



МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

курс лекций (продолжение)

**Тема 6. Международные стандарты аудита, раздел
«Оценка рисков и соответствующие им действия» (МСА
300 – 499)**

П Л А Н

- 1. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»**
- 2. МСА по определению, оценке рисков существенных искажений и действий аудитора в отношении оцененных рисков (315, 330)**
- 3. МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»**
- 4. МСА 450 «Анализ и оценка искажений, выявленных в ходе аудита»**

I. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»

- *Планирование аудита* заключается в определении его стратегии и тактике, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно *достичь поставленной цели – подтверждения достоверности финансовой отчетности.*
- *Рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности* приведены в **МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».**
- **В МСА** указано, что объем планирования аудита зависит от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, уровня квалификации лиц, принимающих участие в аудите.
- Важной частью планирования является *приобретение информации о бизнесе клиента, способствующей выявлению событий и операций, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.*

- *Аудитор в ходе планирования должен разработать общий план аудита и задокументировать его, описав при этом предполагаемый объем и ведение аудиторской проверки, с отражением вопросов, касающихся знания бизнеса, понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков, объема процедур, координации направления работы, надзора за ней и анализа, а также прочих аспектов.*
- *При составлении общего плана аудитор должен указывать ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска системы внутреннего контроля, устанавливать уровни существенности для целей аудита, определять возможность существенных искажений в финансовой отчетности и выявлять сложные области бухгалтерского учета, а также указывать на необходимость учитывать при планировании привлечение других аудиторов для аудита филиалов и дочерних подразделений клиента, привлечение экспертов и потребность в персонале для проведения аудита.*

- К прочим аспектам аудита, которые следует учесть при разработке общего плана аудита, в МСА 300 отнесено выявление обстоятельств, требующих особого внимания (существование связанных сторон, возможность банкротства и т.п.).
- Кроме общего плана аудита, аудитор должен *разработать и документировать программу аудита*, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита, и одновременно служит как набором инструкций для ассистентов аудитора, так и средством надлежащего контроля за выполнением ими работ.
- Стандартом допускается, что *программу и план можно пересмотреть* в ходе аудита по мере необходимости.
- Ведущий аудитор должен пересматривать общий план аудита по мере необходимости.

- *Пересмотр* может быть осуществлен, например, в следующих ситуациях:
 - при выявлении аудитором значительного объема договоров о совместной деятельности (если в плане проверка по данному направлению не была запланирована);
- если в результате применения аналогичной процедуры выявлено неверное отражение фактов хозяйственной деятельности (например, арифметический расчет входного сальдо по балансу на начало отчетного периода не подтвержден регистрами бухгалтерского учета по статье «Прочие активы»). В этом случае аудитор имеет право включить в план проверку данного направления по предыдущему отчетному периоду за дополнительную плату.
- В тех случаях, когда пересмотр общего плана приводит к значительному росту объема работ, изменения в план должны быть внесены исключительно по согласованию с руководством организации.

- Если пересмотр общего плана увеличивает работу в незначительной степени, изменения в план могут вноситься ведущим аудитором без сообщения руководству экономического субъекта.
- Аудитор обязан сообщить руководству аудиторской организации о выявленных направлениях и согласовать вопрос о внесении изменений в план аудита.
- *Процесс планирования завершается составлением программы аудита, в которой определяют характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита.*
- Руководители аудиторской группы используют программу как для инструктирования ассистентов аудитора, так и для контроля качества их работы.
- Программа аудита должна пересматриваться в процессе аудита по мере необходимости.

- В процессе подготовки программы аудита аудитору необходимо принимать во внимание определенные оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при проверках по существу.
- Аудитору также необходимо принимать во внимание временные рамки тестов контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от субъекта, наличие ассистентов аудитора, а также привлечение других аудиторов или экспертов.
- *Выводы* аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для согласования аудиторского отчета и аудиторского заключения.

2. МСА по определению, оценке рисков существенных искажений и действий аудитора в отношении оцененных рисков

- Для планирования проверки аудитор должен в ходе получения понимания системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица оценить, как организованы средства контроля и установить факт их применения.
- Эти требования закреплены в международных стандартах аудита и регламентированы **МСА 315 «Определение и оценка рисков существенных искажений через понимание деятельности аудируемого лица и его среды»**.
- В системе МСА данные требования увязываются с разработкой дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам, порядок которых регламентирован **МСА 330 «Действия аудитора в соответствии с оцененными рисками»**.
- В соответствии с **МСА 330**, после того как риски существенного искажения оценены, аудитор на их основе формирует аудиторский подход к проверке, который может или состоять в проведении проверки по существу, или быть комбинированным, т.е. использовать процедуры проверки по существу наряду с тестами контроля.

- В рамках МСА предусматривается, что на основе понимания СКВ аудируемого лица аудитор должен:
 - *выявить риски существенного искажения, в том числе значимые;*
 - *в отношении этих рисков рассмотреть средства внутреннего контроля аудируемого лица, оценить вид этих средств и определить, применялись ли эти средства на практике;*
 - *установить на основе полученной информации характер аудиторского подхода для получения дальнейших надлежащих аудиторских доказательств;*
 - *разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски.*
- При определении аудиторского подхода к проверке и разработке дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам аудитор должен основываться на результатах процедур по рассмотрению средств контроля аудируемого лица.

- *Вопросы выбора аудитором практических приемов и процедур* в процессе рассмотрения средств контроля и принятия решений об аудиторском подходе рассмотрены *Международной федерацией бухгалтеров* на своем сайте **Руководство по применению международных стандартов аудита при аудите малых и средних организаций**, в котором рассмотрены методические вопросы, связанные с применением МСА, в том числе относящиеся к оценке и тестированию средств контроля в ходе аудита (гл. 12 и 17, том 2 Руководства).
- **Первый блок** практических рекомендаций для аудиторов (**глава 12 Руководства**), связан с оценкой аудитором адекватности и применимости средств контроля. Такая оценка является обязанностью аудитора и должна проводиться в ходе каждого аудита.
- **Второй блок** рекомендаций (**глава 17 Руководства**) относится к случаю, когда аудитор определил аудиторский подход как комбинированный и должен перейти к тестированию соответствующих средств контроля.

