

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА, РАЗДЕЛ  
«ОЦЕНКА РИСКОВ И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ИМ ДЕЙСТВИЯ»  
(№ 300 – 499)**

## **Вопросы:**

1. МСА 300 Планирование аудита финансовой отчетности
2. МСА 315 Определение и оценка рисков возникновения искажений через понимание деятельности аудируемого лица и его среды
3. МСА 320 Существенность при планировании и проведении аудита
4. МСА 402 Особенности аудита предприятия, использующего услуги обслуживающей организации.

# **ВОПРОС 1**

МСА 300

## **Планирование аудита финансовой отчетности**

**ФПСАД № 3 «Планирование аудита»**

# РОЛЬ И ВРЕМЯ ПЛАНИРОВАНИЯ

## Цели планирования:

- выделить важные области аудита.
- идентифицировать потенциальные проблемы, чтобы своевременно их решить.
- обеспечить эффективное выполнение аудиторского задания.
- определить состав рабочей команды с соответствующим уровнем способностей и компетентности, чтобы предпринять ответные действия на ожидаемые риски, а также при распределении работ между участниками команды по проекту.
- организовать надлежащий контроль за работой и ее проверку.
- координировать работу, выполняемую аудиторами компонентов и экспертами.

# ЦЕЛЬ АУДИТОРА

МСА 300

**Цель аудитора** состоит в том, чтобы спланировать аудит так, чтобы он был выполнен эффективно.

**Планирование аудита предполагает установление для соглашения по аудиту общей стратегии аудита и разработку плана аудита**

Стандарт устанавливает требования по следующим вопросам:

- Участие в планировании ключевых участников команды по проекту
- Предварительная работа по соглашению
- Работа по планированию
- Документация
- Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту

# ***ТРЕБОВАНИЯ***

**МСА 300**

## ***Участие ключевых участников команды по проекту***

В планировании аудита должны участвовать руководитель проверки и другие ключевые члены аудиторской команды.

Это позволяет использовать их опыт и понимание сути вопросов, и таким образом, повысить эффективность и результативность процесса планирования

.

## **ТРЕБОВАНИЯ**

### **ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ РАБОТА ПО ЗАДАНИЮ**

**МСА 300**

Планированию аудита предшествует этап, на котором аудитор принимает решение о проведении аудита. На данном этапе **аудитор должен :**

- Выполнить **процедуры относительно продолжения отношений** с клиентом и конкретного соглашения по аудиту, требуемых МСА 220 (нет проблем с порядочностью клиента);
- Оценить **соблюдение этических требований** (компетентность, наличие ресурсов – должная тщательность), включая независимость, как того требует МСА 220; и
- Установить факт понимания руководством условий соглашения, как того требует МСА 210 (исходное условие)

# ТРЕБОВАНИЯ

## РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ (СТРАТЕГИЯ)

МСА 300

Аудитор **должен определить общую стратегию** аудита, которая устанавливает

- масштаб,
- сроки выполнения и
- направление аудита

и служит ориентиром при разработке плана аудита.

Характер и масштаб работ по планированию зависит от размера и сложности организационной структуры субъекта, прошлого опыта аудиторов с субъектом, а также изменений, произошедших в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения соглашения по аудиту.

# **ТРЕБОВАНИЯ РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ**

МСА 300

*Процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору определить:*

- **Ресурсы, необходимые для конкретных областей аудита**, например, использование членов команды по проекту, обладающих соответствующим опытом, для работы с областями, характеризующимися высоким уровнем риска, или привлечение экспертов для работы по сложным вопросам;
- **Распределение ресурсов по конкретным областям аудита**, например, количество членов команды по проекту, назначенных для наблюдения за проведением инвентаризации в местах нахождения запасов, масштаб проверки работы других аудиторов в случае аудита группы, или бюджет часов, выделенных на аудит, для распределения по областям с высоким уровнем риска;
- **Как осуществляется управление, направление и надзор** за этими ресурсами, например, когда ожидается проведение совещаний команды по проекту, как будет проводиться обзор руководителем проверки, и проводить ли контрольный обзор качества выполнения соглашения.



