

Стандарты 2-й группы

ВОПРОСЫ:

1. ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МСА (МСА 200)
2. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ (МСА 210)
3. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА РАБОТЫ В АУДИТЕ (МСА 220)
4. АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ (МСА 230)
5. ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ МОШЕННИЧЕСТВА И ОШИБОК В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСА 240)
6. ПРИМЕНЕНИЕ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСА 250)
7. СООБЩЕНИЕ АСПЕКТОВ АУДИТА РУКОВОДСТВУ И ПРЕДСТАВИТЕЛЯМ СОБСТВЕННИКА (МСА 260)

Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с МСА

ISA 200

«OVERALL OBJECTIVE OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING»

(ФПСАД № 1 – «ЦЕЛИ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА»)



СОДЕРЖАНИЕ МСА 200

МСА 200

- объясняет сущность и общие цели аудита,
- описывает способность аудитора достичь эти цели,
- описывает общие цели независимого аудитора, устанавливающие его обязанности применительно ко всем аудитам, включая обязательство следовать МСА

Аудит финансовой отчетности

Целью аудита является повышение уверенности предполагаемых пользователей в надежности ФО путем выражения аудитором мнения о ее достоверности.

В большинстве случаев такое мнение выражается относительно того, подготовлена ли ФО, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимыми принципами (применимой основой) представления ФО или дает ли она справедливый и достоверный взгляд в соответствии с принципами (основой) представления.

Аудит, проводимый в соответствии с МСА и соответствующими этическими требованиями, позволяет аудитору сформулировать такое мнение.

Принципы представления ФО

Принципы представления ФО (основа представления) – правила, определяющие

- форму и содержание ФО, а также
- составные части полного комплекта ФО.

Они включают

- стандарты ФО, установленные уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов
- требования законодательства или регулирующих органов.

Принципы представления ФО

В некоторых случаях принципы представления ФО могут охватывать другие источники или состоять только из таких источников. Примерами других источников являются:

- Правовая и этическая среда, включая подзаконные акты, нормативные акты, решения суда и профессиональные этические обязательства, связанные с бухгалтерским учетом;
- интерпретации вопросов бухгалтерского учета, опубликованные организациями по разработке стандартов, профессиональными или регулирующими организациями;
- мнения по возникающим вопросам бухгалтерского учета, опубликованные организациями, по разработке стандартов, профессиональными или регулирующими организациями;
- Широко признанные и распространенные общие и отраслевые методы;
- Литература по бухгалтерскому учету.

Применимые принципы (основа) представления финансовой отчетности

Применимые принципы (основа) представления ФО – правила представления ФО, принятые руководством субъекта для подготовки ФО, которые

- являются приемлемыми для субъекта с учетом характера его деятельности и цели подготовки ФО, или
- которые требуются в соответствии с законодательством или нормативными актами.

Принципы (основа) представления ФО подразделяются на :

- принципы достоверного представления и
- принципы соответствия.

Аудит финансовой отчетности

В настоящее время не существует общепризнанной на международном уровне базы для оценки приемлемости основы представления ФО, предназначенной для подготовки и представления ФО общего назначения. Пока такая база не будет разработана, приемлемыми для ФО общего назначения признаются основы представления финансовой отчетности, установленные уполномочены организациями, которые признаны в качестве разработчиков стандартов. Примерами таких основ представления ФО являются:

- МСФО
- МС бух учета государственного сектора
- Общепринятые принципы бухгалтерского учета, установленные официально признанным органом по разработке стандартов в специальной области регулирования или в отдельной юрисдикции.

Если аудитор заключил, что принципы подготовки ФО являются неприемлемыми, то он должен отказаться от задания.

Применимые принципы (основа) представления финансовой отчетности

Принципы (основа) достоверного представления ФО – принципы, которые помимо установленных правил представления финансовой отчетности признают, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства субъекта :

- (i) представления каких-либо раскрытий дополнительно к тем, которые предусмотрены установленными правилами; или
- (ii) отступления (при исключительно редких обстоятельствах) от установленных правил, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности.

Принципы (основа) соответствия - не признают, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства субъекта дополнительных раскрытий и не предполагают отступления от установленных правил.

Общие цели аудитора при проведении аудита финансовой отчетности

- получить **разумную уверенность** в том, что ФО в целом не содержит **существенных искажений**, вызванных мошенничеством или ошибкой, что позволит аудитору выразить мнение о достоверности ФО;
- **представить заключение** в отношении ФО согласно требованиям МСА в соответствии с выводами аудитора.

Если разумная уверенность не может быть достигнута, а мнение с оговорками в аудиторском отчете недостаточно для информирования предполагаемых пользователей ФО о сложившейся ситуации, аудитор должен отказаться от выражения мнения или отказаться от работы по соглашению, если такой отказ возможен согласно применимому законодательству или нормативным актам.

Разумная уверенность

Абсолютная уверенность в отсутствии существенных искажений в ФО недостижима из-за ограничений, присущих аудиту и системы внутреннего контроля клиента, таких как применение тестирования, возможность сговора, использование доказательств, которые носят скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер.

Поэтому аудит не является абсолютной гарантией того, что ФО не содержит существенных искажений и мнение аудитора не может приниматься ни как уверенность в будущей жизнеспособности субъекта, ни как подтверждение эффективности или результативность ведения руководством субъекта дел субъекта.

Разумная уверенность - уверенность высокого, но не абсолютного уровня – достигается при формировании аудиторского мнения, когда аудиторский риск снижен до приемлемо низкого уровня.

Определения

Аудиторское доказательство – информация, используемая аудитором с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, лежащих в основе ФО, а также иную информацию и являются результатом аудиторских процедур, выполненных в ходе аудита.

Достаточность аудиторского доказательства – Количественная мера аудиторских доказательств. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором риска существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Надлежащий характер аудиторского доказательства – Оценка качества аудиторских доказательств, то есть их **уместности и надежности** при подтверждении заключений, на которых основывается аудиторское мнение.

Определения

Аудиторский риск – Риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случае, когда ФО существенно искажена.

Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения.

Риск необнаружения – Риск того, что процедуры, проведенные аудитором, не позволят ему обнаружить существенные искажения ФО.

Риск существенных искажений – Риск того, что ФО была в существенной степени искажена до начала аудита. Этот риск состоит из двух компонентов:

- **Неотъемлемый риск** – Возможность наличия существенных искажений в ФО при отсутствии любых связанных средств контроля.
- **Риск системы контроля** – Риск того, что существенное искажение не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля субъекта.

Аудит финансовой отчетности

Ответственность руководства

Аудит в соответствии с МСА проводится на том **исходном условии**, что руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, признают свою ответственность:

- за **подготовку и представление ФО** в соответствии с установленными принципами представления ФО;
- за **систему внутреннего контроля**, которая обеспечивает подготовку ФО, не содержащую существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой; и
- за **предоставление аудитору**:
 - доступа ко всей информации, значимой для подготовки ФО (записи, документация, прочие вопросы) и дополнительной информации, которую аудитор может запросить в случае необходимости для целей проведения аудита; и
 - неограниченного доступа к лицам в рамках субъекта, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторское доказательство.

