ограничения для его работы
- Ознакомление аудитора с областью специализации эксперта
- Договор и техническое задание для эксперта
- Функции и обязанности эксперта
- Конфиденциальность
- Информационное взаимодействие между руководством и экспертом
- Оценка достаточности результатов работы эксперта руководства



Выбор элементов (позиций) для тестирования в целях получения аудиторских доказательств

Подходы к выбору позиций для тестирования

- выбор всех элементов - 100%-ная (сплошная) проверка
- отбор конкретных элементов
 - высокая стоимость отбираемых элементов или их ключевая роль
 - позиции, превышающие определенную сумму
 - позиции, необходимые для получения информации
- аудиторская выборка (см. МСА (ISA) 530 «Аудиторская выборка»)



МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»



Аудиторские доказательства - запасы: наличие и состояние

Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать *достаточные надлежащие аудиторские доказательства* в отношении наличия и состояния запасов:

- Присутствие аудитора при проведении инвентаризации или альтернативные аудиторские процедуры для подтверждения наличия и состояния запасов
- Аудиторские процедуры проверки итоговой инвентаризационной документации
- Проверка изменения запасов между датой инвентаризации и отчетной датой
- Специальные положения: запасы на ответственном хранении или под контролем третьего лица
- При невозможности присутствовать при инвентаризации, провести ее на иную дату или получить альтернативные аудиторские доказательства – *модифицированное мнение*



Аудиторские доказательства: судебные процессы и иски

- Обязанность аудитора разработать и провести процедуры для выявления судебных процессов и исков:
 - запросы руководству и другим сотрудникам
 - протоколы заседаний представителей собственника
 - переписка между организацией и сторонним юрисконсультom
 - анализ счетов судебных расходов
- Запросы стороннему юрисконсульту
- Письменное подтверждение руководства
- В случае
 - отказа руководства дать аудитору разрешение на общение со сторонним юрисконсультom
 - отказа юрисконсульта предоставить информацию
 - невозможности получить альтернативные аудиторские доказательства

– модифицированное мнение



Аудиторские доказательства: информация по сегментам



- Изучение методов руководства при формировании информации по сегментам
- Выполнение аналитических или иных надлежащих процедур

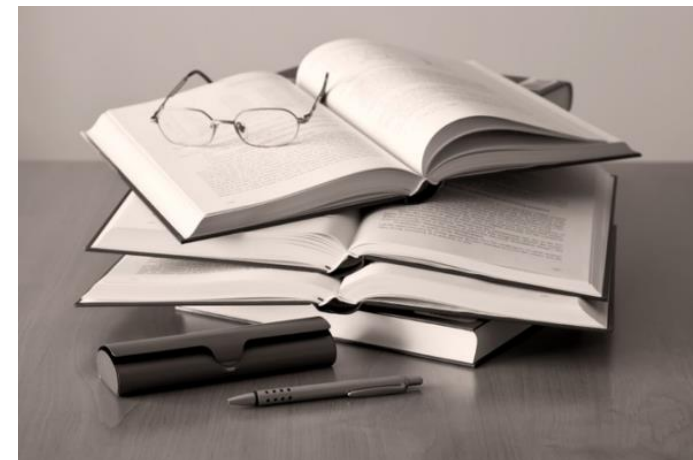


МСА 505 «Внешние подтверждения»