# **ТРЕБОВАНИЯ РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ**

После завершения разработки общей стратегии аудита **аудитор должен разработать план аудита аудита**, который более детален по сравнению с общей стратегией аудита и включает описание:

- характера,
- сроков и
- масштаба аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения мнения,
- а также процедуры по **надзору за членами аудиторской группы и обзора их работы.**

# **ТРЕБОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ**

**МСА 300**

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- **Общую стратегию аудита;**
- **План аудита; и**
- **Любые существенные изменения, внесенные в ходе соглашения по аудиту в общую стратегию аудита или план аудита и их причины.**

## **ТРЕБОВАНИЯ**

# **ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ДЛЯ ПЕРВИЧНЫХ СОГЛАШЕНИЙ ПО АУДИТУ**

**МСА 300**

Аудитор должен предпринять следующие действия до начала выполнения **первичного** соглашения по аудиту:

- Выполнить **процедуры в отношении принятия клиента и конкретного соглашения по аудиту**, требуемые МСА 220 (выполнены этические требования, включая независимость, есть ресурсы и кадры, обладающие профессиональной компетентностью, нет сомнений в порядочности клиента); и
- **Связаться с предшествующим аудитором** в случае, если произошла смена аудиторов, в соответствии с уместными при данных обстоятельствах этическими требованиями.
- увеличить объем работ по планированию, так как у аудитора нет прошлого опыта в отношении субъекта

# ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, НАДЕЛЕННЫХ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

**В** целях координации действий общий план аудита и определенные элементы планирования (обычно стратегия и сроки проведения аудита) могут обсуждаться с руководством субъекта

**В приложении** приведен перечень вопросов, которые аудитор может рассмотреть при определении общей стратегии аудита.

## ВОПРОС 2

**МСА 315** Определение и оценка рисков возникновения искажений через понимание деятельности аудируемого лица и его среды  
**(ISA 315)**

**Российский стандарт - ФПСАД №8**

МСА 315 рассматривает обязанность аудитора идентифицировать и оценить РСИ, вызванные мошенничеством или ошибкой в ФО на основе знания субъекта и его среды, включая СВК субъекта.

# ТРЕБОВАНИЯ

**1. Аудитор должен выполнить процедуры по оценке риска, чтобы обеспечить основу для идентификации и оценки рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.**

**Процедуры по оценке риска – это процедуры, выполненные для получения знания субъекта и его среды, включая его систему внутреннего контроля, с целью идентифицировать и оценить РСИ искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.**

# ТРЕБОВАНИЯ (О ЧЕМ ПОЛУЧАТЬ ЗНАНИЯ?)

**Для того, чтобы получить знание о субъекте и его среде, аудитор должен получить представление об:**

- отраслевых факторах, факторах регулирования и др. внешних факторах, включая применимую основу представления ФО.
- операциях субъекта,
- структуре собственности и управления;
- видах инвестиций; и
- методах финансирования чтобы предоставить аудитору возможность понять классы операций, сальдо счетов, и раскрытия, которые ожидаются в ФО.
- учетной политике, причинах внесения в нее изменений,
- предпринимательских рисках, которые могут привести к рискам существенных искажений.
- финансовых результатов субъекта

# ТРЕБОВАНИЯ

(ЧТО НАДО ИЗУЧИТЬ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ЗНАНИЙ О СВК)

Для того, чтобы получить знание о СВК, имеющей отношение к аудиту, аудитор должен изучить каждый компонент СВК:

- **контрольную среду**, чтобы понять каким образом руководство доводит до сотрудников свои взгляды на этическое поведение;
- **процесс оценки риска**, чтобы понять - идентифицируются ли риски, имеющие отношение к ФО; оцениваются ли риски; допускается ли вероятность их существования, какие решения принимаются относительно данных рисков;
- **Информационную систему** и процесс передачи информации – чтобы понять какие классы операций являются существенными для ФО, какие функции сотрудников имеют отношение к подготовке ФО;
- **Действия по контролю** - чтобы понять, какие средства внутреннего контроля, имеющие отношение к аудиту, установлены руководством и об их способности выявлять, и исправлять ошибки и искажения информации;
- **Мониторинг** – чтобы понять, какие мероприятия проводятся для мониторинга средств



# ТРЕБОВАНИЯ

## ПРОЦЕДУРЫ ПО ОЦЕНКЕ РИСКОВ

(КАК ПОЛУЧИТЬ ЗНАНИЯ):

а) Направить запросы (руководству субъекта, сотрудникам):

- **руководству и лицам, отвечающим за управление** – чтобы понять, в каких условиях осуществляется подготовка ФО (внешние факторы, оказывающие влияние на руководство);
- **сотрудникам СВА** – для получения сведений об организации и эффективности функционирования СВК
- **сотрудникам бухгалтерской службы** – для оценки соответствия выбора и применимости учетной политики
- **юридической службе** – для получения информации о претензиях, судебных делах, сделках, фактах мошенничества
- **Запросы службе маркетинга** – для получения информации о маркетинговой политике, планах, тенденциях в бизнесе, договорных условиях с клиентами.

