

**Тема: Специальные области
аудита и сопутствующие
услуги**

ВОПРОСЫ

1. Специальные области аудита

1.1 Отчет аудитора по специальным аудиторским заданиям

1.2 Проверка прогнозной финансовой информации

2. Оказание сопутствующих услуг на основе международных стандартов аудита:

2.1 обзор финансовой информации

2.2 выполнение согласованных процедур

2.3 подготовка финансовой информации

Вопрос 1. Отчет аудитора по специальным аудиторским заданиям

К специальным аудиторским заданиям относятся проверки:

- 1) финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов;
- 2) на соответствие условиям договора;
- 3) определенных счетов, элементов счетов или деталей финансовой отчетности (компонентов);
- 4) обобщенной финансовой отчетности.

МСА 800 «Отчет аудитора по специальному заданию» определяет требования и рекомендации при составлении отчета по спецзаданию. Стандарт не применяется при оказании сопутствующих аудиту услуг (проведении обзора, согласованных процедур и подготовке финансовой информации).

Параметры специального аудиторского задания:

- 1) цель использования подготавливаемой информации;
- 2) перечень пользователей данной информации;
- 3) точный характер задания;
- 4) форма и содержание отчета, который будет выпущен.

Другими основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов являются:

- **ОСНОВЫ для подготовки деклараций о доходах;**
- **кассовый метод учета поступлений и платежей;**
- **положения о финансовой отчетности, принятые государственным органом регулирования.**

Требования к отчету о финансовой отчетности, подготовленной по другим основаниям:

- 1) содержать указание на применяемые основы бухгалтерского учета или ссылку на пояснения к финансовой отчетности;
- 2) во мнении должно быть указано, подготовлена ли фин. отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с другими основами.

При подготовке отчета по компонентам финансовой отчетности должны соблюдаться следующие требования

- определять те статьи финансовой отчетности, которые взаимосвязаны и могут оказать существенное влияние на проверяемый компонент финансовой отчетности;
- принимать во внимание концепцию существенности в отношении компонента финансовой отчетности, о котором готовится отчет;

МСА 800 устанавливает требования к отчетам о соответствии условиям договора:

- такие задания следует выполнять только в том случае, когда аспекты соответствия в целом имеют отношение к финансовым вопросам и вопросам бухгалтерского учета, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора;
- если в задании затрагиваются особые вопросы, находящиеся вне компетенции аудитора, он должен рассмотреть необходимость использования работы эксперта;
- в отчете необходимо указать, выполнил ли субъект, по мнению аудитора, конкретные условия договора.

Требования к отчетам об обобщенной финансовой отчетности согласно МСА 800

- если аудитор не выразил мнения о финансовой отчетности, он не должен давать заключения об обобщенной финансовой отчетности;
- в отчете приводится четкое указание на обобщенный характер информации и предупреждение, что для лучшего понимания финансового положения субъекта и результатов его деятельности обобщенную финансовую отчетность следует читать вместе с последней по времени его проверенной финансовой отчетностью;

продолжение

- отчет должен содержать указание на проверенную аудитором финансовую отчетность, на основе которой составлена обобщенная финансовая отчетность;
- аудитором не используются формулировки «достоверная и объективная» или «представлены объективно во всех существенных аспектах» при выражении мнения по поводу обобщенной финансовой отчетности, так как отчетность не содержит всей информации годовой финансовой отчетности, требуемой в соответствии с основами бухгалтерского учета.

Форма отчета об обобщенной финансовой отчетности включает:

- название;
- адресат;
- описание проверенной аудитором финансовой отчетности;
- ссылку на дату аудиторского заключения по несокращенной финансовой отчетности;
- мнение о соответствии информации в обобщенной отчетности и информации в проверенной аудитором несокращенной отчетности;
- указание или ссылку на примечание к обобщенной финансовой отчетности;
- дату отчета;
- адрес аудитора;
- подпись аудитора.

1.2. Проверка прогнозной финансовой информации

МСА 810 «Проверка прогнозной финансовой информации» регулирует вопросы составления отчета о прогнозной финансовой информации, включая процедуры проверки наилучших оценок и гипотетических допущений. Стандарт включает следующие разделы:

- введение;
- критерии уверенности аудитора в отношении прогнозной финансовой информации;
- условия принятия задания;
- требования к знанию бизнеса, охватываемому периоду;
- процедуры проверки;
- условия представления и раскрытия информации;
- требования к отчету о проверке прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация — это

финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действиях субъекта. Эта информация носит субъективный характер, и ее подготовка в значительной мере опирается на суждения.

Прогнозная финансовая информация представляется в форме:

- прогноза;
- перспективной оценки;
- комбинации прогноза и перспективной оценки.