- *Положения гл. 12 и 17 Руководства содержат методические рекомендации аудитору по вопросам оценки средств контроля и дальнейшему их тестированию.*
- Например, в ходе рассмотрения средств внутреннего контроля, действующих применительно к оцененным рискам существенного искажения, аудиторам рекомендуется использовать процедуру, включающую следующие этапы:
 - выявление рисков существенного искажения (РСИ);
 - рассмотрение характера действующих в отношении РСИ средств контроля;
 - рассмотрение применимости средств контроля;
 - документирование применения соответствующих средств контроля.

- **Первый этап.** Задача аудитора заключается в том, чтобы установить, действуют ли в организации средства контроля в отношении риска существенного искажения (таблица 1):

Таблица 1

Укрупненные примеры средств контроля, действующих в отношении РСИ

Вид риска	Источники риска	Снижающие риск средства контроля
Риск, связанный со всей отчетностью в целом (подготовка ненадежной финансовой отчетности)	Внешние отраслевые факторы. Природа организации. Учетная политика. Цели и задачи организации. Функционирование СВК. Недобросовестность	Средства контроля на уровне организации в целом и основных бизнес – процессов. Общие ИТ-контроля. Контрольные средства в отношении операций
Риск, связанный со всей отчетностью (использование в ходе процесса подготовки отчетности неверных предположений)	Бухгалтерские оценочные значения. Допущения руководства. Учетная политика. Наличие операций, не соответствующих характеру деятельности организации, слишком сложных операций и пр. Внесение ненадлежащих правок в бухгалтерскую документацию.	Средства контроля на уровне организации. Общие ИТ-контроля. Контрольные средства в отношении операций

Вид риска	Источники риска	Снижающие риск средства контроля
<p>Специфические операционные риски (наличие в отчетности неотраженных или отраженных неточно операций)</p>	<p>Выявление (запись) авторизованных операций. Классификация операций. Измерение, отражение в надлежащем периоде. Наличие активов</p>	<p>Средства контроля в отношении операций. Прикладные IT-контроля. Специфические средства контроля на уровне организации</p>

- Аудитору следует рассматривать как РСИ по отчетности в целом, так и специфические риски – в отношении определенных предпосылок подготовки отчетности или ее разделов.
- При этом предусматривается, что аудитор выявляет и рассматривает исключительно риски, имеющие отношение к аудиту. В отношении этих рисков в СВК организации должны существовать средства контроля, направленные на их снижение.
- После того как аудитор подготовил перечень РСИ в разрезе основных бизнес – процессов организации, необходимо:
 - проверить, рассмотрены ли все предпосылки подготовки финансовой отчетности;
 - выяснить, существуют ли дополнительные риски (на уровне операций или организации в целом), которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности, если их не устранить.

- **Второй этап.** На данном этапе предусматривается рассмотреть *характер действующих в отношении РСИ средств контроля.*
- Оценка адекватности разработки руководством контрольных средств, действующих в отношении рисков существенного искажения (**РСИ**), включает оценку того, сможет ли это *средство контроля (рассмотренное отдельно или в совокупности с другими средствами) сократить соответствующий риск существенного искажения.*
- При этом необходимо учитывать, что *средства контроля делятся на две категории:*
 - 1) *превентивные, т.е. предотвращающие появление существенных искажений;*
 - 2) *выявляющие и корректирующие существенные искажения, если они имеют место.*

- Типичный подход к выявлению средств контроля показан в таблице 2:

Таблица 2

Основные процедуры рассмотрения средств контроля

Действие	Описание
Выявление РСИ	Выявить РСИ для отчетности в целом и специфические (на уровне операций) риски, которые должны быть снижены или путем предотвращения появления искажений, или путем их выявления и корректирования
Проведение опроса по процедурам СВК в отношении РСИ	<p>Опросить ответственное лицо или собственника – руководителя о том, какие процедуры СВК существуют для снижения каждого риска.</p> <p>Документировать выявленные в ходе опроса средства контроля.</p> <p>После того как в ходе опроса выявлены достаточные для сокращения конкретного риска средства контроля (достаточность определяется на основе профессионального суждения), можно прекратить опрос.</p> <p>Нет необходимости перечислять все иные средства контроля, которые могут существовать для снижения этого риска, если это специально не оговорено</p>

Действие	Описание
Документирование результатов	<p>Выявленные средства контроля могут документироваться различными способами: для каждого РСИ, к которому относятся, или в виде матрицы средств контроля, связанных со всеми РСИ.</p> <p>Главное – документировать связь РСИ и относящихся к ним контрольных средств, что позволит оценить, снижают ли выявленные средства контроля соответствующие риски.</p> <p>Если используется матрица средств контроля, необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none">-записывать выявленные процедуры СВК прямо в матрицу и указывать, являются они превентивными (предотвращающими) или выявляющими и исправляющими искажения;- рассмотреть, может ли данное средство контроля снижать и другие риски. Так некоторые процедуры СВК могут применяться в отношении нескольких факторов риска. <p>Если в отношении РСИ не выявлены средства контроля, аудитор должен немедленно проинформировать руководство о слабости СВК</p>

□ Существует *два общепризнанных подхода к рассмотрению аудитором средств контроля* – это *подхода, ориентированные на рассмотрение средств контроля* в отношении:

- 1) рисков существенного искажения (РСИ), которые приводят к искажению отчетности в целом;
- 2) специфических операционных РСИ на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности.

□ **Первый подход** заключается в том, что:

- каждый риск рассматривается отдельно;
- аудитор идентифицирует все средства контроля, относящиеся к каждому отдельному риску.