## **ТРЕБОВАНИЯ ПРОЦЕДУРЫ ПО ОЦЕНКЕ РИСКОВ:**

**б) выполнить аналитические процедуры** с целью выявления необычных операций, событий, значений, показателей, тенденций, влияющих на ФО.

**в) выполнить процедуры наблюдения и инспектирования** – с целью подтверждения информации, собранной путем запросов. (Изучение документов и записей, отчетов, подготовленных руководством субъекта, протоколов собраний совета директоров, инспектирование помещений субъекта и его производственных мощностей)

# ТРЕБОВАНИЯ

**2. Аудитор должен идентифицировать и оценить РСИ на:**

- **уровне финансовой отчетности; и**
- **уровне утверждений** для классов операций, сальдо счетов, и раскрытий чтобы обеспечить основу для разработки и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

# ТРЕБОВАНИЯ

*МСА 315*

РСИ на уровне ФО относятся к рискам, которые распространяются на всю ФО. Такие риски быть вызваны, в частности, слабой контрольной средой, игнорированием руководством субъекта системы внутреннего контроля, недостаточной компетентностью руководства субъекта и др.

Выявление таких рисков может вызвать у аудитора сомнения в наличии условий для проведения аудита ФО субъекта.

**Оценка РСИ на уровне утверждений** для классов операций, сальдо счетов, и раскрытий, используется для определения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур **на уровне утверждений**, которые необходимы для получения аудиторских доказательств.

## *ТРЕБОВАНИЯ*

*МСА 315*

Утверждения, используемые аудитором для рассмотрения различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти, подразделяются на следующие три категории:

### **(а) Утверждения о классах операций и событиях за аудируемый период:**

- **Возникновение** – отраженные операции и события произошли и связаны с субъектом.
- **Полнота** – все операции и события, которые необходимо было отразить, отражены.
- **Точность** – суммы и прочие данные, касающиеся отраженных операций и событий, отражены надлежащим образом.
- **Периодизация (Отсечение)** – операции и события отражены в надлежащем учетном периоде.
- **Классификация** – операции и события разнесены по надлежащим счетам.

# *ТРЕБОВАНИЯ*

## Утверждения о сальдо счетов на конец периода:

- **Существование** – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют.
- **Права и обязанности** – субъект владеет или контролирует права на активы, а обязательства являются обязательствами субъекта.
- **Полнота** – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было отразить, отражены.
- **Оценка и распределение** – активы, обязательства и доли участия в капитале включены в ФО на соответствующую сумму, и все соответствующие корректировки оценки и распределения отражены надлежащим образом.

## ***ТРЕБОВАНИЯ***

**в) Утверждения по представлению и раскрытиям:**

- ✓ **Возникновение, права и обязанности** – раскрытые события, операции и прочие вопросы имели место быть и связаны с субъектом.
- ✓ **Полнота** – все раскрытия, которые необходимо было включить в ФО, включены.
- ✓ **Классификация и понятность** – финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытия четко выражены.
- ✓ **Точность и оценка** – финансовая и прочая информация раскрыта справедливо и на соответствующие суммы.

•

# ***ТРЕБОВАНИЯ***

**Специального рассмотрения требуют аудитором значительные риски (не принимая во внимание имеющиеся средства контроля).**

К значительным рискам относятся:

- (а) риски мошенничества;**
- (б) риски, связанные с недавними значительными событиями в области экономики, бухгалтерского учета, или какими-либо иными событиями и, следовательно, требует особого внимания;**
- (в) Сложность операций;**
- (г) значительные операции, выходящие за рамки обычной хозяйственной деятельности субъекта, или операциями, которые являются необычными по другим причинам;**
- (д) операции со связанными сторонами;**
- (е) информация, в которой присутствует большая степень неопределенности или субъективности в отношении оценки;**

Если аудитор установил, что значительный риск существует, аудитор должен получить представление о средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, имеющих отношение к этому риску.