Прогноз -

прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений относительно будущих событий, которые согласно ожиданиям руководства произойдут, и действий, которые руководство предполагает предпринять на момент подготовки информации (наилучшие оценки).

Перспективная оценка - прогнозная финансовая информация, подготовленная на основе:

- гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые могут не произойти в будущем,
- сочетания наилучших оценок и гипотетических допущений.

Прогнозная финансовая информация

МОЖЕТ ВКЛЮЧАТЬ:

- а) финансовую отчетность
- б) один или несколько элементов финансовой отчетности.

Прогнозная финансовая информация может быть предназначена для следующих целей:

- а) как инструмент внутреннего управления субъектом (например для оценки возможных капитальных вложений);
- б) для предоставления третьим лицам в форме:
 - проспекта прогнозных результатов (для инвесторов);
 - годового отчета (для акционеров, органам регулирования);
 - документ для кредиторов (прогноз ДДС).

Условиями принятия задания по проверке прогнозной финансовой информации для аудитора являются следующие моменты:

- назначение информации;
- предназначена ли информация для общего или ограниченного распространения;
- характер допущений: наилучшие оценки либо гипотетические допущения;
- элементы, включаемые в информацию;
- период, охватываемый информацией.

Согласование условий задания аудитор и клиент производят в *письме-обязательстве*, которое аудитор направляет клиенту.

Процедуры по проверке прогнозной финансовой информации:

1. Ознакомиться с бизнесом клиента, чтобы определить, все ли существенные допущения были выявлены клиентом.

2. Получить представление о процессе подготовки прогнозной финансовой информации субъекта, например, с помощью анализа:

- а) опыта и компетентности готовящих информацию лиц, внутреннего контроля;
- б) характера подготовленной документации;
- в) степени использования математико-статистических методов и компьютерной техники;
- г) точности прогнозной финансовой информации за предыдущие периоды и причин существенных расхождений.

Процедуры (продолжение)

3. *Определить степень достоверности* исторической финансовой информации субъекта.

4. Рассмотреть *период, охватываемый прогнозной финансовой информацией*. При этом аудитор должен принимать во внимание следующие факторы:

- операционный цикл;
- степень надежности допущений (например, если субъект внедряет новый продукт, то охватываемый период может быть коротким и разделенным на части — недели или месяцы);
- потребности пользователей (например, прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в связи с подачей заявки на получение займа на определенный период, необходимый для получения средств для его возврата).

процедуры

5. Определить характер, сроки и объем процедур проверки.

6. Оценить источник и надежность доказательств.

7. Убедиться в соответствии прогнозной финансовой информации целям фирмы.

8. Получить письменные заявления руководства относительно предполагаемого использования прогнозной финансовой информации, полноты существенных допущений руководства и признания ответственности последнего за прогнозную финансовую информацию.

Название: Отчет о проверке прогнозной финансовой информации

Адресат

Описание прогнозной финансовой информации

Ссылка на международные стандарты аудита или соответствующие национальные стандарты

Заявление, что руководство несет ответственность за прогнозную финансовую информацию и допущения

Цель и/или ограниченное распространение прогнозной финансовой информации (если применимо)

Заявление о негативной уверенности в отношении допущений для прогнозной финансовой информации

Мнение о подготовке прогнозной финансовой информации на основании допущений и соответствия предусмотренным основам финансовой отчетности

Предостережения относительно возможности достижения результатов, указанных в прогнозной финансовой информации

Дата отчета, которая является датой завершения процедур

Адрес аудитора

Подпись аудитора

Вопрос 2. Оказание сопутствующих услуг на основе МСА

2.1 Обзор финансовой информации

МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности» регулирует вопросы проведения обзора финансовой отчетности, а также содержание и формы заключения по обзору финансовой отчетности.

МСА 910

При обзоре финансовой отчетности аудитор должен соблюдать следующие профессиональные этические принципы:

- Независимость;
- Честность;
- Объективность;
- Профессиональную компетентность и должную тщательность;
- Конфиденциальность;
- Профессиональное поведение;
- Технические стандарты.

Цель обзора финансовой отчетности

предоставить аудитору возможность констатировать на основе процедур, которые не обеспечивают все необходимые при аудите доказательства, обнаружение чего-либо, дающее ему основание полагать, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных аспектах в соответствии с определенными основами финансовой отчетности (негативная уверенность).

Обзор не аналогичен аудиторской проверке финансовой отчетности, он менее детален и направлен на обнаружение признаков несоответствия финансовой отчетности основам ее подготовки в существенных аспектах.

Аудитор и клиент согласовывают условия задания, которые отражаются в письме-обязательстве или в договоре.