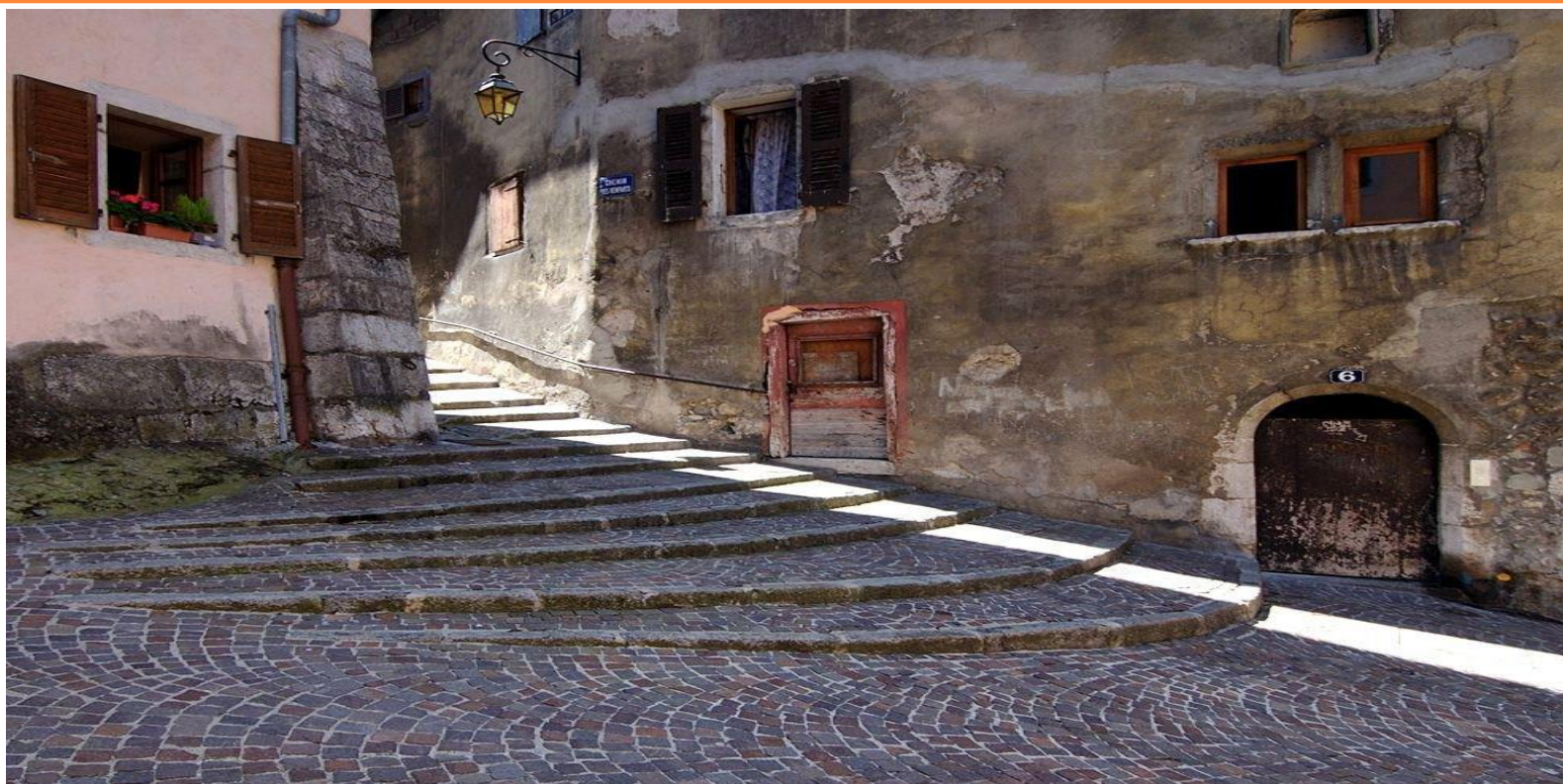
Внешние подтверждения

- Внешние подтверждения – в зависимости от
 - источников и их характера, а также конкретных обстоятельств их получения
 - уровня рисков существенного искажения финансовой отчетности
 - возможности получить внешние подтверждения
 - надежности информации из внешних источников
 - независимые источники
 - информация полученная аудитором напрямую
 - документальное подтверждение
 - Аудитор контролирует запросы внешних подтверждений
 - Действия в случае отказа руководства разрешить аудитору направить запрос подтверждения
-
- Результаты процедур подтверждения из внешних источников
 - Достоверность ответов на запросы
 - Отсутствие ответа
 - Возражения
 - Отрицательные подтверждения



Оценка
полученных
доказательств

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



Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода

- аудит за предыдущий период не проводился, или
- аудит за предыдущий период был проведен другим аудитором