# *ТРЕБОВАНИЯ*

## **Пересмотр оценки риска**

Если в дальнейшем при проведении тестов контроля или процедур проверки по-существу будут получены доказательства того, что первоначальная оценка риска не соответствует действительному положению дел, то,

- оценка риска пересматривается и
- модифицируются соответствующим образом аудиторские процедуры.

***МСА 320*** СУЩЕСТВЕННОСТЬ В  
ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ  
АУДИТА

**ФПСАД №4**

**«СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ»**



## ***СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ (МСА 320)***

**Искажения считаются существенными**, если они, сами по себе или в совокупности с другими искажениями, согласно разумным ожиданиям, могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе ФО;

Суждения о существенности выносятся в свете сложившихся обстоятельств и **зависят от размера или характера искажения** или от первого и второго вместе

Суждения о вопросах, которые являются существенными для пользователей ФО, основываются на рассмотрении общих потребностей пользователей, как группы, в финансовой информации

Возможное влияние искажений на индивидуальных пользователей, потребности которых могут варьироваться, не принимаются во внимание.

# СУЩЕСТВЕННОСТЬ В ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ АУДИТА

Определение аудитором уровня существенности является вопросом **профессионального суждения** и зависит от восприятия аудитором потребностей пользователей ФО в финансовой информации. В этом контексте для аудитора есть основания полагать, что пользователи:

- (а) Владеют информацией о бизнесе, экономической деятельности и бухгалтерском учете, а также готовы изучать информацию, представленную в ФО, с разумной тщательностью;
- (б) Понимают, что ФО подготовлена, представлена и аудировается, исходя из уровней существенности;
- (в) Признают неотъемлемую неопределенность оценки сумм, основанной на использовании расчетных оценок, суждения и рассмотрения будущих событий; и
- (г) Принимают разумные экономические решения на основе информации, представленной в ФО.

# СУЩЕСТВЕННОСТЬ В ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ АУДИТА

При планировании аудита аудитор выносит суждения о **размере искажений, которые будут расцениваться как существенные.** Эти суждения являются основанием для:

- (а) Определения характера, сроков выполнения и масштаба процедур по оценке риска;
- (б) Идентификации и оценки рисков существенных искажений; и
- (в) Определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

Уровень существенности, который был определен при планировании аудита, **не обязательно устанавливает сумму, ниже которой неисправленные искажения, сами по себе или в совокупности с другими искажениями, всегда будут всегда оцениваться как несущественные.** Обстоятельства, связанные с некоторыми искажениями, могут заставить аудитора оценивать их как существенные, даже если они ниже уровня существенности.

# ЦЕЛЬ АУДИТОРА

Цель аудитора состоит в том, чтобы надлежащим образом применять концепцию существенности при планировании и выполнении аудита.

## Определение

**Порог существенности** - это величина/величины, установленные аудитором на более низком уровне, чем тот, который установлен для ФО в целом, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности, установленный для ФО в целом.

В случае необходимости, термином «порог существенности» также обозначается величина или величины, установленные аудитором на более низком уровне, чем уровень или уровни существенности, установленные для конкретных классов операций, сальдо счетов или раскрытий.

# ТРЕБОВАНИЯ

## Определение уровня существенности и порога существенности при планировании аудита

Устанавливая общую стратегию аудита, аудитор должен определить уровень существенности для ФО в целом.

Если у субъекта имеется один или несколько специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий, для которых искажения меньшей величины, чем уровень существенности ФО в целом, могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе ФО, то аудитор должен также определить уровень или уровни существенности, которые будут применяться к таким специфическим классам операций, сальдо счетов или раскрытиям.

Аудитор должен определить порог существенности в целях оценки рисков существенных искажений и определения характера, сроков выполнения и масштаба дальнейших аудиторских процедур.

# ТРЕБОВАНИЯ

## Пересмотр по мере выполнения аудита

Аудитор должен пересмотреть уровень существенности для ФО в целом (и, в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий) в случае, **если** в ходе аудита ему **становится известно об информации, которая заставила бы аудитора изначально определить другую величину(величины)**

Если аудитор приходит к заключению, что должен быть установлен более низкий уровень существенности для ФО в целом (и, в случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий) чем тот, который был изначально установлен, то аудитор должен установить, есть ли необходимость пересмотреть порог существенности и остаются ли в силе характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских **процедур.**



# ТРЕБОВАНИЯ

## Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию следующие величины, а также факторы, которые рассматривались при определении таких величин:

- Уровень существенности **для финансовой отчетности в целом;**
- В случае необходимости, уровень или уровни существенности для специфических классов операций, сальдо счетов или раскрытий;
- Порог существенности; и
- Любой пересмотр уровней существенности по мере выполнения аудита.