- В рамках **второго подхода** разрабатывается так называемая матрица рисков, которая позволяет аудитору выявить:
 - множество взаимосвязей, существующих между рисками и средствами контроля;
 - области, для которых внутренний контроль силен;
 - области, для которых внутренний контроль слаб;
 - ключевые средства контроля в отношении многих рисков (предпосылок), которые должны тестироваться на эффективность функционирования.
- *Подход, ориентированный на рассмотрение средств контроля в отношении РСИ*, которые приводят к искажению отчетности в целом, предусматривает описание средств контроля и, как правило, может строиться так, как показано в таблице 3:

Описание средств контроля в отношении рисков на уровне отчетности в целом

Риск (цель) контроля	Предпо-сылка	Средства контроля
Риск 1	С	1)контрольная процедура А 2)контрольная процедура В 3)контрольная процедура С 4)контрольная процедура D
Риск 2	ЕА	5)контрольная процедура Е 6)контрольная процедура F 7кКонтрольная процедура G 8)контрольная процедура Н
Риск 3	А	9)контрольная процедура I 10)контрольная процедура J 11)контрольная процедура K 12)контрольная процедура L
Риск 4	СА	13)контрольная процедура М 14)контрольная процедура N 15)контрольная процедура O 16)контрольная процедура P

- **Примечание к таблице 3:** С, Е, А – предпосылки руководства в отношении подготовки финансовой отчетности, где С – предпосылка в отношении полноты, Е – предпосылка в отношении существования и А – предпосылка в отношении точности.
- На практике аудитор рассматривает функционирование контрольной среды организации в качестве основы снижения рисков искажения финансовой отчетности в целом.
- *Цель контрольной среды* заключается в необходимости для руководства и представителей собственника создать и поддержать культуру честного и этичного поведения.
- *Некоторые средства контроля*, обычно применяемые руководством в отношении данного *риска*, могут включать:
 - последовательную демонстрацию руководством приверженности высоким этическим стандартам;
 - снижение руководством такого рода стимулов, которые могли бы побудить сотрудников к нечестным или неэтичным действиям;

- наличие кодекса поведения, устанавливающего этические и моральные стандарты;
 - наличие четкого понимания персоналом того, какое поведение считается приемлемым (неприемлемым) и что они должны сделать, если сталкиваются с неприемлемым поведением;
 - производственные дисциплинарные меры в случае неприемлемого поведения.
- Аудитор сначала должен сформулировать *цель контроля* и затем *определить*, существуют или нет какие – либо *средства контроля, снижающие риски*.
 - В результате процедур проверки может подготавливаться *рабочая документация* (таблица 4):

Образец рабочей документации по оценке средств контроля

Компонент СВК	Риск	Выявленное средство контроля	Комментарий аудитора о проведенных процедурах
Контрольная среда: этические принципы	Нет приверженности высоким этическим стандартам	Персонал ежегодно подписывается под кодексом поведения, предусматривающим дисциплинарные меры	Ознакомился с корпоративным кодексом- в нем подчеркнута приверженность высоким этическим стандартам
Контрольная среда: качество персонала	Могут быть наняты некомпетентные сотрудники	В должностных обязанностях для каждой позиции содержатся требования к квалификации персонала	Проверил должностные инструкции по ключевым позициям, в том числе ведение учета,- они являются приемлемыми
Управление риском	Руководство часто не готово к предсказуемым событиям	Деловые риски выявлены и ежегодно оцениваются в ходе планирования	Проверил бизнес-план, в котором перечислены риски: он обновлен и риски оценены

- После того как средства контроля выявлены, аудитор на основе профессионального суждения делает вывод, является ли их характер надлежащим для снижения соответствующих РСИ, т.е. адекватны ли они.
- *Подход, ориентированный на рассмотрение средств контроля в отношении специфических РСИ на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, как правило, применяется на уровне бизнес-процесса и может быть наглядно проиллюстрирован следующей матрицей (таблица 5).*
- **Примечание к таблице 5:** С, Е, А – предпосылки руководства в отношении подготовки финансовой отчетности, где С – предпосылка в отношении полноты, Е – предпосылка в отношении существования, F – предпосылка в отношении точности, П – превентивные средства контроля (направлены на недопущение искажений), **ВИ** – выявляющие и исправляющие средства контроля.

Таблица 5. Матрица средств контроля

Бизнес – процесс: продажи						
Существенные факторы риска		Риск А	Риск В	Риск С	Риск D	Ключевые средства контроля
	Предпосылки	С	ЕА	АС	СЕ	
Средства контроля	Компоненты СВК					
Процедура 1	Контрольная среда	ВИ				
Процедура 2	Информационные системы		ВИ			
Процедура 3	Контрольные процедуры	П	П		П	Да
Процедура 4	Мониторинг	ВИ				
Процедура 5	Контрольные процедуры		П		П	Да
Процедура 6	Контрольные процедуры					
Процедура 7	Информационные системы	ВИ	ВИ		ВИ	
Являются ли средства контроля надлежащими, т.е. сокращают факторы риска?		Да	Да	Нет	Да	

- *Выявление слабости внутреннего контроля на основании приведенной матрицы происходит следующим образом.*
- *По каждому столбцу риска необходимо определить, какие контрольные процедуры действуют для его снижения. Если существуют достаточные средства контроля, то слабости контроля нет.*
- *Далее, если для риска существует мало процедур или они отсутствуют, может иметь место существенная слабость (например, это **риск С**, в отношении которого средства контроля не выявлены и для которого имеет место существенная слабость внутреннего контроля).*
- *В такой ситуации от аудитора требуется:*
 - *запросить о наличии любых иных процедур СВК, в том числе компенсирующих. Если таковых нет, может иметь место существенная слабость СВК, о которой следует сообщить руководству и представителям собственника как можно раньше, чтобы можно было предпринять корректирующие действия;*
 - *рассмотреть, требуются ли дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на выявленный риск.*

- **Компенсирующие процедуры контроля** – это процедуры, которые могут быть связаны с данным риском опосредованно.
- Так, риск отправления готовой продукции заказчику без оформления документов может быть выявлен менеджером по продажам в ходе ежеквартальной проверки объемов продаж. Но очевидно, что такая контрольная процедура сама по себе не является достаточной для снижения данного риска.
- **Выявление ключевого средства внутреннего контроля.** Ключевые средства внутреннего контроля – это средства, действующие одновременно в отношении нескольких РСИ. Для их выявления следует рассмотреть матрицу средств контроля и выявить те процедуры, которые работают в отношении нескольких факторов риска. Например, процедура 3 относится к трем рискам и трем предпосылкам, что является примером *средства контроля* (часто называемым *ключевым*), которое при условии его надежности может тестироваться на операционную эффективность, особенно когда такое тестирование способно привести к снижению объема детальных тестов.

