

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

Вопросы:

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

ВОПРОС 1

МСА 300

Планирование аудита финансовой отчетности

ФПСАД № 3 «Планирование аудита»

РОЛЬ И ВРЕМЯ ПЛАНИРОВАНИЯ

Цели планирования:

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

ЦЕЛЬ АУДИТОРА

МСА 300

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

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

Стандарт устанавливает требования по следующим вопросам:

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

ТРЕБОВАНИЯ

МСА 300

Участие ключевых участников команды по проекту

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

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

.

ТРЕБОВАНИЯ

ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ РАБОТА ПО ЗАДАНИЮ

МСА 300

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

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

ТРЕБОВАНИЯ РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ (СТРАТЕГИЯ)

МСА 300

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

- масштаб,
- сроки выполнения и
- направление аудита

и служит ориентиром при разработке плана аудита.

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

ТРЕБОВАНИЯ РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ

МСА 300

Процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору определить:

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

ТРЕБОВАНИЯ РАБОТА ПО ПЛАНИРОВАНИЮ

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

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

ТРЕБОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

МСА 300

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

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

ТРЕБОВАНИЯ

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ДЛЯ ПЕРВИЧНЫХ СОГЛАШЕНИЙ ПО АУДИТУ

МСА 300

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

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

ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, НАДЕЛЕННЫХ РУКОВОДЯЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

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

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

ВОПРОС 2

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

Российский стандарт - ФПСАД №8

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

ТРЕБОВАНИЯ

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

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

ТРЕБОВАНИЯ (О ЧЕМ ПОЛУЧАТЬ ЗНАНИЯ?)

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

(ЧТО НАДО ИЗУЧИТЬ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ ЗНАНИЙ О СВК)

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

ПРОЦЕДУРЫ ПО ОЦЕНКЕ РИСКОВ

(КАК ПОЛУЧИТЬ ЗНАНИЯ):

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

ТРЕБОВАНИЯ ПРОЦЕДУРЫ ПО ОЦЕНКЕ РИСКОВ:

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

2. Аудитор должен идентифицировать и оценить РСИ на:

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

ТРЕБОВАНИЯ

МСА 315

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

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

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

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

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Утверждения о сальдо счетов на конец периода:

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

ТРЕБОВАНИЯ

в) Утверждения по представлению и раскрытиям:

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

•

ТРЕБОВАНИЯ

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

К значительным рискам относятся:

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Пересмотр оценки риска

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

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

МСА 320 СУЩЕСТВЕННОСТЬ В ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ АУДИТА

ФПСАД №4

«СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ»



СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ (МСА 320)

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

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

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

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

СУЩЕСТВЕННОСТЬ В ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ АУДИТА

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

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

СУЩЕСТВЕННОСТЬ В ПЛАНИРОВАНИИ И ВЫПОЛНЕНИИ АУДИТА

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

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

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

ЦЕЛЬ АУДИТОРА

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

Определение

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Определение уровня существенности и порога существенности при планировании аудита

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

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Пересмотр по мере выполнения аудита

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Документация

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

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ ИСКАЖЕНИЙ

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

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

Примеры качественных искажений:

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ ИСКАЖЕНИЙ

Количественные искажения – ошибка в оценке величины показателя отчетности.

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

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

УСТАНОВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Существенность устанавливается на различных уровнях:

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

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

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

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

ОЦЕНКА ПОСЛЕДСТВИЙ ИСКАЖЕНИЙ

К неисправленным искажениям относятся:

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

Аудитор оценивает существенность всех неисправленных искажений.