# ***ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ ИСКАЖЕНИЙ***

**Качественные искажения - нарушения требований нормативных актов (В т.ч. внутренних).**

**Существенность таких искажений является предметом профессионального суждения Аудитора. (Т.е. он определяет носят или не носят существенный характер качественные отклонения)**

**Примеры качественных искажений:**

- Несоответствие методов, используемых при подготовке отчетности, их описанию в учетной политике или отсутствие описания применяемых методов, что может ввести пользователя отчетности в заблуждение.
- Нарушения нормативных требований и отсутствие раскрытия информации о них в отчетности, когда такие нарушения могут в дальнейшем ограничить операционные возможности предприятия

# ***ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ ИСКАЖЕНИЙ***

**Количественные искажения – ошибка в оценке величины показателя отчетности.**

Существенность количественной ошибки аудитор устанавливает, сравнивая величину обнаруженной ошибки (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) с уровнем существенности.

**Уровень существенности** является количественным критерием ошибки. Это то предельное значение ошибки в отчетности, начиная с которого пользователь отчетности с большой степенью вероятности может сделать на ее основе неверные выводы и принять неверные экономические решения.

# ***УСТАНОВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ***

**Существенность устанавливается на различных уровнях:**

- на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом,
- в отношении отдельных сальдо счетов и классов операций
- случаев раскрытия информации.

**Приемлемый уровень существенности устанавливается при разработке плана аудита и используется при:**

- определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений. Если величина ошибки (с учетом прогнозируемой ошибки) превосходит этот уровень, то ошибка рассматривается как существенная.

На основе оценки существенности отдельных сальдо счетов и групп операций, аудитор принимает решение о том, какие статьи исследовать и использовать ли выборку или аналитические процедуры

# ***ОЦЕНКА ПОСЛЕДСТВИЙ ИСКАЖЕНИЙ***

**К неисправленным искажениям относятся:**

- ошибки, выявленные аудитором в ходе текущей проверки и неисправленные ошибки, выявленные во время предыдущего аудита;
- прогнозируемые ошибки.

**Аудитор оценивает существенность всех неисправленных искажений.**

Если аудитор приходит к выводу о существенности искажений, то ему необходимо снизить аудиторский риск:

- 1) посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или
- 2) потребовать от руководства субъекта внесения поправок в финансовую отчетность.

# *ОЦЕНКА ПОСЛЕДСТВИЙ ИСКАЖЕНИЙ*

Если руководство отказывается вносить поправки, а результаты дополнительных процедур подтверждают подозрения аудитора о существенности неисправленных искажений, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей **модификации аудиторского заключения.**

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитор должен определить, насколько велика вероятность того, что обнаруженные, но неисправленные и необнаруженные искажения могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Для этого проводятся дополнительные процедуры или предъявляется требование к руководству внести поправки в ФО.

# МСА 402 ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИСПОЛЬЗУЮЩЕГО УСЛУГИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

ФПСАД № 25 «УЧЕТ ОСОБЕННОСТЕЙ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА,  
ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ КОТОРОГО ПОДГОТАВЛИВАЕТ  
СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ».

# ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ СТАНДАРТА

МСА 402 определяет обязанности аудитора по получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств в случаях, когда предприятие (организация-пользователь) пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций.

Многие предприятия передают выполнение определенных бизнес- процессов обслуживающим организациям. Не все они значимы для аудита.



# УСЛУГИ, ЗНАЧИМЫЕ ДЛЯ АУДИТА ФО

Услуги, предоставляемые обслуживающей организацией, являются **значимыми** для аудита ФО субъекта-пользователя, если такие **услуги и средства контроля над ними являются частью информационной системы**, связанной с ФО организации-пользователя.