- Если у аудитора возникают любые сомнения в том, что выявленные средства контроля действительно применяются, ему надо переходить к оценке и документированию функционирования средств контроля только после того, как он убедится, что эти средства контроля применяются на практике.
- Последний момент в оценке средств контроля – это формулирование аудитором вывода о том, снижают ли выявленные средства контроля конкретные РСИ.
- Такая оценка требует применения профессионального суждения.
- Для каждой предпосылки или РСИ аудитору необходимо рассмотреть, является ли реакция на него руководства достаточной для снижения риска до приемлемо низкого уровня.
- Когда аудитор использует *матрицу средств контроля*, то нижний ряд матрицы может применяться для документирования вывода о *надлежащем характере средств контроля для снижения каждого из факторов риска*.
- Если аудитор считает, что характер средств контроля не является адекватным, нет необходимости идти дальше и оценивать операционную эффективность. Вполне вероятно, что уже имеет место *существенная слабость СВК*.

- **Третий этап.** Для определения того, применяются ли на практике выявленные средства контроля, аудитору недостаточно провести только опрос персонала.
- Объясняется это тем, что люди, как правило, могут надеяться на то, что предусмотренное СВК средство контроля действительно применяется, но на практике это не так.
- *Документально описанное средство контроля, которое не применяется на практике или не работает надлежащим образом при применении, не имеет ценности для аудита.*
- *Оценка фактического применения средств контроля может проводиться с помощью: опроса персонала; наблюдения или повторного выполнения процедуры; инспектирования документов и отчетов; прослеживания внутри информационной системы подготовки отчетности отражения одной или более операций (прослеживание не является тестом операционной эффективности средства контроля).*

- ▣ *Проверка применимости средства контроля* представляет аудиторские доказательства того, что выявленное средство было применено в определенный момент времени, но не рассматривает *операционную эффективность* этого средства.
- ▣ *Свидетельства операционной эффективности* (если это предусмотрено стратегией аудита и аудиторским подходом) будут получены в ходе проведения тестов контроля, которые рассматривают доказательства в отношении действия средства в течение определенного периода, например, года.
- ▣ Только после того, как установлено, что средства контроля, имеющие отношение к аудиту, правильно разработаны и применяются на практике, рассматривается:
 - какие тесты операционной эффективности средств контроля позволят сократить объем тестирования по существу;
 - какие из средств контроля нужно тестировать, т.к. нет иного способа получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

- Оценка адекватности и применяемости средств контроля принципиально отличается от проведения тестирования операционной эффективности средств контроля.
- Так, в отношении адекватности средств контроля аудитор должен определить, разработаны ли в организации средства контроля, направленные на снижение РСИ, а в отношении применяемости средств контроля – выяснить, действуют ли на практике разработанные средства контроля.
- Причем процедуры в отношении применения средств контроля с целью выявления изменений в СВК должны проводиться для каждого аудируемого периода.
- Путем тестирования операционной эффективности средств контроля от аудитора требуется ответить на вопрос, действуют ли средства контроля эффективно в течение определенного периода.
- При этом у аудитора нет обязанности проводить тестирование эффективности средств контроля, кроме тех случаев, когда нет другого способа получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (т. е. для высокоавтоматизированных или бездокументальных систем учета); таким образом, принятие решения о проверке операционной эффективности средств контроля является вопросом профессионального суждения аудитора.

- Для повторных аудитов рекомендуется начать рассмотрение средств контроля с их применимости с целью понять, что изменилось в СВК организации.
- При этом в качестве отправной точки необходимо использовать полученную по аудитам за прошлые периоды *документацию о характере средств контроля*.
- Если выявлены изменения в СВК, необходимо определить, что пересмотренные или новые средства контроля продолжают снижать РСИ или что существуют новые РСИ, которые следует понижать.
- Если стратегия аудита предполагает, что аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля и имели место изменения в СВК, то аудитору рекомендуется проследить ход операций, которые имели место до и после внесенных изменений.
- **Четвертый этап.** Заключается в документировании применения соответствующих средств контроля.
- *Документация в отношении средств контроля поможет аудитору:*
 - понять природу, функционирование и контекст (кто использует средство контроля, где, как часто и какова документация об этом), в котором применяются выявленные средства контроля;
 - определить, насколько надежны средства контроля и возможно ли положиться на их эффективность.

- ▣ *Объем документирования определяется профессиональным суждением аудитора.*
- ▣ *Наиболее распространенными формами документации, подготавливаемой руководством для аудитора, являются:*
 - описательные материалы или меморандумы по СВК;
 - блок – схемы;
 - сочетание описательных материалов и блок – схем;
 - вопросники и проверочные листы.
- ▣ **Объем и характер** *требуемой документации – предмет профессионального суждения аудитора.*
- ▣ *При планировании текущего аудита аудитор может использовать документацию, подготовленную в ходе предшествующих аудитов.*

□ *Обновление такой документации потребует:*

- сделать копии рабочих документов по СВК за прошлые периоды для их последующего обновления;
- обновить перечень факторов риска, которые должны понижаться посредством СВК;
- выявить изменения в СВК на уровне организации и операций в ходе процедур проверки применимости средств контроля;
- определить, являются ли выявленные новые средства контроля надлежащими и применяются ли они;
- обновить описание соответствия средств контроля РСИ;
- обновить вывод о риске контроля.