ТРЕБОВАНИЯ

Этические требования, связанные с аудитом ФО

Аудитор должен соблюдать этические требования, включая требования к независимости, касающиеся соглашений по аудиту финансовой отчетности.

Этические требования

Этические требования включают требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ (Кодекс МФБ) и национальные требования, которые являются более строгими, чем требования Кодекса.

Кодекс МФБ устанавливает **фундаментальные принципы профессиональной этики**, которым должен следовать аудитор при проведении аудита финансовой отчетности:

- Порядочность;
- Объективность;
- Профессиональная компетентность и должная тщательность;
- Конфиденциальность; и
- Профессиональное поведение.

Этические принципы - независимость

Помимо соблюдения фундаментальных принципов этики при выполнении заданий по аудиту ФО Кодекс МФБ требует, чтобы аудитор был независим от проверяемого субъекта, поскольку такое требование соответствует интересам общества.

Под независимостью аудитора от субъекта понимается независимость его мнения и независимость от проверяемого субъекта в действиях, отсутствие влияния, которое могло бы скомпрометировать такое мнение.

Требования:

Профессиональный скептицизм

Аудитор **должен** планировать и выполнять аудит с определенной долей профессионального скептицизма, признавая, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение ФО.

Профессиональный скептицизм

Определение

скептицизм - подразумевает критическую оценку доказательств и осознание того, что могут существовать обстоятельства, влекущие искажения ФО, вызванные ошибкой или мошенничеством.

Профессиональный

Аудитор должен критически оценивать:

- полученные аудиторские доказательства, особо внимательно изучая те из них, которые противоречат каким-либо другим полученным доказательствам;
- условия, указывающие на возможное мошенничество;
- информацию, которая ставит под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые будут использоваться в качестве аудиторского доказательства.

Требования:

Профессиональное суждение

Аудитор должен выносить профессиональное суждение при планировании и выполнении аудита финансовой отчетности.

Профессиональное суждение – суждение, которое выносится профессионалом, уровень образования, знания и опыт которого позволили достичь компетенции, необходимой для вынесения разумных суждений в сложившихся обстоятельствах при выполнении аудиторского задания.

Профессиональное суждение

В ходе аудита аудитору постоянно приходится принимать множество решений, основанных на профессиональном суждении:

- о существенности и аудиторском риске:
- о характере, сроках выполнения и масштабе аудиторских процедур,
- о том, были ли получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства,
- о справедливости оценок, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности,
- о формулировании заключений, основанных на полученных аудиторских доказательствах.

Профессиональное суждение

Профессиональное суждение не должно использоваться как оправдание решений, которые не поддерживаются фактами и обстоятельствами соглашения или достаточным и надлежащим аудиторским доказательством.

Профессиональное суждение **должно быть надлежащим образом задокументировано**, таким образом, чтобы позволить опытному аудитору, который не был связан с аудитом, понять значительные профессиональные суждения, которые были сделаны при формулировании заключений по значительным вопросам, возникшим в ходе аудита.

Требования:

Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство и аудиторский риск

Концепция разумной уверенности предполагает наличие аудиторского риска – риска того, что аудитор может выразить несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения.

Чтобы получить разумную уверенность, **аудитор должен** получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, получить возможность для обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение.

Требования:

Проведение аудита в соответствии с МСА

МСА 200

Выполнение МСА, уместных для аудита

МСА устанавливают **принципы проведения аудита**. Аудитор должен проводить аудит в соответствии с МСА, которые содержат цели, требования и руководство по применению положения стандартов. Чтобы достичь общих целей, аудитор должен достичь целей, установленных в соответствующих МСА.

Аудитор должен выполнить все МСА, уместные для аудита. МСА является уместным для аудита в том случае, если МСА является действующим, и обстоятельства, рассматриваемые в МСА, существуют.

Требования:

Проведение аудита в соответствии с МСА

МСА 200

Аудитор не должен заявлять о соответствии с МСА в аудиторском отчете, если аудитор не выполнил требования данного МСА и всех других МСА, распространяющихся на аудит.

Если цель, заявленная в уместном МСА, не может быть достигнута, аудитор должен установить, препятствует ли это достижению общих целей аудитора и модифицировать аудиторское мнение или отказаться от работы по заданию (если такой отказ возможен согласно применимому законодательству или нормативным актам).

Невозможность достижения цели является значительным вопросом, который должен быть задокументирован в соответствии с МСА 230.

Вопрос 2

МСА 210

Согласование условий аудиторских заданий

(ФПСАД № 12 «Условия аудиторских заданий»)

Условия получения заданий

МСА 210

МСА 210 устанавливает требования к:

- 1) согласованию условий задания,
- 2) к ответу на просьбу клиента об изменении условий задания, связанным с понижением уровня уверенности.

Условия получения заданий

МСА 210

Цель аудитора

- 1) установить, что выполнены условия, при которых работа по аудиторскому заданию возможна (предварительные условия для проведения аудита);
- 2) убедиться в том, что достигнуто взаимопонимание с руководством субъекта и, в случае необходимости, лицами, наделенными руководящими полномочиями, относительно условий проведения аудита.

Требования

Предварительные условия для проведения аудита

*Чтобы установить, были ли выполнены предварительные условия для проведения аудита, **аудитор должен:***

- **определить, являются ли приемлемыми принципы** подготовки ФО;
- **установить, что руководство понимает свою ответственность**
 - *за подготовку ФО* в соответствии с применимыми принципами;
 - *за организацию СВК*, направленной на подготовку ФО, свободной от искажений, явившихся результатом ошибок или мошенничества;
 - *За предоставление аудитору* свободного доступа к документам и записям, другой информации, которая может потребоваться аудитору в ходе аудита, персоналу, от которого аудитор может получить аудиторские доказательства.

Требования

Предварительные условия для проведения аудита

МСА 210

Аудитор не должен принимать предлагаемое соглашение по аудиту, если только это не требуется согласно законодательству или нормативным актам:

- Если аудитор установил, что применяемая основа представления ФО, является неприемлемой,
- При ограничении масштаба аудита
- Если не выполнены предварительные условия для проведения аудита

Требования

Согласование условий соглашения по аудиту

Аудитор должен согласовать с руководством клиента условия задания.