В письме-обязательстве указываются:

- цель представляющихся услуг;
- ответственность руководства за составленную отчетность;
- объем обзора, включая ссылку на МСА 910 или соответствующие национальные стандарты либо практику;
- гарантия свободного доступа к любым учетным записям, документам и прочей информации, в связи с проведением обзора;
- образец заключения, которое будет выдано;
- положение о том, что на обзор нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений;
- положение о том, что аудиторская проверка не будет проводиться и аудиторское мнение не будет выражено.

Процедуры и доказательства

Аудитор должен полагаться на собственные суждения, а также руководствоваться:

- всеми знаниями, полученными в ходе аудиторских проверок или обзоров финансовой отчетности за предыдущие периоды;
- знаниями о бизнесе, в том числе о принципах бухгалтерского учета и практики той отрасли, в которой действует субъект;
- системами бухгалтерского учета субъекта;
- степенью влияния руководства;
- существенностью операций и сальдо счетов.

Заключение по обзору **ДОЛЖНО** **содержать:**

- 1) указание о необнаружении фактов
- 2) описание факторов, выявленных аудитором и оказывающих негативное влияние на достоверную и объективную картину:
 - а) либо оговорку по поводу выраженной негативной уверенности,
 - б) либо утверждение негативного характера о том, что финансовая отчетность не представляет достоверную и объективную картину (или «объективное представление во всех существенных аспектах»)
- 3) в случае существенного ограничения масштаба обзора описание этих ограничений

Вопрос 2.2 Выполнение согласованных процедур

МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур» регулирует профессиональные обязательства

аудитора при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, а также формы и содержание отчета, который аудитор предоставляет в связи с выполнением согласованных процедур.

Работа по выполнению согласованных процедур проводится в отношении:

- отдельных статей финансовой информации (например дебиторской или кредиторской задолженности, операций со связанными сторонами, объема продаж и прибыли подразделения субъекта);
- финансового отчета (например баланса) или неполного пакета финансовой отчетности.

Методы, используемые при выполнении согласованных процедур

- Опрос и анализ;
- Проверка расчетов, сравнение и др. проверки точности записей;
- Наблюдение;
- Осмотр;
- Получение подтверждений.

Название: Отчет о фактических результатах

Адресат (обычно клиент, нанявший аудитора для выполнения согласованных процедур)

Описание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой проводятся согласованные процедуры

Заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета

Заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с МСА

Заявление о том, что аудитор не является независимым по отношению к субъекту (если это необходимо)

Определение цели выполнения согласованных процедур

Перечень конкретных выполненных процедур

Описание фактических результатов работы аудитора (включает подробное описание обнаруженных ошибок и исключений)

2.3. Подготовка финансовой информации

Целью МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации» является установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении профессиональных обязанностей бухгалтера при выполнении заданий по подготовке финансовой информации, а также формы и содержания отчета по результатам работы.

Стандарт содержит: введение, цель задания, общие принципы, определение условий задания, требования к планированию, документации, процедурам, а также приложения.

При выполнении задания по подготовке финансовой информации аудитор (бухгалтер) выполняет следующие процедуры:

1) бухгалтер должен получить общие знания о финансово-хозяйственной деятельности субъекта

2) бухгалтеру необходимо общее понимание характера финансово-хозяйственных операций субъекта, формы его бухгалтерских записей и принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми должна быть представлена финансовая информация.

3) за исключением требований, указанных в МСА 930, в обязанности бухгалтера, как правило, не входит:

- проведение опроса руководства с целью оценки достоверности и полноты предоставленной информации;
- проведение оценки системы внутреннего контроля;
- получение подтверждений в отношении каких-либо вопросов;
- проверка каких-либо предоставленных разъяснений;

продолжение

4) если бухгалтеру становится известно, что информация, предоставленная руководством, неверна или предоставлена не в полном объеме либо не удовлетворяет иным требованиям, бухгалтер **должен запросить у руководства субъекта дополнительную информацию**. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, бухгалтер **должен отказаться от выполнения задания**, проинформировав при этом клиента о причинах своего отказа;

продолжение

5) бухгалтер должен ознакомиться с подготовленной информацией и определить, соответствует ли она установленной форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений. В данном контексте такие **искажения могут включать:**

- ошибки в применении указанных основ финансовой отчетности;
- отсутствие информации о применимых основах финансовой отчетности, а также об отступлениях от них;
- отсутствие информации о любых иных существенных вопросах, о которых бухгалтеру стало известно.

Отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации

Адресат

Заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с МСА

Заявление о том, что бухгалтер не является независимым по отношению к субъекту (если это необходимо)

Описание финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством

Заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, подготовленную бухгалтером

Заявление о том, что не было проведено ни аудиторской проверки, ни обзора и что в связи с этим бухгалтер не выражает уверенности в достоверности финансовой информации

При необходимости - дополнительный параграф с указанием существенных отступлений от применяемых основ отчетности

Дата отчета

Адрес бухгалтера

Подпись бухгалтера