□ *Аудиторские процедуры тестирования средств контроля, используемые для проверки средств контроля, относятся к одному из четырех типов: запросы персоналу надлежащего уровня; инспектирование соответствующей документации; наблюдение за операциями организации; повторное выполнение контрольной процедуры.*

- Тесты контроля представляют аудиторские доказательства того, работают средства контроля эффективно или нет.
- Допустимый уровень ошибки или искажения для тестов контроля очень мал. Обычно это или полное отсутствие отклонений в функционировании средств контроля, или одно отклонение.
- Грамотно разработанные тесты контроля должны обеспечивать низкий или средний уровень риска того, что проверяемое средство контроля работает эффективно.
- При разработке тестов контроля аудитору рекомендуется рассмотреть два уровня уверенности, которую предполагается получить:
 - *высокий уровень уверенности* (низкий остаточный риск) – используется при получении в ходе тестов контроля основных аудиторских доказательств по проверяемому разделу отчетности;
 - *средний уровень уверенности* (средний остаточный риск) – используется при сочетании тестов контроля с проведением в отношении конкретной предпосылки процедур проверки по существу.

3. МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

- **Цель МСА 320** – установление стандартов и предоставление руководства относительно концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.
- **МСА 320** описывает *ответственность аудитора при применении концепции существенности во время планирования и выполнения аудита финансовой отчетности.*
- Основы подготовки и представления финансовой отчетности, разработанные Комитетом по МСФО (КМСФО), содержат следующее разъяснение понятия «существенность»: *«информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения. Таким образом, существенность скорее определяет пороговое значение или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной».*

- *Цель аудита финансовой отчетности – предоставление аудитору возможности выразить мнение относительно того, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основами подготовки финансовой отчетности.*
- *Оценка того, что является существенным, является предметом профессионального суждения.*
- **МСА 320** отмечает, что из-за двойственного влияния качественных и количественных факторов на определение существенности установить *единый согласованный количественный критерий невозможно.*
- Тем не менее необходимо учитывать *как объем (количество), так и характер (качество) искажений.*
- *Примеры качественных искажений – недостаточное или несоответствующее описание учетной политики, при котором возникает опасность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение; ошибочное отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований, при котором возникает вероятность того, что последующее применение ограничительных мер в значительной степени снизит операционные возможности.*

- Аудитору необходимо рассмотреть *возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин*, которые, накапливаясь, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
- Например, *ошибка в процедуре*, проводимой в конце месяца может указывать на потенциальное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.
- *Существенность* нужно рассматривать не только на уровне финансовой отчетности в целом, но и на уровне отдельных сальдо счетов, классов операций и раскрытий информации.
- На существенность могут оказывать влияние законодательные и нормативные требования, а также факторы, имеющие отношение к отдельным сальдо счетов финансовой отчетности и их взаимосвязям.
- В результате можно получить различные уровни существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности.

- Аудитору следует оценивать существенность при:
 - определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
 - оценке последствий искажений.
- При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь *существенное искажение финансовой отчетности.*
- *Аудиторская оценка существенности в отношении к отдельным сальдо счетов и классам операций помогает аудитору решить, какие статьи исследовать, использовать ли выборку и аналитические процедуры и т.п.*
- *Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.*
- *Между существенностью и уровнем аудиторского риска существует обратная взаимосвязь: чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот.*

- Данная взаимосвязь принимается во внимание аудитором при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.
- Например, если при завершении планирования аудиторских процедур будет определено, что уровень существенности ниже приемлемого, т.е. аудиторский риск повышается, аудитор компенсирует это, снизив:
 - а) оцененный уровень риска средств контроля там, где возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов контроля;
 - б) риск необнаружения путем изменения характера, временных рамок и объема запланированных процедур проверки по существу.

- Аудиторская оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки, сделанной после подведения итогов аудиторских процедур.
- Причинами этого могут быть изменения обстоятельств или изменение информированности аудитора по результатам аудита.
- Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только предполагать, какими будут результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение фирмы.
- Если фактические результаты ее деятельности и финансовое положение будут значительно отличаться от предполагаемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться.

- При планировании аудиторской работы аудитор может намеренно устанавливать более низкий приемлемый уровень существенности по сравнению с тем, который предполагается использовать при оценке результатов аудита,- в целях снижения вероятности необнаружения искажений, а также получения некоторой безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.
- *При оценке справедливого представления финансовой отчетности аудитор должен определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.*
- Если аудитор приходит к такому выводу, ему необходимо рассмотреть вопрос о снижении аудиторского риска посредством расширения аудиторских процедур или потребовать от руководства внесения поправок в финансовую отчетность.
- В любом случае руководство может пожелать внести поправки в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

- Если руководство отказывается вносить поправки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, он должен рассмотреть вопрос о *надлежащей модификации аудиторского заключения* в соответствии с **МСА 705** «*Модификация заключения в отчете независимого аудитора*».
- Если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитор должен определить, существует ли вероятность того, что *необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными неисправленными искажениями, превысит уровень существенности*.
- По мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или *требуя от руководства внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений*.

- **МСА 320** требует от аудитора пересмотреть его отношение к *порогу существенности* в случае обнаружения информации, которая, будь она известна на этапе планирования, поменяла бы порог существенности.
- Но в стандарте не содержится более или менее конкретных подходов к расчету этого порога существенности по конкретной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.
- На практике применяются различные методы определения уровня существенности (рис. 1).
- Точечный метод предполагает установление единственной границы, например **5 %** прибыли до налогообложения. Существует мнение, что *применение точечного метода приводит к принятию более формальных решений*, так как *отклонение в большую сторону лишь на 1 руб. от установленной точки существенности является признаком недостоверности отчетности*.