Согласованные условия должны быть записаны в письме об аудиторском задании или любой другой письменной форме соглашения и должны включать:

- Цель и объем аудита ФО
- Обязанности руководства субъекта
- Обязанности аудитора
- Применяемые руководством принципы ФО
- Предполагаемую форму и содержание любых отчетов, которые предполагает подготовить аудитор
- Заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых отчет может отличаться от ожидаемой формы и содержания

Требования

Повторяющиеся аудиторские проверки

При повторяющихся аудиторских проверках аудитор должен оценить:

- ▣ требуют ли сложившиеся обстоятельства пересмотра условий соглашения по аудиту и*
- ▣ есть ли необходимость напомнить субъекту о существующих условиях соглашения по аудиту*

Требования

Повторяющиеся аудиторские проверки

МСА 210

Аудитор может не посылать в каждом периоде новое письмо о задании. Однако, при повторном аудите письмо целесообразно направить, если:

- субъект неверно понимает цель и масштаб аудита.
- Значительные изменения в руководстве или структуре собственности.
- Значительное изменение характера или размера бизнеса субъекта.
- Изменения законодательства.
- Изменение основы представления ФО применяемой при подготовке ФО
- Изменение условий аудиторского задания.

Требования

Принятие изменений в условиях соглашения по аудиту

МСА 210

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий соглашения по аудиту, если нет никакого разумного оправдания таким изменениям.

Изменение условий задания

Причины изменения условий могут быть обоснованными и необоснованными.

Обоснованные:

- 1) изменение обстоятельств – потенциальный инвестор не требует подтверждения всей отчетности, а только отчета о прибылях и убытках;
- 2) один из филиалов выделен в самостоятельное предприятие или продан;
- 3) клиент неверно понимает аудит как проверку отдельного участка бухгалтерского учета.

Необоснованные: наличие искажений и нежелание получить отрицательное мнение о достоверности ФО.

Изменение условий задания

Если аудитор согласен с изменениями условий, составляется новое письмо о задании, условия вновь согласовываются и отчет составляется в соответствии с новыми условиями.

Если причины необоснованны, то аудитор не должен соглашаться на изменение условий, если это возможно согласно применимому законодательству;

Если при этом ему не разрешают продолжать работу в соответствии с первоначальным заданием, то он должен отказаться от выполнения задания

Аудит КОМПОНЕНТОВ

Если компания имеет филиалы, обособленные подразделения, дочерние общества, аудитором которых является аудитор материнской компании, то в адрес руководства этих подразделений также **может быть направлено отдельное письмо о задании.**

Это будет зависеть от того:

- Степень независимости руководства компонента.
 - кто будет проверять это подразделение,
 - кто назначает аудитора компонента,
 - будет ли составляться отдельный отчет по подразделению,
 - насколько независимо руководства подразделения от материнской компании и др.

Содержание письма об аудиторском задании

В содержании письма указывается:

- Возможность того, что существенные искажения могут оказаться необнаруженными вследствие неотъемлемых ограничений системы внутреннего контроля и аудита даже при том, что аудит был надлежащим образом запланирован и выполнен в соответствии с МСА;
- Требование свободного доступа к бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе аудита.

Содержание письма об аудиторском задании

Дополнительно может быть указано:

- Мероприятия, связанные с планированием аудита
- Перечень ожидаемых от руководства заявлений (о наличии связанных сторон, о достоверности утверждений в ФО и др.)
- Предложение о подтверждении клиентом условий задания (о получении письма)
- Основу для исчисления гонорара
- Возможность привлечения экспертов, внутренних аудиторов и сотрудников клиента
- Ограничение ответственности аудитора, где это возможно
- Дополнительные соглашения между клиентом и аудитором

ВОПРОС 3

МСА 220

Контроль качества работы в аудите

ФПСАД № 7 «Внутренний контроль качества в аудите»

Контроль качества работы в аудите

Цель аудитора - выполнить процедуры контроля качества на уровне аудиторского задания, которые предоставляют разумную уверенность что:

- Аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым требованиям законодательства и регулирующих органов; и
- Выпущенный аудиторский отчет (заключение) соответствует обстоятельствам.

Процедуры контроля качества реализуются по следующим направлениям:

- ответственность руководителей за качество работы фирмы
- соблюдение этических требований;
- принятие нового клиента, продолжение сотрудничества с ним и принятие конкретного задания;
- формирование аудиторской группы;
- выполнение задания;
- Мониторинг.

Требования

Ответственность руководителей за качество аудита

Руководитель аудиторской группы несет ответственность

- за общее качество выполнения каждого задания по аудиту, которым он руководит,
- за распределение работ между членами аудиторской группы,
- за руководство, надзор и выполнение задания по аудиту в соответствии с профессиональными стандартами, применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов, а также
- за выдачу аудиторского заключения, соответствующего условиям задания.

Требования

МСА 220

Соответствующие этические требования

Руководитель проверки должен контролировать соблюдение этических требований участниками аудиторской группы.

При наличии обстоятельств, указывающих на невыполнение этических требований членами аудиторской группы, он по согласованию с соответствующими лицами в фирме должен определить действия, которые необходимо предпринять.

Требования: Независимость

Руководитель аудиторской группы должен сформулировать заключение о соблюдении требований независимости при выполнении задания по аудиту. При этом он должен:

- Получить соответствующую информацию от фирмы и, в случае необходимости, сетевых фирм, чтобы идентифицировать и оценить угрозы независимости;
- Оценить информацию об выявленных нарушениях, политике и процедурах независимости фирмы, чтобы определить, создают ли они угрозу независимости для соглашения по аудиту; и
- чтобы устранить такие угрозы или уменьшить их до приемлемого уровня, предпринять меры предосторожности или отказаться от выполнения соглашения по аудиту, если это целесообразно и возможно согласно законодательству .

Если он не может определить необходимые действия, то он должен оперативно доложить об этом фирме.

Требования

Принятие клиента, продолжение отношений с клиентом и работы над конкретными соглашениями по аудиту

Руководитель аудиторской группы должен убедиться, что выполнены необходимые процедуры по принятию клиента, продолжению отношений с клиентом и работы над конкретными соглашениями по аудиту, и сделаны правильные выводы в этом отношении. Такие процедуры включают оценку:

- порядочности основных собственников, ключевого руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- компетентности аудиторской группы, наличия необходимых возможностей, включая время и ресурсы;
- соблюдения этических требований; и
- значительных вопросов, которые возникли в ходе выполнения текущего или предыдущего задания, и их влияния на принятие решения о продолжении отношений.

Если он получает информацию, которая заставила бы фирму отклонить соглашение по аудиту, если бы такая информация была доступна ранее, то должен оперативно доложить об этой информации фирме для принятия необходимых действий.

Требования

Назначение аудиторской группы

Руководитель аудиторской группы **должен убедиться**, что аудиторская группа и любые привлеченные аудитором эксперты в совокупности обладают компетентностью и способностями, необходимыми для выполнения задания.

Профессиональная компетентность и способности членов аудиторской группы включают:

- знания и практический опыт выполнения аналогичных заданий,
- знания профессиональных стандартов, применимого законодательства и требований регулирующих органов.
- технические знания и опыт, в т.ч. в области соответствующих информационных технологий и специализированных областей бухгалтерского учета или аудита.
- знание отраслей промышленности, в которых работает клиент.
- способность формирования профессионального суждения.
- знание политики и процедур контроля качества фирмы.

