

ДИСЦИПЛИНА «МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА»

ТЕМА 10. ОБЩИЙ ОБЗОР ПОЛОЖЕНИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ (ПМАП)

П Л А Н

1. Общая характеристика положений по международной аудиторской практике (ПМАП)
2. Особенности аудита малых предприятий (ПМАП 1005)
3. Электронная коммерция (торговля) – влияние на аудит финансовой отчетности (ПМАП 1013)
4. Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности (ПМАП 1014)
5. Проверка прогнозной (ожидаемой) финансовой информации (МСА 3400)
6. Задания по компиляции финансовой информации (МСА 4410)

1. Общая характеристика положений по международной аудиторской практике (ПМАП)

3

- Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) разработаны, чтобы предоставить *пояснительное руководство и практическую помощь* профессиональным бухгалтерам при внедрении МСА, а также содействовать в распространении
- Профессиональные бухгалтеры должны ознакомиться с Положениями по практике, применимыми к конкретному соглашению, и принимать их во внимание в работе над таким соглашением.
- Профессиональный бухгалтер, который не учитывает и не применяет руководство, включенное в соответствующее Положение по практике, должен быть готов объяснить, как были выполнены:
 - требования МСА;
 - основные принципы и обязательные процедуры других стандартов и положений Совета по международным стандартам и выражения уверенности (СМСАВУ), рассматриваемые в соответствующем Положении по практике.

- В таблице 1 представлен перечень ПМАП:

№ п/п	Номер ПМАП	Международные положения по аудиторской практике (1000 – 1999) - IAPS
1	1000	Процедуры межбанковского подтверждения
2	1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков
3	1005	Особенности аудита малых предприятий
4	1006	Аудит финансовой отчетности банков
5	1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности
6	1012	Аудит производных финансовых инструментов
7	1013	Электронная коммерция (торговля) – влияние на аудит финансовой отчетности
8	1014	Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности

- Существует группа ПМАП по аудиту в среде информационных технологий (ИТ): 1001, 1002, 1003, 1008, 1009:

Перечень дополнительно рассматриваемых ПМАП

№ п/п	Номер ПМАП	Положения по международной аудиторской практике (1000 – 1100)
1	1001	Среда иТ – Автономные персональные компьютеры
2	1002	Среда ИТ – Онлайновые компьютерные системы
3	1003	Среда ИТ – Система баз данных
4	1008	Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы
5	1009	Методы аудита с помощью компьютеров

2. Особенности аудита малых предприятий (ПМАП 1005)

6

- МСА содержат общие принципы, основные процедуры и практические рекомендации по проведению аудита финансовой отчетности любого субъекта независимо от его размеров, организационно – правовой формы, структуры собственности или управления, а также от вида деятельности. Но *аудит малых предприятий имеет некоторые особенности.*
- Рассматриваемое *Положение не устанавливает новых требований к проведению аудита малых предприятий и в нем не предусматриваются какие – либо отступления от требований МСА.*
- *Все аудиторские проверки малых предприятий должны проводиться в соответствии с МСА.*
- *Цель данного Положения – рассмотреть основные характеристики малых предприятий и определить степень их воздействия на применение МСА.*
- *В Положении:*
 - *рассматриваются основные характеристики малых предприятий;*
 - *содержатся методические указания по применению МСА в процессе аудита малых предприятий;*
 - *содержатся рекомендации по проведению аудита в тех случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета.*

- Цель Положения заключается в том, чтобы представить рекомендации, которые будут применимы ко всем аудиторским проверкам малых предприятий и позволят аудитору выносить профессиональные суждения по применению МСА.
- В Положении отсутствуют подробные рекомендации процедурного характера, так как подготовка таких рекомендаций могла бы затруднить использование профессиональных суждений в процессе аудита.
- Аудитор любого субъекта адаптирует методику аудита к специфике данного субъекта и конкретного задания.
- *Аудит малого предприятия отличается от аудита крупной организации более упрощенной документацией и менее сложным характером аудита, что позволяет использовать в проверках ограниченное число сотрудников.*
- Термин «малое предприятие» в данном контексте отражает не только размеры субъекта, но и его типичные качественные характеристики.
- Среди количественных показателей, характеризующих размер предприятия, могут быть валюта баланса, величина доходов субъекта и количество сотрудников (показатели при этом не являются определяющими).