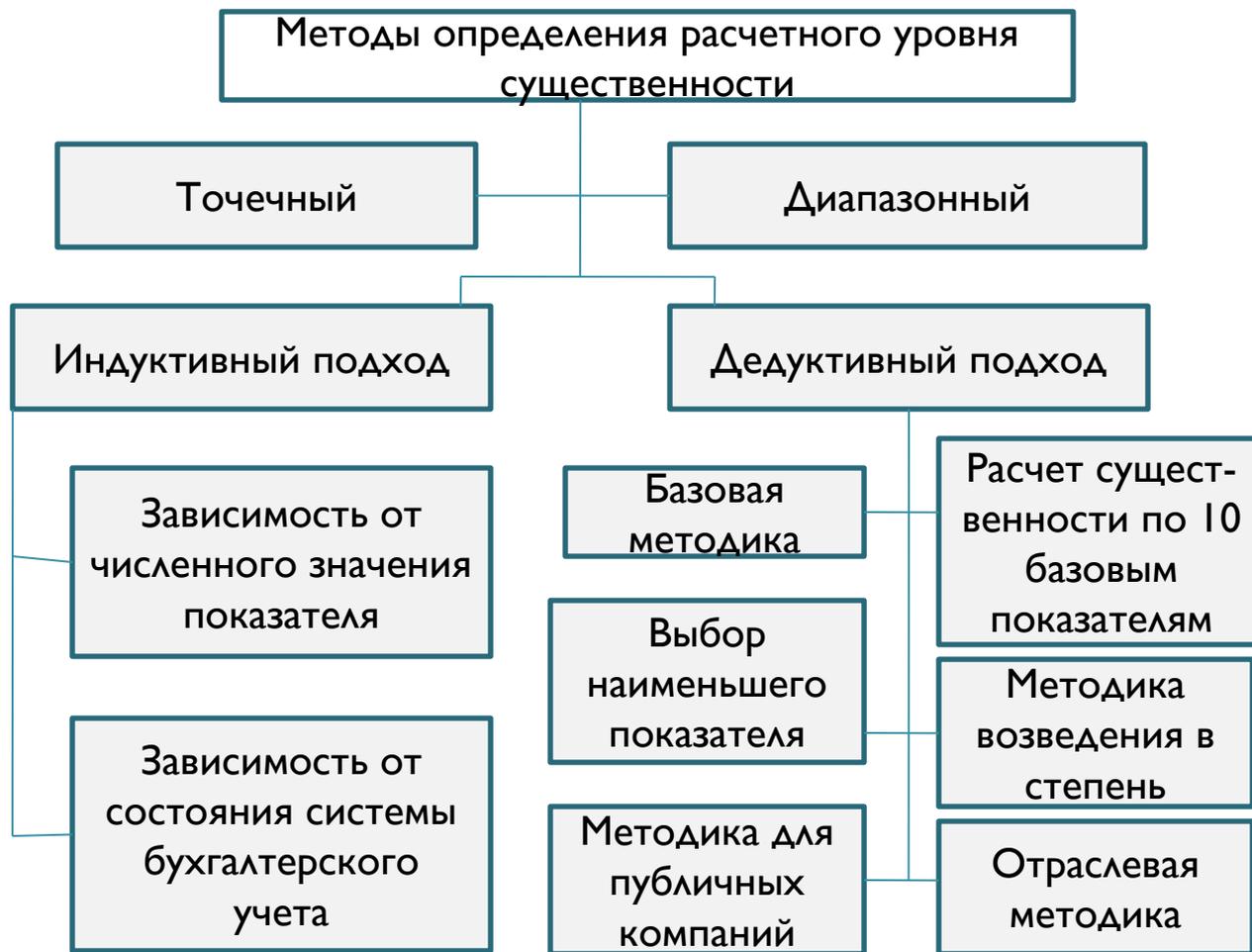


Рис. 1. Классификация методов определения уровня существенности

- Использование метода *диапазонных значений* делает принимаемое решение более гибким: если ошибка находится в диапазоне нижней и верхней границ существенности, например 1-2 % валюты баланса, то аудитор должен будет расширить количество проводимых аудиторских процедур, чтобы принять обоснованное решение.
- *Индуктивный метод* состоит в первоначальном определении существенности значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.
- *При индуктивном подходе*, связанном с оценкой систем учета и внутреннего контроля аудируемого лица, уровни существенности по наиболее значимым статьям перед суммированием корректируются пропорционально предварительно оцененному риску необнаружения по этим статьям (сальдо счетов, включенных в статью, оборотов по этим счетам и группам однотипных хозяйственных операций).

- Использование дедуктивного метода предполагает первоначальную установку общего уровня существенности бухгалтерской отчетности, который затем распределяется между значимыми статьями и счетами учета.
- *Характеристика популярных среди отечественных и зарубежных аудиторов методик определения существенности в рамках дедуктивного подхода представлена в таблице 6.*

**Характеристика наиболее распространенных методик расчета уровня
существенности в рамках дедуктивного метода**

Методика	Перечень базовых показателей	Критерий существенности	Выбор значения уровня существенности
В соответствии в ФПСАД «Существенность аудите» в 4 в	Выручка. Чистая прибыль. Валюта баланса. Собственный капитал. Общие затраты	Точечный	Среднее арифметическое
Расчет уровня существенности по 10 базовым показателям	Внеоборотные активы. Собственный капитал. Оборотные активы. Дебиторская задолженность. Кредиты и займы. Кредиторская задолженность. Выручка от продаж. Прочие доходы. Прочие расходы. Затраты.	Интервальный	То же
Выбор наименьшего показателя	Могут быть любыми	Точечный	Минимальное значение существенности
Возведение показателя в степень (западная компания)	Наибольший показатель из валюты баланса и выручки от продажи		Показатель, возведенный в степень «2/3» и умноженный на коэффициент

4. МСА 450 «Анализ и оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

- Одним из МСА, *не имеющих аналогов* в системе российских стандартов аудита, является **МСА 450 «Анализ и оценка искажений, выявленных в ходе аудита»**, описывающий два важных аспекта деятельности аудитора: влияние обнаруженных ошибок на мнение аудитора; влияние неисправленных ошибок на финансовую отчетность компании.
- **МСА 450:**
 - обязывает аудитора оценить влияние выявленных искажений, во-первых, на процесс аудита, во-вторых, на возможность наличия неисправленных искажений в финансовой отчетности;
 - указывает на необходимость при формировании заключения по финансовой отчетности сделать вывод о том, был ли достигнут приемлемый уровень проверки финансовой отчетности на наличие ошибок и искаженных данных;
 - отмечает обязательство аудитора применять положения стандарта как при планировании, так и при выполнении аудита по финансовой отчетности.