Требования

Выполнение задания

Руководитель проверки должен нести ответственность за

- руководство,
- надзор и
- выполнение аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами, применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов;
- а также за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Требования

Выполнение задания

Руководство аудиторской группой предполагает информирование членов группы:

- об их обязанностях, включая необходимость выполнять соответствующие этические требования, планировать и выполнять аудит на позициях профессионального скептицизма;
- о целях задания,
- о характере деятельности клиента,
- о вопросах, связанных с рисками,
- о возможных проблемах,
- о порядке выполнения задания.

Требования:

Выполнение задания

Надзор включает в себя:

- контроль за ходом выполнения задания,
- рассмотрение возникающих значительных вопросов и внесение соответствующих модификаций в запланированный подход,
- оценку способностей и профессиональной компетентности отдельных сотрудников, наличия у них достаточного времени и ресурсов для выполнения своей работы,
- проверку того, выполнялась ли работа в соответствии с программой,
- определение вопросов, по которым необходимо получение консультаций или привлечение более опытных сотрудников.

Требования:

Выполнение задания

Обзор выполненной работы заключается в проверке работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными членам, в ходе которой рассматриваются следующие вопросы:

- Была ли работа выполнена в соответствии со стандартами и требованиями законодательства и регулирующих органов;
- выявлены ли значительные вопросы, требующие дальнейшего рассмотрения;
- получены ли соответствующие консультации, оформлены ли документально и применены выводы, сделанные на основе таких консультаций;
- необходимо ли пересмотреть характер, сроки и масштаб выполняемой работы;
- Подтверждает ли выполненная работа вынесенные заключения и задокументирована ли она надлежащим образом;
- Являются ли полученные доказательства достаточными и надлежащими для подтверждения аудиторского заключения; и
- Были ли достигнуты цели процедур по заданию.

Требования:

Мониторинг

Фирма должна установить политику и процедуры, разработанные для обеспечения разумной уверенности в том, что политика и процедуры, связанные с системой контроля качества, уместны, адекватны, действенны, эффективны и соблюдаются на практике.

Руководитель проверки должен рассмотреть результаты процесса мониторинга, оценить его недостатки и их возможность оказать влияние на качество выполнения задания по аудиту, оценить достаточность принятых мер по устранению таких недостатков

Требования: Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- Проблемы связанные с соблюдением этических требований, и способ решения этих проблем.
- Заключение о выполнении требований независимости.
- Заключение относительно принятия клиента, продолжения отношений с клиентом и работы над соглашениями по аудиту.
- Характер и масштаб консультаций, полученных в ходе выполнения соглашения по аудиту, а также заключения, сделанные на основе таких консультаций.

Вопрос 4

МСА **230**

АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

ФПСАД № 2 «Документирование аудита»

Документирование

Цель стандарта – установление порядка ведения документации в процессе аудита ФО.

Аудиторская документация (рабочие документы). – Письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, и выводов сделанных аудитором

Она может быть представлена на бумажных, электронных и др. носителях.

Цель аудитора - подготовить документацию, которая обеспечивает:

- Достаточное и надлежащее письменное отражение основы для аудиторского заключения; и
- Доказательство того, что аудит был запланирован и выполнен в соответствии с МСА и применимыми требованиями законодательства и регулирующих органов

Содержание рабочих документов

Рабочие документы обычно содержат:

- Информацию о юридической и организационной структуре субъекта
- Выдержки и копии важных юридических документов, соглашений, протоколов
- Планы и программы аудита
- Анализы (операций и сальдо счетов, работы внутреннего аудита, АХД)
- Обзоры значительных вопросов.
- Письма-подтверждения и письма-представления.
- Копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам, третьим лицам и полученные ответы
- Выдержки или копии записей субъекта (например, из значительных и специфических договоров и соглашений).
- Записи об аудиторских процедурах
- Копии переписки и протоколы встреч с руководством по вопросам аудита, письменные заявления клиента
- Копии ФО клиента

Характер и цели аудиторской документации

Аудиторская документация обеспечивает доказательство того, что :

- аудитор обладает основанием для вывода о достижении общих целей аудитора
- аудит был запланирован и проведен в соответствии с МСА, требованиями законодательства и регулирующих органов.

Аудиторская документация:

- Помогает планировать, выполнять аудит, и составлять отчет о своей работе.
- облегчает контроль за выполнением задания , за проведением контрольных обзоров и проверок качества в соответствии с МСКК 1
- обеспечивает сохранность записей о вопросах, значимых для будущих аудитов.
- Предоставляет возможность проведения внешних проверок.

Требования

Своевременная подготовка аудиторской документации

Аудитор должен своевременно подготавливать
аудиторскую документацию

Требования

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств

Форма, содержание и масштаб аудиторской документации

Аудитор должен подготовить аудиторскую документацию, которая является достаточной, чтобы позволить опытному аудитору, который ранее не был связан с данным аудитом, понять:

- Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур,
- Результаты выполненных аудиторских процедур и полученное аудиторское доказательство; и
- Значительные вопросы, возникающие в ходе аудита, заключения, сделанные по ним, а также значительные профессиональные суждения, полученные в ходе подготовки таких заключений.

Требования

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств

При документировании характера, сроков и масштаба выполненных аудиторских процедур, аудитор должен указать:

- Отличительные особенности конкретных статей или вопросов, которые были протестированы;**
- Кто выполнил аудиторскую работу и даты, когда такая работа была завершена; и**
- Кто проводил обзор выполненной аудиторской работы, даты и масштаб такого обзора.**

Требования

Документирование выполненных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств

- Аудитор должен задокументировать обсуждения значительных вопросов с руководством субъекта, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими лицами, включая характер значительных вопросов, по которым проводилось обсуждение, а также когда и с кем проводились обсуждения.
- Если аудитор обнаружил информацию, которая противоречит окончательному заключению аудитора по значительному вопросу, аудитор должен задокументировать, как аудитор разрешил такое противоречие

Вопросы, возникающие после даты аудиторского заключения

Если при исключительных обстоятельствах аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или делает новые выводы после даты аудиторского отчета (заключения), аудитор должен задокументировать:

- Обстоятельства, с которыми он столкнулся;
- Новые или дополнительные аудиторские процедуры, которые были выполнены, аудиторское доказательство, которое было получено, и выводы, которые были сделаны, а также их влияние на аудиторский отчет (заключение); и
- Когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в аудиторскую документацию.

Компиляция окончательного аудиторского файла

Аудитор должен собрать аудиторскую документацию в аудиторском файле и своевременно завершить процесс компиляции окончательного аудиторского файла после даты аудиторского заключения.