- Для целей Положения малым предприятием называется любой субъект:
 - 1) право собственности и управление которым сконцентрировано в рамках узкого круга лиц (часто одного физического лица);
 - 2) к которому могут быть применимы одна или несколько из следующих характеристик:
 - ограниченное число источников дохода;
 - упрощенная система ведения бухгалтерского учета;
 - ограниченные средства внутреннего контроля в сочетании с наличием у руководства возможности действовать в обход таких средств контроля.
- Данный перечень не является исчерпывающим.
- Как правило, предприятием малого бизнеса владеет ограниченное число лиц; чаще всего это один владелец. Собственник может нанять менеджера для управления субъектом, но в большинстве случаев он принимает самое непосредственное участие в оперативном управлении им.
- В Положении используется термин *«собственник – менеджер»* для обозначения владельцев субъекта, участвующих в оперативном управлении им. В случаях, когда владельцы не участвуют в оперативном управлении предприятием, термин *«собственник – менеджер»* используется для обозначения как владельцев, так и менеджеров, нанимаемых для управления предприятием.

- Малые предприятия часто предлагают ограниченный ассортимент товаров или услуг и осуществляют свою деятельность на одном объекте или на ограниченном количестве объектов, что позволяет аудитору быстрее разобраться в специфике деятельности малого предприятия и отразить ее в документах, чем в случае с более крупным предприятием.
- В этом случае применение разнообразных аудиторских процедур может носить достаточно несложный характер.

Упрощенная система ведения бухгалтерского учета

- Малым предприятиям приходится вести учет в необходимом объеме с целью соблюдения требований законодательства и регулирующих органов, а также для удовлетворения потребностей самих предприятий, в том числе связанных с подготовкой финансовой отчетности и ее аудитом.
- Система бухгалтерского учета должна обеспечивать достаточную уверенность в том, что:
 - все операции и другие данные бухгалтерского учета, которые следовало отразить, действительно были отражены в учете;
 - активы и обязательства, отражаемые в системе бухгалтерского учета, действительно существуют и отражены в адекватной стоимостной оценке;
 - факты мошенничества и ошибки будут выявлены при обработке данных бухгалтерского учета.

- В основном на малых предприятиях исключительно ведением учета занимается незначительное число сотрудников, а учет ведется в упрощенном виде.
- Система ведения учета может быть несложной или отличаться низким качеством, что приводит к большему риску недостоверности или неполноты информации, раскрываемой в финансовой отчетности.
- Многие малые предприятия передают ведение бухгалтерского учета специализированным организациям.
- С учетом размеров малых предприятий и экономических соображений использование такими предприятиями сложной системы внутреннего контроля нецелесообразно и нежелательно.
- Кроме того, возможность разделения обязанностей ограничена в связи с небольшим количеством сотрудников. Но даже на незначительном по размеру предприятии целесообразно обеспечивать разделение обязанностей по ряду ключевых направлений работы, а также наличие упрощенной и в то же время эффективной системы контроля.
- В данном Положении в разделе «Комментарии по применению международных стандартов аудита» приводятся рекомендации по их применению в процессе аудита малого предприятия. Эти комментарии *дополняют, а не заменяют положения, содержащиеся в соответствующих МСА*, и учитывают особенности аудита малых предприятий. Для более подробного ознакомления с требованиями МСА аудитору необходимо обратиться к конкретным стандартам.

- В разделе «Оказание услуг в области бухгалтерского учета проверяемому малому предприятию» говорится, что он применяется только в тех странах, законодательство которых разрешает аудиторам оказывать своим клиентам услуги в области бухгалтерского учета.
- *Примеры услуг в области бухгалтерского учета, которые может предоставлять аудитор:*
 - содействие в ведении бухгалтерского учета;
 - консультирование по вопросам выбора и применения учетной политики;
 - содействие в подготовке финансовой отчетности.
- В разделе «Комментарии в отношении применения МСА в случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета» приводятся дополнительные аспекты при применении МСА в процессе оказания перечисленных услуг малому предприятию.
- В приложении к разделу перечислены такие МСА: 210, 230, 240, 250, 300, 500, 520, 540, 550, 570, 580 и Кодекс этики профбухгалтеров МФБ.