Показатели	Наименование показателя	Код	За Январь - Июнь 2013г.	За Январь - Июнь 2012г.
Выручка	2110	52 501 142	37 153 055	
Себестоимость продаж	2120	(52 402 452)	(37 142 096)	
Валовая прибыль (убыток)	2100	98 690	10 371	
Коммерческие расходы	2210	-	-	
Управленческие расходы	2220	(2 745)	(890)	
Прибыль (убыток) от продаж	2200	95 945	9 481	
Доходы от участия в других организациях	2310	-	-	
Проценты к получению	2320	-	75	
Проценты к уплате	2330	(81 804)	(106)	
Прочие доходы	2340	52 977	8 445	
Прочие расходы	2350	(59 223)	(10 383)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	7 895	8 512	
Текущий налог на прибыль	2410	(1 570)	(993)	
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	-	
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-	
Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-	
Прочее	2460	-	-	
	2500	6 325	4 819	

Актив	На начало года
I. Внеоборотные (долгосрочные) активы	
Нематериальные активы	100
Основные средства	100
Итого по разд. I	200
II. Оборотные (текущие) активы	
Запасы:	
Запасы по методу ЛИФО	410
Итого по разд. II	410
Валюта баланса	610

Пассив	На начало года
III. Собственный капитал	
Уставный капитал	100
Нераспределенный доход (непокрытый убыток)	200
Резерв на ремонт ОС	10
Итого по разд. III	310
IV. Долгосрочные обязательства	
Итого по разд. IV	0
V. Краткосрочные (текущие) обязательства	
Кредиторская задолженность:	
Краткосрочная кредиторская задолженность	300
Итого по разд. V	300
Валюта баланса	610

- Последовательность применения учетной политики
- Корректность переноса начального сальдо на текущий период

- Аудитор обязан ознакомиться с последней финансовой отчетностью (при наличии), заключением предшествующего аудитора и его рабочими документами
- Провести другие процедуры в отношении начального сальдо

Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода

(тыс. рублей)

Актив	На начало года
I. Внеоборотные (долгосрочные) активы	
Нематериальные активы	100
Основные средства	100
Итого по разд. I	200
II. Оборотные (текущие) активы	
Запасы:	
Запасы по методу ЛИФО	410
Итого по разд. II	410
Валюта баланса	610
Пассив	
III. Собственный капитал	
Уставный капитал	100
Нераспределенный доход (непокрытый убыток)	200
Резерв на ремонт ОС	10
Итого по разд. III	310
IV. Долгосрочные обязательства	
Итого по разд. IV	0
V. Краткосрочные (текущие) обязательства	
Кредиторская задолженность:	
Краткосрочная кредиторская задолженность	300
Итого по разд. V	300
Валюта баланса	610

Отчет о финансовых результатах
за Январь - Июнь 2013г.

Коды
0710002

Дата (число, месяц, год): 30 06 2013

Организация: Общество с ограниченной ответственностью "ЦЕНТР-ФИНАНС" форма по ОКПО: 37319392

Идентификационный номер налогоплательщика: ИНН: 7704797770

Вид экономической деятельности: по ОКВЭД: 65.23.2

Организационно-правовая форма / форма собственности: по ОКФС / ОКФС: 16 / 65

Частная собственность: по ОКФС / ОКФС: 16 / 65

Единица измерения: в тыс. рублей по ОКЕИ: 384

Показатели	Наименование показателя	Код	За Январь - Июнь 2013г.	За Январь - Июнь 2012г.
Выручка	2110		53 501 142	37 153 055
Себестоимость продаж	2120		(52 402 453)	(37 142 694)
Валовая прибыль (убыток)	2100		98 690	10 371
Коммерческие расходы	2210		-	(890)
Управленческие расходы	2220		(2 748)	-
Прибыль (убыток) от продаж	2200		95 942	9 481
Доходы от участия в других организациях	2310		-	-
Проценты к получению	2320		-	75
Проценты к уплате	2330		(91 604)	(106)
Прочие доходы	2340		52 277	6 445
Прочие расходы	2350		(59 223)	(10 383)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		7 895	5 612
Текущий налог на прибыль	2410		(1 519)	(955)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		-	-
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		-	-
Изменение отложенных налоговых активов	2450		-	-
Прочее	2460		-	-
Чистая прибыль (убыток)	2400		6 376	4 519

(тыс. рублей)