После завершения компиляции аудиторского файла,

- Аудитор не должен удалять аудиторскую документацию какого бы то ни было характера до окончания срока ее хранения.
- При необходимости модифицировать или добавить новую аудиторскую документацию аудитор должен, независимо от характера модификаций или дополнений, задокументировать:
 - причины для их внесения; и
 - Когда и кем они были сделаны и проверены.

ВОПРОС 5

МСА 240

Обязанности аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности

ISA 240 “The Auditor’s responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements»

Характеристика мошенничества

Причиной искажений финансовой отчетности может быть либо мошенничество, либо ошибки.

Мошенничество – преднамеренное искажение ФО, т.е. совершенное в корыстных целях для извлечения незаконных выгод. Оно может быть результатом действий руководства (мошенничество руководства) или сотрудников (мошенничество сотрудников).

Ошибка – непреднамеренное искажение ФО, т.е. следствия арифметических или логических ошибок, неправильные оценочные значения, ошибки в применении принципов учета, относящихся к классификации, точному измерению, признанию, представлению и раскрытию.

Виды мошенничества

Существует 2 вида мошенничества:

- Искажения в результате мошенничества при составлении отчетности и
- искажения в результате незаконного присвоения активов.

В первом случае искажения ФО имеют цель обмана пользователей отчетности (изменение учетных записей или документов, сокрытие и пропуск информации об операциях, отражение несуществующих операций), во втором случае – кражу имущества субъекта.

Мошенничеством являются: фальсификация, изменение учетных записей и документов, ложное представление или преднамеренное исключение некоторых событий, операций, важной информации, преднамеренное нарушение принципов учета (классификация, оценка, раскрытие и т.д.), кража имущества, сговор группы людей.

Виды мошенничества

Способность аудитора обнаружить факт мошенничества зависит от:

- Ловкости нарушителя,
- Частоты и объема манипуляций
- Масштаба сговора
- Размера сумм, которые искажаются
- Положения лиц, участвующих в сговоре.

Ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества

- лежит на лицах, наделенных руководящими полномочиями, и на руководстве субъекта.
- Руководство субъекта под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, должно занять четкую позицию:
- в отношении предотвращения мошенничества, что может уменьшить вероятность возникновения мошенничества,
- в отношении наказания за мошенничество, что может убедить людей не совершать мошенничество по причине большой вероятности обнаружения и наказания.
- Активный надзор со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, может усилить стремление руководства субъекта к созданию культуры честности и этического поведения

Ограничения, присущие аудиту, в связи с мошенничеством

Вследствие внутренних ограничений, присущих аудиту, **существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения ФО не будут обнаружены** даже при надлежащем планировании и выполнении аудита, особенно если их причиной является мошенничество.

Риск необнаружения существенного искажения, вызванного мошенничеством, выше, чем риск необнаружения существенного искажения, причиной которого является ошибка, поскольку мошенничество может сопровождаться тайным сговором, вовлекать сложные и тщательно организованные схемы, разработанные для его сокрытия (подделка, преднамеренный пропуск отражения операций в учете).

Ограничения, присущие аудиту, в связи с мошенничеством

Способность аудитора обнаружить мошенничество зависит от:

- опыта и положения в структуре управления виновного,
- частоты и степени манипуляции,
- степени вовлеченности сотрудников в тайный сговор, и относительного размера отдельных сумм, которыми они управляют.

Ограничения, присущие аудиту, в связи с мошенничеством

РНО существенных искажений, вызванных мошенничеством руководства субъекта, больше, РНО существенных искажений, вызванных мошенничеством сотрудников, так как руководство субъекта зачастую обладает хорошими возможностями, позволяющими

- напрямую или косвенно манипулировать бухгалтерскими записями,
- представлять мошенническую финансовую информацию, или
- обходить контрольные процедуры, направленные на предотвращение совершения подобных видов мошенничества другими сотрудниками.

Обязанности аудитора

Аудитор отвечает за получение разумной уверенности в том, что ФО в целом не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой. Вследствие внутренних ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения ФО не будут обнаружены даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с МСА.

При получении разумной уверенности аудитор должен придерживаться принципа профессионального скептицизма в ходе всего аудита, рассматривать возможность игнорирования руководством субъекта средств контроля и признавать тот факт, что аудиторские процедуры, эффективные для обнаружения ошибки, могут оказаться неэффективными для обнаружения мошенничества.

Цели аудитора

МСА 240

В отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен:

- ▣ **Определить и оценить риски существенных искажений ФО**, вызванные мошенничеством;
- ▣ **Получить** достаточное и надлежащее аудиторское **доказательство в отношении оцененных рисков** существенных искажений, вызванных мошенничеством, посредством разработки и осуществления соответствующих ответных действий; и
- ▣ **Предпринять** соответствующие **ответные действия** на идентифицированное или подозреваемое в ходе аудита мошенничество.

Требования

Профессиональный скептицизм

Аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность существования существенного искажения, вызванного мошенничеством, несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Если ответы на запросы, направленные руководству субъекта или лицам, наделенным руководящими полномочиями, являются противоречивыми, аудитор должен расследовать такие противоречия.

Если у аудитора нет причин предполагать обратное, аудитор может принять записи и документы как подлинные. В противном случае он должен заняться дальнейшим расследованием.

Требования

Обсуждение с командой по проекту

МСА 810

Члены аудиторской группы должны обсудить подверженность ФО субъекта существенным искажениям, вызванным мошенничеством.

При этом обсуждении необходимо уделить особое внимание тому, каким образом и в каких областях финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенному искажению, вызванному мошенничеством, каким образом мошенничество могло бы произойти.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

Аудитор должен выполнить процедуры для получения информации, которую можно использовать для определения РСИ, вызванных мошенничеством:

- направить запросы руководству субъекта
 - как оно оценивает риск того, что ФО может быть существенно искажена по причине мошенничества;
 - о процедурах, используемых для выявления и реагирования на риски мошенничества и порядке информирования о них лиц, наделенных руководящими полномочиями;
 - О сальдо счетов, классах операций или раскрытиях, в отношении которых существует вероятность возникновения риска мошенничества;
 - о том, каким образом руководство доводит до сведения сотрудников о своих взглядах на практику ведения бизнеса и этическое поведение.
- направить запросы руководству, работникам СВА и другим лицам субъекта об известных им каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающего субъект.

Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия

- Получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями за СВК, установленной для выявления и снижения таких рисков.
- Оценить, могут ли необычные или неожиданные взаимосвязи, выявленные при выполнении аналитических процедур, а также прочая информация указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.
- Оценить, имеются ли факторы снижающие риск мошенничества, такие как:
 - Эффективность надзора со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями.
 - Эффективность службы внутреннего аудита.
 - Существование и выполнение формального кодекса поведения.