3. Электронная коммерция (торговля) – влияние на аудит финансовой отчетности (ПМАП 1013)

12

- Положение 1013 «Электронная коммерция: влияние на аудит финансовой отчетности» представляет собой практическое руководство по рассмотрению особенностей торговли, осуществляемой с помощью электронных средств (сети Интернет, локальные сети и др.), и их влияние на аудиторскую оценку риска искажения финансовой отчетности.
- Электронная торговля вызывает новые аспекты риска деятельности субъекта, которые должны быть учтены при планировании и проведении аудита.
- Аудиторы должны обладать достаточными **знаниями и навыками** в области электронной торговли (Интернета и прочих информационных технологий), чтобы идентифицировать ее влияние на финансовую отчетность, определить особенности электронной деятельности субъекта, используемые технологии и навыки персонала субъекта, занятого в этой деятельности, а также оценить риски, возникающие при использовании интернет – коммерции.
- Аудитор может принять решение использовать работу *эксперта*.
- *Знание бизнеса* субъекта означает понимание особенностей и значимости электронной торговли для проверяемой организации, а также влияние этой деятельности на финансовую отчетность, в том числе знание коммерческой деятельности, отрасли, стратегии и техники электронной торговли, степени использования электронных средств, внешних связей (например, использования услуг обслуживающих организаций, таких как продавцы программных продуктов, программисты).

- Аудиторы должны выявлять **риски бизнеса, связанные с электронной торговлей, к которым относятся:**
 - нарушение целостности информационной системы субъекта, а также внешние сбои в сетях;
 - риски безопасности при передаче и хранении данных (вирусы, сетевые атаки, мошенничество в сетях со стороны клиентов, служащих, третьих лиц);
 - неадекватная учетная политика организации в части учета операций электронной торговли и капитализации связанных с ней расходов;
 - несоблюдение законодательных и нормативных требований;
 - отсутствие гарантии (обеспечения) соблюдения соглашений, заключенных с помощью электронных средств.
- Аудиторы контролируют осуществление субъектом мероприятий по реагированию на риски электронной коммерции, в частности таких мер, как проверка данных поставщиков и покупателей, получение гарантий завершения сделок, подтверждение сделок, получение предварительной оплаты или средств обслуживания кредита, установление режимов конфиденциальности информационных протоколов.
- Аудиторы определяют те риски электронной коммерции, которые могут вызвать существенные искажения финансовой отчетности.

- **Внутренний контроль** проверяется аудиторами в той степени, в которой он влияет на финансовую отчетность.
- Аудиторы могут рассмотреть следующие моменты:
 - информационную инфраструктуру и ее безопасность;
 - совмещение различных информационных процессов в рамках одной технической системы, в том числе по электронной коммерции и прочей деятельности;
 - средства контроля безопасности информационной системы, в том числе доступа к бухгалтерским записям.
- Аудиторы должны принимать во внимание **особенности электронных бухгалтерских записей как аудиторских доказательств.**
- Электронные записи могут не сопровождаться записями на бумажных носителях, что повышает риск уничтожения или изменения электронных документов.
- Поэтому аудитор должен изучить политику и процедуры субъекта по обеспечению безопасности электронных записей, в том числе по ограничению доступа к ним и предотвращению внесения несанкционированных изменений.
- Аудитор может изучить средства автоматизированного контроля (целостность цифровых записей, электронных печатей, баз данных) и при необходимости выполнить дополнительные процедуры, например, подтверждение.

4. Подготовка аудиторских заключений при проверке на соответствие Международным стандартам финансовой отчетности (ПМАП 1014)

15

- Положение дает рекомендации для тех случаев, когда аудитор выражает мнение в отношении финансовой отчетности, подготовленной:
 - исключительно в соответствии с МСФО;
 - в соответствии с МСФО и национальными стандартами (НСФО);
 - в соответствии с национальными стандартами с раскрытием степени соответствия МСФО.
- В отношении финансовой отчетности, подготовленной исключительно в соответствии с МСФО, безоговорочно положительное мнение может быть выражено аудитором только тогда, когда он способен сделать вывод о том, что финансовая отчетность представлена объективно и достоверно в соответствии с установленным порядком подготовки финансовой отчетности.
- При всех других обстоятельствах аудитор должен отказаться от выражения мнения или выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение в зависимости от характера обстоятельств.
- Аудитор не может выразить безоговорочно положительное мнение, если финансовая отчетность содержит любое отклонение от МСФО, оказывающее существенное влияние на финансовую отчетность.