Это услуги, которые затрагивают любой из следующих элементов:

- Классы операций, которые являются значительными для ФО;
- Процедуры, посредством которых субъект-пользователь инициирует, записывает, обрабатывает, исправляет, по мере необходимости, и передает операции в главную бухгалтерскую книгу, а также отражает их в ФО;

# УСЛУГИ, ЗНАЧИМЫЕ ДЛЯ АУДИТА ФО

- Соответствующие данные БУ, подтверждающие информацию и конкретные счета в ФО, которые используются для инициирования, записи, обработки и обобщения операций субъекта-пользователя;
- Каким образом информационная система субъекта-пользователя «захватывает» события и условия, которые не являются значительными для ФО операциями;
- Процесс, используемый для подготовки ФО субъекта-пользователя, включая значительные расчетные оценки и раскрытия; и
- Средства контроля журнальных проводок, включая нестандартные журнальные проводки, которые использовались для записи единичных необычных операций или корректировок

# ПРИМЕРЫ СЕРВИСНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Сервисные центры, обслуживающие прикладные программы, ведущие бухгалтерский учет,

- Бухгалтерские компании, ведущие учет и составляющие отчетность для клиента,
- Страховые общества, которые ведут бухгалтерский учет отчетность переданного перестрахования,
- Трастовые организации, осуществляющие доверительное управление
- Организации, ведущие бухгалтерский учет и составляющие отчетность об акциях, находящихся в собственности инвестиционных компаний (депозитарии)

## ПРИМЕРЫ УСЛУГ, ОКАЗЫВАЕМЫХ ОБСЛУЖИВАЮЩИМИ (СЕРВИСНЫМИ) ОРГАНИЗАЦИЯМИ:

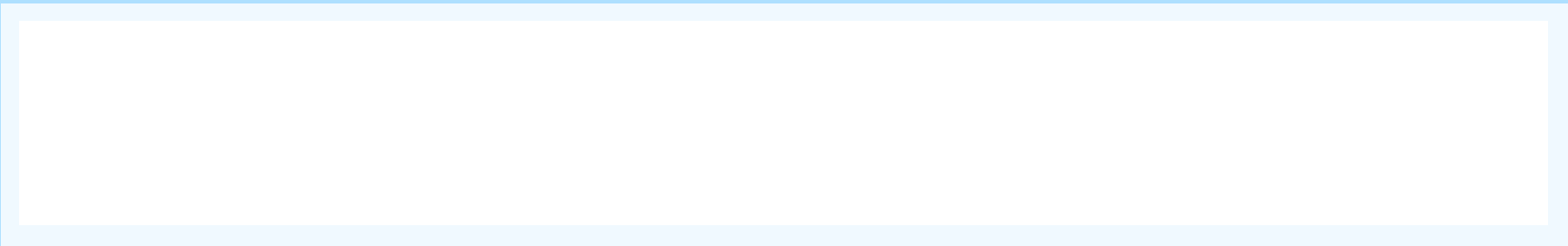
- Доверительное управление денежными средствами,
- Учет операций по совместной деятельности;
- Осуществление операций и ведение бухгалтерского учета,
- учет операций и автоматизированная обработка информации.

# ЦЕЛИ

МСА 402

Цели аудитора субъекта-пользователя, если субъект-пользователь использует услуги обслуживающей организации, состоят в:

- (а) Получении достаточного знания о характере и значительности услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и об их влиянии на СВК субъект-пользователя, которая является значимой для аудита, чтобы идентифицировать и оценить риски существенных искажений; и
- (б) Разработке и выполнении аудиторских процедур в ответ на такие риски.



# ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

## Получение представления об услугах, предоставляемых обслуживающей организацией, включая СВК

Аудитор субъекта-пользователя должен получить представление:

- О характере услуг, предоставляемых обслуживающей организацией и значительность таких услуг для субъекта-пользователя, включая их влияние на СВК субъекта-пользователя;
- Характер и существенность обрабатываемых операций или счетов или процесс подготовки и представления ФО, на который оказывает влияние обслуживающая организация;
- Степень связанности между действиями обслуживающей организации и действиями субъекта-пользователя; и
- Характер отношений между субъектом-пользователем и обслуживающей организацией, включая соответствующие договорные условия деятельности, осуществляемой обслуживающей организацией.

# ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

## Получение представления об услугах, предоставляемых обслуживающей организацией, включая СВК

Аудитор субъекта-пользователя должен установить, было ли получено достаточное знание характера и значительности услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, и их влияния на СВК субъекта-пользователя, которая является значимой для аудита, чтобы обеспечить основание для идентификации и оценки рисков существенных искажений.



# ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

Если аудитор субъекта-пользователя не может получить достаточное знание от субъекта-пользователя, то он должен получить такое знание с помощью одной или более из следующих процедур:

- (а) Получение отчета 1 или 2 типа, если возможно;
- (б) Контакт с обслуживающей организацией через субъекта-пользователя с целью получения определенной информации;
- (в) Посещение обслуживающей организации и выполнение процедур, которые предоставят необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации; или
- (г) Использование другого аудитора для выполнения процедур, которые предоставят необходимую информацию о соответствующих средствах контроля в обслуживающей организации.

# ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

## Использование отчета 1 или 2 типа для подтверждения знания аудитора субъекта-пользователя об обслуживаемой организации

При определении достаточности и надлежащего характера аудиторского доказательства, предоставленного отчетом 1 или 2 типа, аудитор субъекта-пользователя должен удостовериться в:

- (а) Профессиональной компетентности сервисного аудитора и его независимости от обслуживаемой организации; и
- (б) Адекватности стандартов, согласно которым был выпущен отчет 1 или 2 типа.

# ТРЕБОВАНИЯ

## Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений

Предпринимая какие-либо действия в ответ на оцененные риски в соответствии с МСА 330, аудитор субъекта-пользователя должен:

- (а) Установить, можно ли получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении соответствующих утверждений ФО из записей, хранящихся в субъекте-пользователе; и, в противном случае,
- (б) Выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, чтобы получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, или использовать другого аудитора, чтобы выполнить такие процедуры в обслуживаемой организации от имени аудитора субъекта-пользователя.

# ТРЕБОВАНИЯ

## Использование отчета 2 типа в качестве аудиторского доказательства эффективного функционирования средств контроля в обслуживающей организации

Если аудитор субъекта-пользователя планирует использовать отчет 2 типа в качестве аудиторского доказательства эффективного функционирования средств контроля в обслуживающей организации, то он должен установить, обеспечивает ли отчет сервисного аудитора достаточное и надлежащее аудиторское доказательство эффективности средств контроля, и с этой целью:

- (а) Оценить, представлено ли описание, организация и эффективность функционирования средств контроля обслуживающей организации по состоянию на дату или за период, которые соответствуют целям аудитора субъекта-пользователя;

# ТРЕБОВАНИЯ

## Использование отчета 2 типа в качестве аудиторского доказательства эффективного функционирования средств контроля в обслуживающей организации

- (б) Установить, являются ли дополнительные средства контроля субъекта-пользователя, определенные обслуживающей организацией, приемлемыми для субъекта-пользователя, и, если это так, получить представление о том, разработал ли и внедрил ли субъект такие средства контроля, и, если это так, протестировать эффективность их функционирования;
- (в) Оценить адекватность периода времени, охваченного тестами средств контроля, а также времени, прошедшего после выполнения тестов средств контроля; и
- (г) Оценить, соответствуют ли тесты средств контроля, выполненные сервисным аудитором, и результаты таких тестов, описанные в отчете сервисного аудитора, утверждениям в финансовой отчетности субъекта-пользователя, и обеспечивают ли они достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, чтобы подтвердить оценку риска аудитором субъекта-пользователя

# ТРЕБОВАНИЯ

## Отчеты 1 и 2 типов, которые не включают услуги организации-подрядчика обслуживающей организации

Если аудитор субъекта-пользователя планирует использовать отчет 1 типа или отчет 2 типа, которые не включают услуги, предоставляемые организацией-подрядчиком обслуживающей организации, а такие услуги являются значимыми для аудита финансовой отчетности субъекта-пользователя, то аудитор субъекта-пользователя должен применить требования данного МСА относительно услуг, предоставляемых организацией-подрядчиком обслуживающей организации.

**Мошенничество, несоблюдение законодательства и нормативных актов и неисправленные искажения в связи с деятельностью обслуживающей Организации**

Аудитор субъекта-пользователя должен направить запрос руководству субъекта-пользователя относительно того, сообщала ли обслуживающая организация субъекту-пользователю, или стало ли субъекту-пользователю известно каким-либо иным образом, о совершении мошенничества, несоблюдении законодательства и нормативных актов или о неисправленных искажениях, оказывающих влияние на ФО субъекта-пользователя. Аудитор субъекта-пользователя должен оценить, как такие вопросы влияют на характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур аудитора субъекта-пользователя, включая влияние на выводы аудитора субъекта-пользователя и отчет(заключение)аудитора субъекта-пользователя.