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

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

ОЦЕНКА ПОСЛЕДСТВИЙ ИСКАЖЕНИЙ

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

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

МСА 402 ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИСПОЛЬЗУЮЩЕГО УСЛУГИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

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

ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ СТАНДАРТА

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

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

УСЛУГИ, ЗНАЧИМЫЕ ДЛЯ АУДИТА ФО

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

Это услуги, которые затрагивают любой из следующих элементов:

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

УСЛУГИ, ЗНАЧИМЫЕ ДЛЯ АУДИТА ФО

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

ПРИМЕРЫ СЕРВИСНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Сервисные центры, обслуживающие прикладные программы, ведущие бухгалтерский учет,

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

ПРИМЕРЫ УСЛУГ, ОКАЗЫВАЕМЫХ ОБСЛУЖИВАЮЩИМИ (СЕРВИСНЫМИ) ОРГАНИЗАЦИЯМИ:

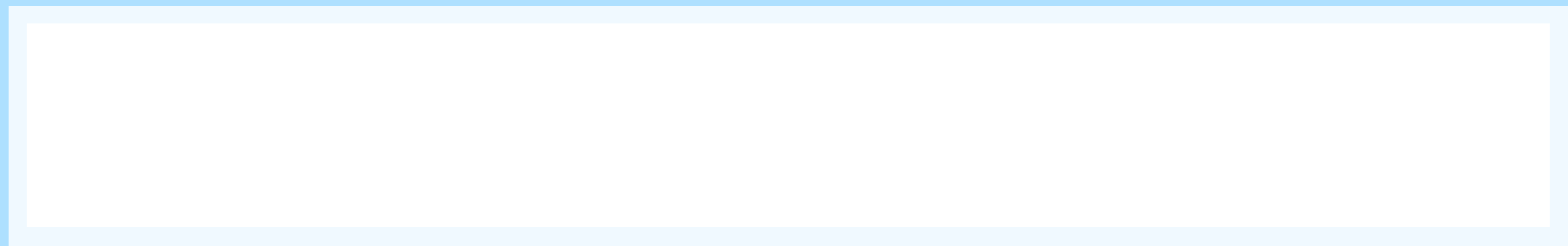
- Доверительное управление денежными средствами,
- Учет операций по совместной деятельности;
- Осуществление операций и ведение бухгалтерского учета,
- учет операций и автоматизированная обработка информации.

ЦЕЛИ

МСА 402

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

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



ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

Получение представления об услугах, предоставляемых обслуживающей организацией, включая СВК

Аудитор субъекта-пользователя должен получить представление:

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

ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

Получение представления об услугах, предоставляемых обслуживающей организацией, включая СВК

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

ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

МСА 402

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

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

Действия в ответ на оцененные риски существенных искажений

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

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

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

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

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

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

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

ТРЕБОВАНИЯ

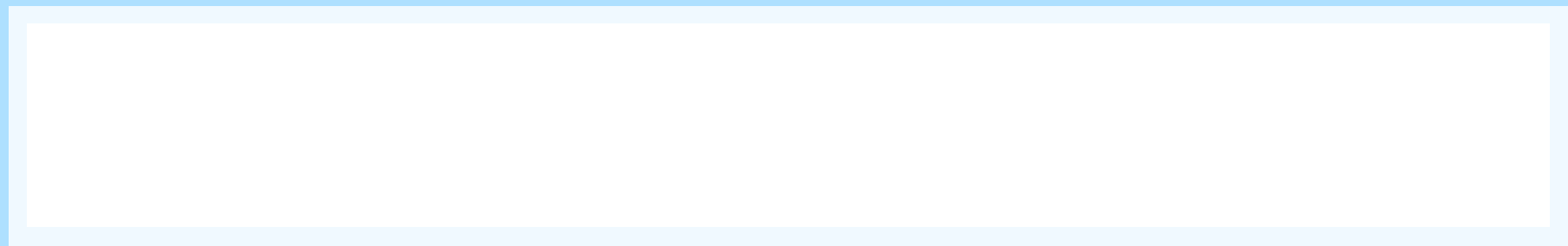
Представление отчета (заключения) аудитором субъекта-пользователя

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

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

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

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



ОСОБЕННОСТИ СУБЪЕКТОВ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ (МСА 401)

Возможны 2 варианта взаимодействия обслуживающей организации и клиента:

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ КЛИЕНТА

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

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

По результатам данных процедур аудитор может сделать выводы:

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

Если информации недостаточно, то аудитор может

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

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