- Если финансовая отчетность подготовлена с существенными отклонениями от МСФО, это может привести к разногласиям с руководством по поводу приемлемости выбранной и применяемой учетной политики предприятия или адекватности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.
- Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО и национальными стандартами, учетная политика организаций, составляющая финансовую отчетность, согласно международным и национальным принципам, должна содержать положение о том, что финансовая отчетность составляется как в соответствии с МСФО, так и в соответствии с национальными стандартами.
- При этом данные организации обязаны выполнять требования и национальных, и международных стандартов.
- Аудитору следует обсудить финансовую отчетность с руководством и лицами, отвечающими за управление, и сообщить о возможном выражении мнения с оговоркой или отрицательного мнения относительно соответствия финансовой отчетности МСФО и (или) национальным стандартам при условии, что вероятность одновременного соответствия обоим вариантам маловероятна.
- В подобных ситуациях аудитор рекомендует руководству составлять финансовую отчетность в соответствии только с одним вариантом правил составления финансовой отчетности с учетом требований законодательства и нормативных актов.

- Таким образом, аудиторское заключение будет подготовлено по финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО или национальных стандартов.
- Если руководство утверждает, что финансовая отчетность была подготовлена в соответствии и с МСФО, и с учетом национальных стандартов, то в своем отчете аудитор выражает мнение по поводу соответствия указанным стандартам.
- В случае если финансовая отчетность подготовлена согласно одним принципам подготовки финансовой отчетности, а требования других не были выполнены, аудитор выражает безоговорочно положительное мнение относительно соответствия стандартам, требования которых были соблюдены, и мнение с оговоркой или отрицательное мнение в отношении других стандартов.
- Если при подготовке финансовой отчетности не были соответствующим образом выполнены требования ни одного из вариантов, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение о соответствии такой финансовой отчетности требованиям МСФО или НС ФО.
- Если отчетность, подготовленная в соответствии с НС ФО, содержит раскрытие степени соответствия МСФО, то организация в примечаниях к финансовой отчетности может раскрыть степень такого соответствия.

- Может полагать, что такие дополнительные раскрытия полезны, если в будущем организация обязана следовать МСФО, а также если руководство желает проинформировать пользователей финансовой отчетности о своей позиции в данной области.
- При таких обстоятельствах аудитор должен рассмотреть, точны ли утверждения, сделанные в примечаниях к финансовой отчетности о степени такого соответствия, и не вводят ли они в заблуждение пользователей финансовой отчетности.
- Аудитор должен проанализировать влияние этого раскрытия на аудиторское заключение.
- Если примечание содержит ссылку на согласие с МСФО, аудитор рассматривает, является ли примечание соответствующим.
- В некоторых случаях аудитор может сделать вывод, что примечание содержит вводящую в заблуждение информацию и что финансовая отчетность не может быть подготовлена в соответствии с МСФО. Так бывает, когда ссылка на согласие с МСФО вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности вследствие того, что содержит неточную или неполную информацию, которая является существенной для финансовой отчетности и распространяется на нее.
- Например, раскрываемая в финансовой отчетности информация может ввести пользователей в заблуждение при недостаточном соответствии отдельному международному стандарту финансовой отчетности, который является существенным и распространяется на финансовую отчетность.

- Если финансовая отчетность не может быть составлена в соответствии с НСФО вследствие того, что сведения, раскрываемые относительно согласия с МСФО, вводят в заблуждение, аудитор в своем заключении выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.
- *Мнение с оговоркой*, которое можно выразить в таких обстоятельствах, должно формулироваться следующим образом: *«обратите внимание, что ХХХ к финансовой отчетности указывает: финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с (соответствующие НСФО) и в соответствии с МСФО, за исключением того, что не выполнялись МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».* Так как влияние несоблюдения МСФО 39 на финансовую отчетность организации является существенным и распространяется на нее, то данная ссылка на согласие с МСФО считается вводящей в заблуждение. По нашему мнению, за исключением включения ссылки на согласие с МСФО финансовая отчетность дает объективное и достоверное представление (или представляет объективно во всех существенных аспектах) о финансовом положении компании с 31 декабря 20xx г. и за исключением финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств в течение года, завершено в соответствии с (название НСФО со ссылкой (рекомендацией) на страну происхождения), и исполняет (обращаются к соответствующим уставам или закону)».