Определение и оценка РСИ, вызванных мошенничеством

Аудитор должен идентифицировать и оценить РСИ, вызванных мошенничеством, на уровне ФО и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытий (МСА 315)

Аудитор должен оценить, какие виды доходов, доходных операций или утверждений вызывают риски мошенничества.

Аудитор должен рассматривать оцененные РСИ, вызванных мошенничеством, как значительные риски и получить представление о соответствующих средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, связанные с такими рисками.

Действия в ответ на РСИ, вызванных мошенничеством

Общий подход

Аудитор должен определить общий подход в ответ на оцененные РСИ, вызванных мошенничеством, на уровне ФО, а также разработать и выполнить дополнительные аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых отвечают оцененным рискам на уровне предпосылок подготовки ФО

Определение общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, предполагает проведение аудита с **большей степенью профессионального скептицизма**, в частности:

- более широкое применение специфических процедур, помимо запланированных,
- повышения чувствительности в выборе характера и объема документации, которая должна быть исследована,
- необходимость подтверждения объяснений или разъяснений руководства субъекта относительно существенных вопросов

Действия в ответ на РСИ, вызванных мошенничеством

При определении общего подхода в ответ на оцененные РСИ, вызванных мошенничеством, на уровне ФО, аудитор должен:

- Назначить и контролировать сотрудников, учитывая их знания, навыки и способности, а также оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.
- Оценить, указывает ли выбор и применение конкретных принципов учетной политики субъектом на мошенническую ФО, которая является результатом попыток руководства субъекта манипулировать доходами; и
- Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

Ответные действия аудитора на выявленные РСИ на уровне предпосылок подготовки ФО включают изменение характера временных рамок и объема аудиторских процедур, которые должны быть выполнены.

Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с игнорированием руководством субъекта средств контроля

Аудитор должен выполнить определенные процедуры в отношении РСИ отчетности, связанных с игнорированием руководством субъекта системы контроля. Руководство субъекта имеет возможность манипулировать учетными записями или представлять мошенническую ФО, обходить средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Независимо от оценки аудитором рисков, связанных с игнорированием руководством субъекта системы контроля, он должен:

- Проверить правильность проводок и корректировок, сделанных при подготовке ФО.
- Провести обзор оценочных значений на предмет предвзятости влияния такой предвзятости на РСИ, вызванных мошенничеством.
- проанализировать значительные или необычные операции, которые выходят за рамки нормального хода бизнеса субъекта, чтобы установить, не были ли они совершены с целью представления мошеннической ФО или сокрытия незаконного присвоения активов.

Оценка аудиторских доказательств

Аудитор должен:

- ближе к концу аудита оценить наличие ранее непризнанного РСИ, вызванного мошенничеством.
- рассмотреть, могут ли выявленные искажения указывать на мошенничество, и каковы последствия этих искажений для других аспектов аудита (надежность представлений руководства субъекта), признавая, что случай мошенничества, вряд ли будет единичным.
- при выявлении искажения, которое может быть результатом мошенничества руководства повторно произвести оценку РСИ, вызванных мошенничеством, и их влияния на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в ответ на оцененные риски.
- рассмотреть вопрос о том, указывают ли обстоятельства или условия на возможный сговор, в котором участвуют сотрудники, руководство субъекта или третьи стороны, при рассмотрении надежности доказательства, полученного ранее.

МСА 240 **Неспособность аудитора продолжить выполнение задания**

Если в результате искажения, вызванного мошенничеством или подозреваемым мошенничеством, появляется сомнение в способности аудитора продолжить выполнение аудита, то **аудитор должен:**

- Установить профессиональную и правовую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования к аудитору доложить о сложившейся ситуации лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам;
- Рассмотреть возможность прекращения оказания услуг по заданию, если это разрешено законом.

МСА 240 **Неспособность аудитора продолжить выполнение задания**

Если аудитор отказывается от выполнения задания, то **он должен:**

- Обсудить прекращение выполнения задания и причины такого прекращения с руководством субъекта соответствующего уровня и лицами, наделенными руководящими полномочиями; и
- Установить, существуют ли профессиональные или юридические требования доложить лицу, назначившему аудитора, или регулирующим органам, об отказе аудитора продолжать работу по заданию и причинах такого отказа.

Письменные представления руководства субъекта

Аудитор должен получить письменные представления от руководства субъекта о том, что руководство субъекта:

- Подтверждает свою ответственность за разработку и внедрение СВК с целью предотвращения и обнаружения мошенничества;
- Раскрыло аудитору результаты своей оценки риска существенных искажений в ФО, вызванных мошенничеством;
- Раскрыло аудитору сведения о фактическом или подозреваемом мошенничестве с участием руководства субъекта, сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля или других лиц, которое может оказать значительное влияние на ФО, а также о которых сообщили сотрудники предприятия, бывшие сотрудники, аналитики, регулирующие органы или другие лица.

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

Если аудитор выявил мошенничество или получил информацию о возможном мошенничестве, Аудитор должен своевременно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, чтобы поставить в известность лиц, которые несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества в рамках их обязанностей.

Если аудитор выявил или подозревает мошенничество с участием руководства субъекта или сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или других лиц, мошенничество которых оказывает значительное влияние на ФО, он должен своевременно проинформировать об этом лиц, наделенных руководящими полномочиями, и обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для завершения аудита.

Информирование регулирующих и правоохранительных органов

Аудитор должен установить, обязан ли он докладывать о наличии мошенничества или о своих подозрениях какой-либо третьей стороне.

Юридическая ответственность аудитора варьируется в зависимости от страны, и при некоторых обстоятельствах аудитор может быть освобожден от обязанности соблюдать конфиденциальность информации в соответствии с законодательством, нормативными актами или судебным решением.

В необходимых случаях аудитору следует получить юридические консультации с целью определения надлежащих действий в сложившихся обстоятельствах.

Требования – Документация

Аудитор должен отразить в аудиторской документации:

- Значимые решения, принятые в результате обсуждения подверженности ФО предприятия существенным искажениям, обусловленным мошенничеством;
- Выявленные и оцененные РСИ, являющихся результатом мошенничества, на уровне ФО и предпосылок подготовки ФО.
- характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур и связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством;
- Результаты аудиторских процедур, в т.ч. связанные с возможностью того, что руководство субъекта может обойти систему контроля;
- Факт информирования руководства субъекта, регулирующих органов, и прочих заинтересованных лиц о мошенничестве.

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг

В таких случаях он должен:

- сообщить информацию лицам, назначившим аудитора или в установленных случаях – органам регулирования
- рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор принял решение об отказе, он должен:

- Обсудить с руководством решение о своем отказе
- Проанализировать профессиональные и юридические требования к порядку сообщения аудитором об отказе от выполнения задания и причинах отказа или в установленных случаях – органам регулирования или правоохранительным органам.
- Получить юридические консультации для определения дальнейших действий.