# ТРЕБОВАНИЯ

## Представление отчета (заключения) аудитором субъекта-пользователя

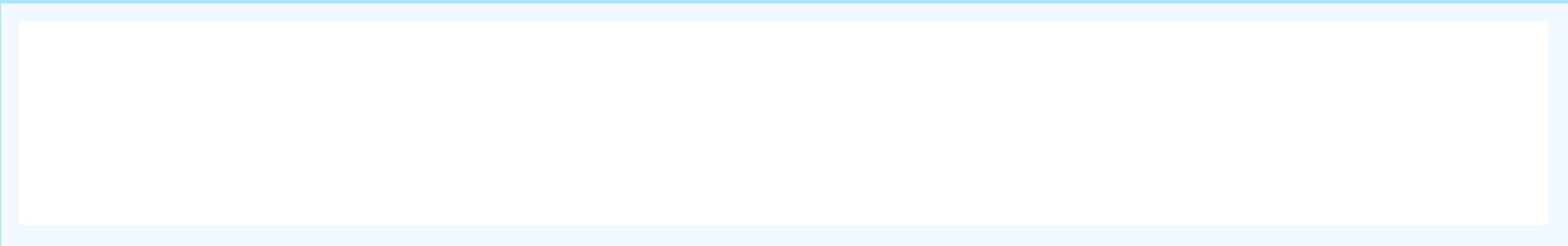
Аудитор субъекта-пользователя должен модифицировать мнение в заключении, если он не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении услуг, предоставляемых обслуживающей организацией, которые являются значимыми для аудита ФО субъект-пользователя.

Аудитор субъекта-пользователя не должен ссылаться на работу сервисного аудитора в заключении, содержащем немодифицированное мнение, если только это не требуется согласно законодательству или нормативным актам.

Если такая ссылка требуется согласно законодательству или нормативным актам, то отчет аудитора субъекта-пользователя должен указывать, что ссылка не уменьшает ответственность аудитора субъекта-пользователя за аудиторское мнение.

Если ссылка на работу сервисного аудитора является уместной для понимания модификации мнения аудитора субъекта-пользователя, то заключение аудитора субъекта-пользователя должен указать, что такая ссылка не уменьшает ответственность аудитора субъекта-пользователя за такое мнение.





## *ОСОБЕННОСТИ СУБЪЕКТОВ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (МСА 401)*

Возможны 2 варианта взаимодействия обслуживающей организации и клиента:

- Обслуживающая организация только осуществляет учет и обработку хозяйственных операций, которые осуществляются клиентом. Клиент в этом случае сохраняет право на санкционирование операций, составление отчетности, самостоятельно осуществляет политику и процедуры внутри своей организации.
- Обслуживающая организация осуществляет хозяйственные операции клиента и составляет ФО (выполняет функции агента или доверенного лица), то клиенту придется полагаться на политику и процедуры обслуживающей организации.

## ***ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ КЛИЕНТА***

Чтобы определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита аудитор рассматривает следующие вопросы:

- Характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией (доверительное управление, ведение бухгалтерского учета и т.д.);
- Условия договора между обслуживающей организацией и клиентом;
- Предпосылки подготовки финансовой отчетности, на которые влияет использование услуг обслуживающей организации;
- Степень взаимодействия СБУ и СВК клиента и обслуживающей организации;
- Контроль со стороны клиента операций, выполняемых обслуживающей организацией;
- Финансовая устойчивость обслуживающей организации и последствия ее несостоятельности для клиента.

По результатам данных процедур аудитор может сделать выводы:

- что средства контроля обслуживающей организации не влияют на оценку риска средств контроля фирмы-клиента. В этом случае данный МСА не применяется.
- либо что деятельность обслуживающей организации значима для субъекта и аудита (т.е. средства контроля обслуживающей организации влияют на оценку риска средств контроля и тем самым на оценку риска существенного искажения отчетности фирмы-клиента). В этом случае аудитор должен получить представление о ее СБУ и СВК и оценить риск системы контроля либо максимально высоко, либо на более низком уровне при условии проведения тестов средств контроля.

Если информации недостаточно, то аудитор может

- обратиться к обслуживающей организации для получения дополнительной информации.
- ознакомиться с отчетом, составленным аудитором обслуживающей организации (возможно при этом следует проанализировать компетентность аудитора), в котором выражено мнение о действенности СБУ и СВК обслуживающей организации в отношении работы используемых прикладных программ, имеющих значение для аудита.
- посетить обслуживающую организацию и протестировать ее средства контроля.

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