- Если аудитор полагает, что ссылка на согласие с МСФО не вводит в заблуждение, он может выразить безоговорочно положительное мнение относительно соответствия НСФО.
- В некоторых обстоятельствах аудитор может решить модифицировать заключение путем включения пояснительного параграфа, чтобы обратить внимание на примечание, которое ссылается на согласие с МСФО.
- Использование пояснительного параграфа не заменяет мнения с оговоркой или отрицательного мнения относительно согласия с НСФО, когда раскрываемые сведения о соответствии МСФО вводят в заблуждение о том, что финансовая отчетность не может быть подготовлена согласно требованиям НСФО.

5. Проверка прогнозной (ожидаемой) финансовой информации (МСА 3400)

21

- МСА 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации» регулирует вопросы составления отчета о прогнозной финансовой информации, включая процедуры проверки наилучших оценок и допущений.
- МСА 3400 не применяется в случаях проверки прогнозной финансовой информации, выраженной в общей или повествовательной форме (например, как суждения и анализ со стороны руководства, представленные в годовом отчете субъекта).
- При выполнении задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитор должен получить достаточные и уместные доказательства того, что:
 - наилучшие оценки руководства, на которых основывается прогнозная финансовая информация, не являются необоснованными, а в случае допущений они согласуются с назначением информации;
 - прогнозная финансовая информация надлежащим образом подготовлена на основании допущений;
 - прогнозная финансовая информация представлена надлежащим образом, и все существенные допущения раскрыты в адекватной форме, с четким указанием того, являются ли допущения наилучшими оценками или гипотетическими допущениями;
 - прогнозная финансовая информация подготовлена на той же основе, что и финансовая отчетность за предыдущие годы, в соответствии с надлежащими принципами бухгалтерского учета.

- Стандарт устанавливает основные термины в отношении прогнозной информации.
- **Прогнозная финансовая информация** – это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действиях субъекта. Эта информация носит субъективный характер, и ее подготовка в значительной мере опирается на суждения.
- *Прогнозная финансовая информация представляется в форме: прогноза, перспективной оценки; комбинации прогноза и перспективной оценки* (например, прогноз на один год плюс перспективная оценка на пять лет).
- **Прогноз** – это прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений относительно будущих событий, которые, согласно ожиданиям руководства, произойдут, и действий, которые руководство предполагает принять на момент подготовки информации (наилучшие оценки).
- **Перспективная оценка** – это прогнозная финансовая информация, которая подготовлена на основании:
 - гипотетических нарушений относительно будущих событий и действий руководства, которые могут не произойти в будущем (например, когда субъект находится на начальной стадии своей деятельности или рассматривает вопрос о существенном изменении характера деятельности);
 - или сочетания наилучших оценок и гипотетических допущений.

- Такая информация иллюстрирует возможные события и действия на дату подготовки информации, как если бы они уже произошли.
- Особенности форм прогнозной финансовой информации обобщены в таблице 1.

Признак	Виды форм прогнозной финансовой информации	
	прогноз	перспективная оценка
Степень вероятности будущих событий	Более высокая	Более низкая
Характер допущений, лежащих в основе прогноза	Наилучшие оценки	Гипотетические допущения. Сочетания наилучших оценок и гипотетических допущений
Действия субъекта, на основании которых готовятся допущения	События, которые, согласно ожиданиям руководства, произойдут, и действия, которые руководство предполагает принять на момент подготовки информации	События и действия руководства, которые могут не произойти в будущем (сценарий «что случится, если...»)