Неспособность аудитора продолжать оказание услуг

Аудитор может столкнуться с исключительными обстоятельствами, связанными с искажением ФО, обусловленным мошенничеством, которые ставят под сомнение его способность продолжать аудит, таких как:

- Руководство не принимает мер в отношении фактов мошенничества
- Аудиторская оценка рисков существенных искажений, являющихся результатом мошенничества и результаты проведенных тестов свидетельствуют о высоком риске серьезных и широко распространенных злоупотреблений
- У аудитора имеются значительные сомнения в компетентности руководства или лиц, отвечающих за управление.

Факторы риска мошенничества не всегда указывают на наличие мошеннических действий.

На возможное искажение ФО указывают следующие обстоятельства:

- установление нереалистичные сроки проверки,
- нежелание представлять информацию,
- ограничение объемов аудита,
- противоречивые объяснения,
- составление документа вручную, если обычно они составляются с помощью компьютеров,
- неподтвержденные операции,
- отсутствие выверок по счетам и др.



*Учет законов и нормативных актов при
аудите финансовой отчетности (МСА
250)*

Несоблюдение – действия или бездействия аудируемого лица, которое противоречит действующему законодательству

Несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность (штрафы, судебные издержки).

Законы и нормативные акты значительно различаются по их отношению к ФО. Они могут:

- Определять форму, содержание ФО
- Устанавливать условия, в рамках которых субъекту разрешается вести бизнес
- Определять общие вопросы функционирования предприятий (техника безопасности, охрана здоровья работников, охрана труда и др.)

Чем слабее связь несоблюдения с событиями, отражающимися в финансовой отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о несоблюдении.

Обстоятельства, указывающие на факты несоблюдения законов и нормативных актов

- Расследования, проводимые государственными структурами или факт наложения штрафов и пеней;
- Закупки по ценам, значительно выше или ниже рыночной;
- Выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам, государственным служащим;
- Недостаточное бухгалтерское оформление документации
- Неадекватная система бухгалтерского учета;
- Необычные операции с компаниями, зарегистрированными в оффшорных зонах;
- Выплаты на предъявителя, необычные наличные платежи, перечисления не в ту страну, из которой поставлялись товары;
- Оплата неконкретных услуг.

Ответственность руководства

За соблюдение законодательства, обнаружение и предотвращение фактов его несоблюдения несет ответственность руководство.

О том, что руководство принимает меры направленные на предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения, свидетельствуют следующие его действия:

- Обращение к юристам и аудиторам при решении сложных вопросов;
- Контроль за изменением законодательства (ведение реестра основных законов, регулирующих деятельность субъекта);
- Организация систем внутреннего контроля;
- Контроль за соблюдением Правил внутреннего распорядка;
- Организация отдела внутреннего аудита и Проведение ежегодного аудита

Ответственность аудитора

Аудитор **не несет** и не может нести **ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства**, хотя сам факт проведения аудита является сдерживающим фактором в несоблюдении законодательства.

Искажения отчетности могут быть не обнаружены в связи с ограничениями, присущими аудиту.

Действия аудитора по проверке учета законов и нормативных актов

При планировании и проведении аудита аудитор должен:

- 1) получить общее понимание требований законов, применимых к субъекту,
- 2) выполнить процедуры для выявления несоблюдения законов, которые должны быть учтены при составлении отчетности;
- 3) получить доказательства, что руководство принимает меры для соблюдения законодательства
- 4) получить доказательства соблюдения требований законодательства, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность;
- 5) Документально оформить отмеченные факты несоблюдения и обсудить их с руководством;
- 6) сообщить руководству о выявленных фактах несоблюдения законодательства;
- 7) Учесть последствия несоблюдения законодательства при составлении заключения.

Чтобы получить общее понимание требований законов, применимых к субъекту, аудитор может:

- узнать у руководства о законах и нормативных актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность субъекта. Они обычно хорошо знакомы сотрудникам.
- узнать у руководства о процедурах, направленных на выполнение законодательства;
- использовать свои знания о деятельности клиента и отрасли, к которой он относится.

О том, что руководство принимает меры направленные на предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения, свидетельствуют следующие его действия:

- Обращение к юристам и аудиторам при решении сложных вопросов
- Контроль за изменением законодательства (ведение реестра основных законов, регулирующих деятельность субъекта)
- Организация систем внутреннего контроля,
- Контроль за соблюдением Правил внутреннего распорядка,
- Организация отдела внутреннего аудита и Проведение ежегодного аудита

Для выявления несоблюдения законов, которые должны быть учтены при составлении отчетности аудитор может:

- Запросить руководство, соблюдает ли субъект применимое законодательство;
- Проверить переписку с соответствующими регулируемыми и лицензирующими органами;
- Запросить юристконсульта о судебных разбирательствах, исках и санкциях.

Если аудитор выявил факты возможного несоблюдения законодательства, то он должен оценить их влияние на ФО:

- Оценить возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, прекращение деятельности, угроза конфискации активов);
- Необходимость раскрытия информации о финансовых последствиях;
- Оценить достоверность (справедливое представление) финансовой отчетности, если финансовые последствия являются серьезными;
- Документально оформить (копии записей бухгалтерского учета, документов, протоколов, бесед) эти факты и обсудить их с руководством.

Аудиторские процедуры в случаях выявленного или предполагаемого несоблюдения требований

Решение о том, представляет ли собой какое-либо действие факт несоблюдения законодательства и нормативных актов, является вопросом юридического определения, который обычно не входит в профессиональную компетенцию аудитора.

Тем не менее, образование и опыт аудитора, а также его знание бизнеса субъекта и отрасли могут помочь ему определить, что некоторые действия, привлечшие его внимание, могут представлять собой факты несоблюдения законодательства и нормативных актов.

Оценка последствий несоблюдения

Аудитор должен оценить последствия несоблюдения законов или нормативных актов с точки зрения других аспектов аудита, включая оценку рисков аудитором и надежность письменных заявлений руководства субъекта.

Последствия конкретных случаев несоблюдения законодательства или нормативных актов, выявленных аудитором, зависят от взаимосвязи между совершением нарушения и сокрытием действий, конкретными действиями по контролю и уровнем вовлеченных руководителей или сотрудников.

Отказ от продолжения выполнения задания

Аудитор может принять решение об отказе от проведения аудита, если, руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, не принимают никаких мер по исправлению ситуации, даже если несоблюдение не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность.

При принятии решения об отказе от выполнения соглашения аудитор может обратиться за юридической консультацией. Если отказ от выполнения соглашения невозможен, аудитор может рассмотреть возможность применения альтернативных действий, включая описание фактов несоблюдения в параграфе о прочих вопросах, требующих внимания, в аудиторском заключении.

Информирование о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения требований руководства и лиц, отвечающих за управление

Аудитор должен в возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения законов и нормативных актов лицам, отвечающим за управление, или получить аудиторские доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора, если они не являются однозначно несущественными. Характер вопросов, о которых аудитор будет сообщать, он может заранее оговорить с руководством.