Актив	На начало года
I. Внеоборотные (долгосрочные) активы	
Нематериальные активы	100
Основные средства	100
Итого по разд. I	200
II. Оборотные (текущие) активы	
Запасы:	
Запасы по методу ЛИФО	410
Итого по разд. II	410
Валюта баланса	610
Пассив	
III. Собственный капитал	
Уставный капитал	100
Нераспределенный доход (непокрытый убыток)	200
Резерв на ремонт ОС	10
Итого по разд. III	310
IV. Долгосрочные обязательства	
Итого по разд. IV	0
V. Краткосрочные (текущие) обязательства	
Кредиторская задолженность:	
Краткосрочная кредиторская задолженность	300
Итого по разд. V	300
Валюта баланса	610

- Выявленные искажения начального сальдо
- Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении начального сальдо
- Модифицированное мнение предыдущего аудитора

- Оценка влияния на финансовую отчетность текущего периода
- При необходимости и возможности – дополнительные аудиторские процедуры

МСА 520 «Аналитические процедуры»

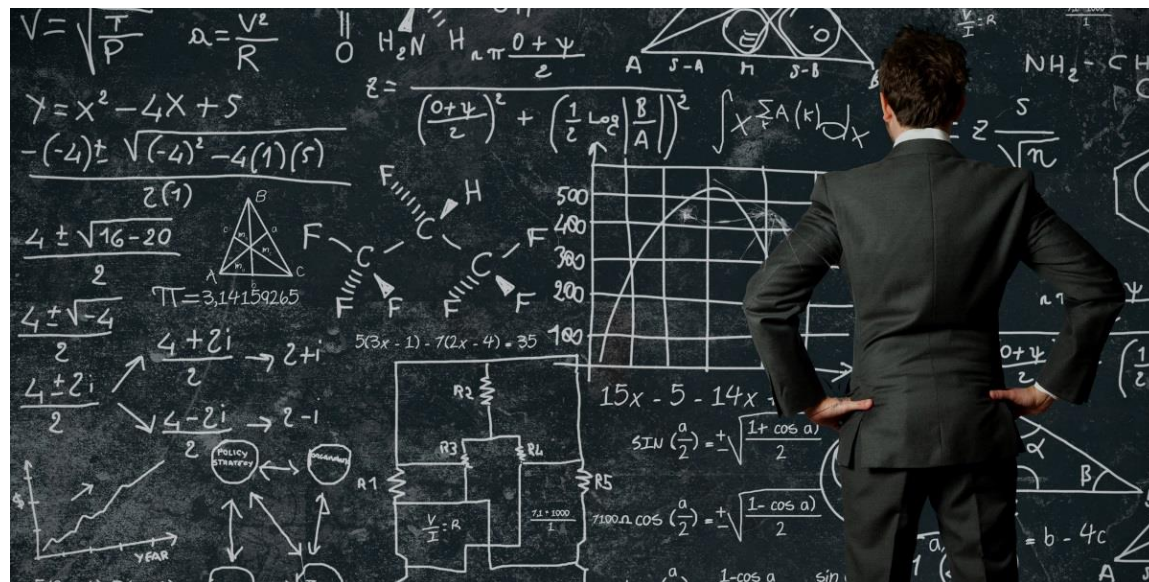


Аналитические процедуры

Для целей МСА «аналитические процедуры» – оценка финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными

Определение соотношений и закономерностей между финансовыми и нефинансовыми данными:

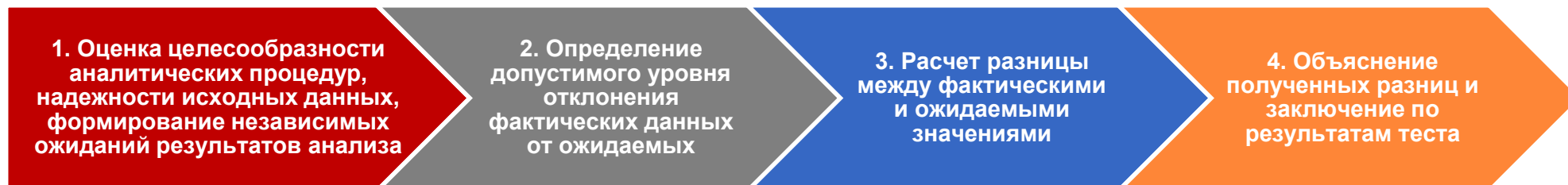
- понимание внутренней структуры и содержания операций
- возможность воспроизведения / прогноза



Аналитические процедуры используются на протяжении всего процесса аудита:

- Анализ на стадии планирования как часть идентификации и оценки рисков
- Процедуры по существу
- Анализ на стадии завершения аудита для обобщения выводов по результатам проверки (аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода)

Аналитические процедуры



Целесообразность проведения аналитических процедур:

- Надежность и адекватность исходных данных
- Трудоемкость и время, необходимое для проведения анализа; степень прогнозируемости объекта анализа
- Квалификация для построения анализа и интерпретации результатов
- Достижимый уровень деагрегации и точности анализа
- Требуемый уровень уверенности аудитора и возможность достичь этого уровня аналитическими процедурами
- Достаточное понимание финансово-хозяйственной деятельности для анализа
- Прошлый опыт аналитических процедур
- Уровень существенности в сравнении с оценкой объекта анализа

Практика: аналитические процедуры

Виды аналитических процедур:

- Анализ тенденций (трендов)
- Метод коэффициентов
- Общая оценка разумности соотношений
- Регрессионный анализ
- Определение аномалий в генеральной совокупности или выборке



Некоторые источники исходных данных:

- ММВБ
- Центробанк РФ
- Министерство экономического развития торговли
- Factiva.com
- World Bank Country Profiles
- Wall Street Journal
- IMF Staff Country Reports
- S&P Net Advantage
- i-Data Platform



МСА 530 «Аудиторская выборка»



Аудиторская выборка

Статистическая выборка (Statistical sampling) – Любой метод выборки, имеющий следующие признаки:

- (а) случайный отбор элементов выборки, и
- (б) Использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Выборка, не имеющая данных признаков – нестатистическая.

	Риск выборки	
	Тип 1	Тип 2
Тест контролей	Средства контроля более эффективны, чем они есть	Средства контроля менее эффективны, чем они есть
Тест данных (детальное тестирование)	Существенного искажения данных нет, в то время, как искажение есть	Существенное искажения существует, в то время, как его нет

Приоритетный риск для аудитора –
влияет на результативность
проверки

Влияет на эффективность
проведения аудита

Аудиторская выборка

Стратификация (Stratification) – Процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (чаще денежная стоимость).

Допустимая ошибка (искажение) (Tolerable error) – установленная аудитором денежная величина, в отношении которой аудитор стремится получить достаточное подтверждение того, что фактическое искажение в генеральной совокупности не превышает данную величину.

Суммарная погрешность (Total error) – Либо степень отклонения, либо суммарное искажение.

Допустимая норма отклонения (Tolerable rate of deviation) – установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор стремится получить достаточное подтверждение того, что фактическая норма отклонения в генеральной совокупности не превышает норму, установленную аудитором.



Аудиторская выборка

- Построение выборки:
 - Определение целей аудиторской процедуры
 - Определение совокупности тестируемых элементов - генеральной совокупности характеристик
 - Определение допустимой ошибки (искажения, отклонения)
 - Определение количества тестируемых единиц – объема выборки – чтобы снизить аудиторский риск до приемлемого уровня
 - Метод формирования выборки – отбора из генеральной совокупности
 - Выборка и тестирование – выполнение надлежащих - с учетом целей аудита – процедур применительно к каждому отобранному элементу
 - Оценка отклонений (искажений) и исследование их характера и причины
 - Экстраполяция отклонений (искажений) на генеральную совокупность
 - Анализ результатов
- Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки (чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки)
- Объем выборки можно определить при помощи статистической формулы или на основании профессионального суждения.



Примеры: аудиторская выборка и аудиторский риск. Тестирование средств контроля

Выборка контролей для тестирования ручных средств контроля

- условная статистическая частота применения средств контроля в течение отчетного периода
- уровень получаемой уверенности аудитора при тестировании средств контроля: профессиональное суждение в связи с другими аудиторскими процедурами

Условная статистическая частота использования средств контроля в течение отчетного периода	Общее количество единиц средств контроля - Популяция	Количество единиц средств контроля для тестирования - Выборка
Год	1	1
Квартал	4	2
Месяц	12	2 3-4 5
Неделя	52	5 10 15
День	250	20 30 40
Несколько раз в день	>250	25 45 60

- **Повышение уровня риска аудита**
- **Повышения уровня уверенности, необходимый по результатам тестирования средств контроля**

Примеры: аудиторская выборка и аудиторский риск