- **В параграфе 4 МСА 450** раскрываются такие понятия, как «*искажение*» и «*неисправленные искажения*».
- Под **искажением** понимается разница между фактической суммой, классификацией, представлением или раскрытием финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием того, что требуется для отчета в соответствии с действующей системой финансовой отчетности.
- *Искажения* могут возникать по причине ошибки или мошенничества.
- **Неисправленные искажения** – ошибки, накопленные аудитором в процессе аудита, которые не были исправлены.
- Стандарт также содержит ряд следующих **требований**:
 - 1) *требования к накоплению выявленных искажений* (параграф 5). В ходе аудита аудитор должен накапливать выявленные искажения, за исключением незначительных;

2) *требования к рассмотрению выявленных искажений в процессе аудита (пар. 6,7). Аудитор должен определить, есть ли необходимость в пересмотре всей аудиторской стратегии и аудиторского плана, в случае если:*

- а) *характер выявленных искажений и условия их появления указывают на то, что могут быть иные искажения, которые в совокупности с искажениями, накопленными в ходе аудита, являются существенными;*
- б) *совокупность искажений, выявленных в ходе аудита, приближается к уровню существенности, определенному в соответствии с МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»;*

3) *требования к сообщению об искажениях и их исправлению (пар. 8,9).*

- *Аудитор должен своевременно сообщать обо всех искажениях. Аудитор также должен потребовать от руководства исправления этих искажений.*
- *Если руководство отказывается исправить отдельно взятые или все искажения, то аудитор должен во время оценки финансовой отчетности в целом должен потребовать объяснение со стороны руководства о причинах невнесения исправлений в отчет.*

- 4) *требования к оценке влияния неисправленных искажений (парагр. 10-13).* Перед оценкой влияния неисправленных искажений аудитор необходимо пересмотреть уровень существенности в соответствии с МСА 320, чтобы убедиться в том, что он по-прежнему соответствует содержанию финансовой отчетности.
- Аудитор устанавливает, относятся ли неисправленные искажения к исходным, частным или совокупным данным.
 - При этом аудитор необходимо рассматривать:
 - размер и характер искажений как в отношении отдельных видов финансовых операций, финансовых отчетов или представленной финансовой информации;
 - влияние неисправленных искажений, которые относятся к начальным периодам, на итоги операций, с которыми связаны эти искажения и их раскрытие, а также на финансовую отчетность в целом.
 - Отдельно в стандарте рассматриваются аспекты общения аудитора с лицами, наделенными руководящими полномочиями, по вопросам оценки влияния неисправленных искажений.

5) требования к информированию в письменной форме (парагр. 14).

- Аудитор должен требовать письменных сообщений от руководства о том, рассматривает ли оно влияние неисправленных искажений как несущественное. Такие сообщения прилагаются к написанному заключению.

6) требования к документации (парагр. 15). Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- сумму, ниже которой искажения будут рассматриваться как незначительные;
- все искажения, которые собраны в ходе аудита, а также информацию о том, могли ли они быть исправлены;
- заключение аудитора о том, являются ли неисправленные искажения существенными, отдельно или в совокупности, и основания для этого вывода.

□ **Раздел «Приложение и другой пояснительный материал» МСА 450.**

- В разделе рассматриваются причины искажений, рекомендации по накоплению и рассмотрению выявленных искажений, порядок сообщения об искажениях и порядок их исправления, методику оценки влияния неисправленных искажений, образец письменного пояснения, а также перечень аспектов, принимаемых во внимание при документальном обосновании неисправленных искажений.

- **Выявление искажений (парагр. А1).** Искажения могут быть вызваны:
 - неточностью в обобщении или обработке данных, на основе которых подготовлена финансовая отчетность;
 - отсутствием итоговой суммы или отчета;
 - ошибочностью расчета, которая возникает из-за упущения фактов или просто из-за неправильной интерпретации;
 - решениями руководства относительно итоговой суммы, которую аудитор считает не соответствующей действительности, или выбором и применением руководством неправильной учетной политики, которую аудитор считает неприемлемой.
- **Накопление выявленных искажений (парагр. А 2, А. 3).**
 - Аудитором определяется сумма, ниже которой искажения, вероятно, будут явно незначительными и не будут накапливаться, поскольку аудитор ожидает, что накопление таких сумм, очевидно, не будет влиять на финансовую отчетность.
 - Словосочетание «очевидно незначительные искажения» не является синонимом словосочетания «несущественные искажения».

- Искажения будут «очевидно незначительными», если они не превышают уровень (уровень незначительности), который может установить аудитор исходя из размера, характера или обстоятельств возникновения искажений.
- Уровень незначительности должен иметь существенно меньшую величину, чем уровень существенности.
- Если же существует хотя бы какая – нибудь неопределенность в отношении отнесения искажения к очевидно незначительным, то оно не считается таковым.
- Значения, которые очевидно незначительны, будут полностью отличной величины от величины существенности, которая определена в соответствии с МСА 320.
- Для оценки влияния искажений, накопленных в ходе аудита, а также для информирования о них руководства может быть полезным *подразделять искажения на следующие виды:*
 - 1) *действительные искажения* – это искажения, по поводу которых нет сомнения;

- 2) *спорные искажения* – это различия в оценке руководством финансовых отчетов, которые аудитор считает неприемлемыми, или в выборе политики учета, которую аудитор считает несоответствующей;
- 3) *предполагаемые искажения* – требующая наибольшей оценки аудитором категория искажений, включающая предположения об обнаружении неточностей аудиторской выборки в исходных данных, из которых выборка была сделана.
- Руководство по определению предполагаемых искажений и оценке результатов определены в МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования».
 - **Рассмотрение выявленных в ходе аудита искажений (парагр. А4 – А 6).** Если совокупность искажений, накопленных в ходе аудита, приближается к уровню существенности, определенному в соответствии с МСА 320, то может иметь место более низкий, чем приемлемо, уровень риска, что возможно ввиду невыявленных искажений (когда они, принятые вместе с совокупными искажениями, накопленными в ходе аудита, вероятно, могут превышать уровень существенности).
 - Невыявленные искажения, вероятно, могли возникнуть как в результате рисков выборочного метода, так и в результате рисков, не связанных с использованием выборочного метода.