Если аудитор предполагает, что высшее руководство, включая членов совета директоров, причастно к несоблюдению законов и нормативных актов, то ему следует сообщить об этом вышестоящему органу предприятия. Если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, то ему следует обратиться за помощью к юристу.

Информирование о фактах несоблюдения требований в аудиторском заключении пользователей ФО

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства или нормативных актов оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить **мнение с оговорками** или **отрицательное мнение** по данной ФО.

Если руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, препятствуют аудитору в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для оценки того, произошли ли или могли ли иметь место факты несоблюдения законодательства или нормативных актов, которые могут оказаться существенными для ФО, аудитор должен выразить **мнение с оговорками** или **отказаться от выражения мнения** по ФО в связи с ограничением масштаба аудита.

Документация

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию информацию о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов, а также результаты соответствующих обсуждений с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими сторонами вне субъекта.

Если субъект не принимает мер по устранению нарушений законодательства, аудитор может отказаться от проведения аудита и от сотрудничества с данным клиентом.

При получении запроса от нового аудитора, которого пригласили провести проверку, он (МСА 240) может проинформировать коллегу о причинах отказа. Если клиент не разрешает действующему аудитору обсуждать его дела, то об этом сообщается новому аудитору.

МСА 260

**Сообщение аспектов аудита руководству и
представителям собственника**

Функция информирования

Эффективный двухсторонний обмен информацией важен для обеспечения:

- Понимания аудитором и лицами, наделенными руководящими полномочиями, установления необходимых конструктивных рабочих отношений с сохранением аудитором независимости и объективности;
- Получения аудитором информации, значимой для аудита, от лиц, наделенных руководящими полномочиями.
- Выполнения лицами, наделенными руководящими полномочиями, своих обязанностей по надзору за процессом подготовки и представления ФО, таким образом, уменьшая риски существенных искажений ФО.

Функция информирования

Хотя аудитор несет ответственность за передачу информации о вопросах, требуемых данным МСА, руководство субъекта также обязано информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об аспектах, имеющих значение для управления. Информирование аудитором не освобождает руководство субъекта от этой обязанности.

Информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о вопросах, которые обязан сообщать аудитор, не освобождает аудитора от обязанности передавать такую информацию.

Цели аудитора

Проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об обязанностях аудитора в связи с аудитом ФО и предоставить краткий обзор запланированного масштаба и сроков выполнения аудита;

- Получить информацию, значимую для аудита, от лиц, наделенных руководящими полномочиями;
- Предоставлять лицам, наделенным руководящими полномочиями своевременные наблюдения, полученные в результате аудита, которые являются значимыми и связаны с ответственностью таких лиц за осуществление надзора за процессом подготовки и представления ФО; и
- Содействовать эффективному двухстороннему обмену информацией между аудитором и лицами, наделенными **руководящими полномочиями**.

Требования – кому передавать информацию?

Лица, наделенные руководящими полномочиями

Аудитор должен определить соответствующее лицо в рамках структуры управления субъекта, которому следует передавать информацию.

Если аудитор поддерживает связь с подгруппой лиц, наделенных руководящими полномочиями (с комитетом по аудиту или каким-либо физическим лицом), аудитор должен определить, должен ли аудитор также информировать управляющий орган

Если функции управления выполняют и те же самые лица, которые осуществляют руководство субъектом (малый бизнес), аудитор должен удостовериться, что, информируя лиц, входящих в состав руководства субъекта, он соответственно информирует также и тех лиц, которых он обязан информировать как лиц, наделенных руководящими полномочиями.

Требования - Вопросы для информирования

Обязанности аудитора в связи с аудитом ФО

Аудитор должен проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, об обязанностях аудитора в связи с аудитом ФО, включая то, что:

- Аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения по финансовой отчетности, которая была подготовлена руководством субъекта под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями; и
- Аудит ФО не освобождает руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, от их обязанностей.

Требования – Вопросы для информирования

Запланированный масштаб и сроки проведения аудита

Аудитор должен предоставить лицам, наделенным руководящими полномочиями, краткий обзор запланированного масштаба и сроков проведения аудита.

Значительные результаты аудита

Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями:

- О взглядах аудитора на значительные качественные аспекты учетной практики субъекта (учетную политику, расчетные оценки и раскрытия в финансовой отчетности).
- О значительных трудностях, с которыми аудитор столкнулся в ходе аудита;
- О значительных вопросах возникших в ходе аудита,
- О письменных представлениях запрашиваемых аудитором;
- О других вопросах, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значимыми для надзора за процессом подготовки и представления ФО

Требования - Вопросы для информирования

Независимость аудитора

В случае с котируемыми субъектами **аудитор должен** проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями:

- о соблюдении соответствующих этических требований относительно независимости; и
- Обо всех отношениях и прочих вопросах, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, могут обоснованно расцениваться как имеющие отношение к независимости. Такие отношения и вопросы включают:
 - совокупный гонорар, начисленный в течение периода, охваченного финансовой отчетностью, за аудиторские и неаудиторские услуги, оказанные фирмой и сетевыми фирмами субъекту и компонентам, которые находятся под контролем субъекта.
 - меры предосторожности, которые были применены с целью устранения выявленных угроз независимости или уменьшения их до приемлемого уровня.

Требования - Процесс передачи информации

Установление процесса передачи информации

Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о форме, сроках, и ожидаемом общем содержании сообщений.

Формы передачи информации

Аудитор должен передавать информацию **в письменной форме** лицам, наделенным руководящими полномочиями, **о значительных результатах аудита**, когда, **согласно профессиональному суждению аудитора, устные сообщения не являются адекватной формой передачи информации**. Письменные сообщения не обязательно должны включать все вопросы, возникшие в ходе аудита.

Аудитор должен предоставлять информацию **в письменной форме** лицам, наделенным руководящими полномочиями, **о независимости аудитора**, в случае аудита котируемых субъектов

Требования

Процесс передачи информации - Сроки передачи информации

Аудитор должен передавать информацию лицам, наделенным руководящими полномочиями, на своевременной основе.

Документация

Если информация передается в устной форме, аудитор должен задокументировать такие вопросы, а также то, когда и кому они были переданы.

Если информация передается в письменной форме, аудитор должен сохранить копию сообщений как часть аудиторской документации.

Вопросы, которые могут интересовать управление

- Общий подход к проверке и ее масштабу, ограничениях и дополнительных требованиях;
- Недочеты в области внутреннего контроля.
- Ожидаемые модификации аудиторского заключения
- Возможное влияние на ФО неопределенных обстоятельств (судопроизводство), аудиторских корректировок⁴
- Обстоятельства, которые могут поставить под сомнение способность субъекта непрерывно осуществлять свою деятельность;
- Разногласия с клиентом по вопросам, которые могут оказаться существенными для финансовой отчетности.