- **Коммуникация и исправление искажений (парагр. А 7 – А 10).**
- Своевременное информирование об искажениях соответствующего уровня руководства является важным аспектом в деятельности аудитора, так как дает возможность руководству оценить, является ли указанный объект искажением, и проинформировать аудитора в том случае, если это не так, а также при необходимости принять меры.
- Соответствующий уровень руководства – это тот, который может нести ответственность и имеет полномочия для оценки конкретного искажения и осуществления необходимых действий.
- В случае обнаружения определенных искажений закон или инструкция могут ограничивать коммуникацию аудитора с руководством или иными сотрудниками в пределах организации.
- Например, законы и инструкции могут по-своему ограничивать или запрещать коммуникацию или иное действие, которое может причинить вред расследованию компетентных органов, в отношении конкретного факта, при подозрении в его противоправности.

- **Оценка влияния неисправленных искажений (парагр. А II- А 23).**
- *Аудиторское определение существенности*, в соответствии с МСА 320, часто основано на оценках представленных в отчетности финансовых результатов юридического лица, так как фактические финансовые результаты еще не могут быть известны.
- В связи с этим в первую очередь для оценки аудитором влияния неисправленных искажений необходим пересмотр уровня существенности, основанного на финансовых отчетах.
- Если аудиторская *переоценка уровня существенности* в соответствии с *МСА 320* изменяется к меньшей сумме (суммам), тогда характеристика искажений и порядок дальнейшего проведения аудита также пересматриваются, чтобы в дальнейшем получить достаточные аудиторские доказательства, на которых будет базироваться аудиторское заключение.
- Поводом для оценки аудитором *искажений как существенных*, отдельно или совместно с другими искажениями, накопленными в ходе аудита, даже если они ниже уровня существенности для финансовой отчетности в целом, могут послужить обстоятельства, связанные с некоторыми искажениями.

- **Обстоятельства должны учитываться при оценке существенности следующих искажений:**
 - оказывающих влияние на оценку соответствия нормативным требованиям;
 - оказывающих влияние на оценку соответствия долговым обязательствам или другим договорным требованиям;
 - связанных с некорректной выборкой или неправильным применением учетной политики и имеющих несущественное влияние на финансовую отчетность текущего периода, но вероятное существенное влияние на финансовую отчетность будущих периодов;
 - скрывающих изменения в прибыли или других основных показателях, особенно в контексте основных хозяйственных и производственных характеристик;
 - сказывающихся на показателях, используемых для оценки финансового положения, результатов деятельности и направления денежных потоков;

- сказывающихся на информационных сегментах, представленных в финансовой отчетности (например, значимость для сегмента или иной части деятельности хозяйствующего субъекта, которая была определена как играющая важную роль в хозяйственных операциях или в рентабельности) и т.д.
- При этом наличие любых перечисленных условий не всегда означает, что рассматриваемое *искажение* является *существенным*.
- **Специфика рассмотрения организаций государственного сектора (пар. А19, А 20).** В случае с аудитом организации государственного сектора оценка того, является ли искажение существенным, может также зависеть от ответственности аудитора, закрепленной законодательством, регулирующим порядок производства проверок или уполномочивающих делать официальные сообщения в случае конкретных фактов, включая, например, такие, как мошенничество.
- **Вопрос коммуникации с лицами, наделенными руководящими полномочиями (парагр. А 21 –А 23),** дополняется следующими аспектами.

- При наличии большого числа отдельных неисправленных несущественных искажений аудитор может сообщить о количестве и общем влиянии (в денежном выражении) неисправленных искажений, а не детали каждого отдельного неисправленного искажения.
- **МСА 260 «Сообщение аспектов аудита руководству и представителям собственника»** предписывает аудитору взаимодействовать с должностными лицами через письменные запросы.
- Аудитор вправе обсудить с должностными лицами причины и последствия неисpravления искажений, принимая во внимание размер и характер искажений, выявленных в конкретных условиях, а также возможные последствия в последующей финансовой отчетности.
- **Письменные пояснения (парагр. А 24).** Так как подготовка финансовой отчетности требует от руководства и других должностных лиц выверять финансовые отчеты для исправления искажений, аудитору необходимо запрашивать у них представление письменного пояснения по вопросам неисправленных искажений.

- При некоторых условиях руководство и иные должностные лица могут не считать отдельные неисправленные искажения искажениями.
- По этой причине они вправе добавить к своим письменным пояснениям такие, как: «Мы не согласны, что пункт... и ... представляют собой искажения, так как (описание причин)». Получение подобного пояснения, тем не менее, не освобождает аудитора от необходимости сделать вывод о влиянии неисправленных ошибок.
- **Документация (парагр. А 25).** Аудиторское документальное обоснование неисправленных искажений может включать:
 - рассмотрение совокупного влияния неисправленных искажений;
 - оценку уровня существенности или его превышение по отдельным группам финансовых операций, финансовой отчетности или иных формах раскрытия информации;
 - оценку влияния неисправленных искажений на ключевые показатели или тенденции, а также соответствие правовым, нормативным и договорным требованиям (например, долговым обязательствам).