- *Прогнозная финансовая информация может включать следующие документы:* финансовую отчетность или один или несколько элементов финансовой отчетности.
- Прогнозная финансовая отчетность может быть предназначена для следующих целей: как инструмент внутреннего управления субъектом (к примеру, для оценки возможных капитальных вложений) или для предоставления третьим лицам.
- Например, в следующих формах:
 - проспекта с информацией для потенциальных инвесторов о прогнозных результатах;
 - годового отчета с целью предоставления информации акционерам, органам регулирования и прочим заинтересованным лицам;
 - документа, содержащего информацию для кредиторов (к примеру, прогноз движения денежных средств).
- ▣ Аудитор может проверить прогнозную финансовую информацию независимо от того, для внешнего или внутреннего пользования эта информация предназначена.
- ▣ При этом ответственность за подготовку и представление прогнозной финансовой информации, включая описание и раскрытие допущений, несет руководство субъекта.
- ▣ Прогнозная финансовая информация относится к событиям или действиям, которые еще не произошли и могут не произойти. Поэтому аудитор не в состоянии выразить мнение о том, будут ли достигнуты результаты, указанные в этой информации. Также аудитор должен обеспечить среднюю, а не абсолютную степень уверенности по поводу обоснованности допущений

- Для принятия задания по проверке прогнозной финансовой информации аудитору необходимо принять во внимание:
- а) назначение информации;
 - б) предназначена ли информация для общего или ограниченного распространения;
 - в) характер допущений: наилучшие оценки или гипотетические допущения;
 - в) элементы, включаемые в информацию;
 - г) период, охватываемый информацией.
- Согласование условий задания аудитор и клиент производят **в письме – обязательстве**, которое аудитор направляет клиенту.
 - Письмо – обязательство наряду с перечисленными выше вопросами должно устанавливать ответственность руководства за допущения и предоставление аудитору всей соответствующей информации и первичных данных, использованных при выработке допущений.
 - Аудитор вправе отказаться от задания или от его дальнейшего выполнения в случае, если прогнозы нереалистичны, не выполнимы или не соответствуют предназначенной цели.

- В процессе выполнения задания по проверке прогнозной финансовой информации **аудитор должен провести следующие процедуры:**
- 1) Ознакомиться с бизнесом клиента, чтобы определить, все ли существенные допущения были выявлены клиентом.
 - 2) Получить представление о процессе подготовки прогнозной финансовой информации субъекта, например, с помощью анализа:
 - а) опыта и компетентности готовящих информацию лиц, внутреннего контроля за системой подготовки прогнозов и перспективных оценок;
 - б) характера подготовленной документации, подтверждающей допущения руководства, а также методов разработки и применения допущений;
 - в) степени использования математико – статистических методов и компьютерной техники;
 - г) точности прогнозной финансовой информации за предыдущие периоды и причин существенных расхождений.
 - 3) Определить степень достоверности исторической финансовой информации субъекта.
 - 4) Рассмотреть период времени, охватываемый прогнозной финансовой информацией (допущения тем надежнее, чем длиннее прогнозный период).

- При этом аудитор должен принимать во внимание следующие факторы:
 - Операционный цикл (например, в случае капитального строительства, время, необходимое для завершения строительства, может определить охватываемый период);
 - Степень надежности допущений (например, если субъект внедряет новый продукт, то охватываемый период может быть коротким и разделенным на части – недели или месяцы);
 - потребности пользователей (например, прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в связи с подачей заявки на получение займа на определенный период, необходимый для получения средств для его возврата.
- 5) Определить характер, сроки и объем процедур проверки. При этом аудитор принимает во внимание:
 - вероятность существенных искажений;
 - знания, полученные при выполнении любых предыдущих заданий;
 - компетентность руководства в части подготовки прогноза финансовой информации;
 - степень влияния суждений руководства на прогнозную финансовую информацию;
 - адекватность и достоверность исходных данных.

- 6) Оценивать источник и надежность доказательств, подтверждающих наилучшие оценки руководства (из внутренних и внешних источников, в свете исторической информации, обоснованности возможностей субъекта и т.п.).
- 7) Установить, принимаются ли во внимание при использовании гипотетических допущений существенные последствия этих допущений. Например, если предполагается увеличить объем реализации, превышающий текущие мощности субъекта, то прогнозная финансовая информация должна включать сведения о необходимых инвестициях, позволяющих расширить производственные мощности, или о стоимости альтернативных способов достижения предполагаемого объема реализации, таких как выполнение части работ субподрядчиками.
- 8) Убедиться в соответствии прогнозной финансовой информации целям фирмы.
- 9) Убедиться в том, что прогнозная финансовая информация подготовлена надлежащим образом на основании допущений руководства, например, с помощью канцелярских проверок (повторного пересчета, проверки внутренней непротиворечивости, согласованности действий и т.п.).
- 10) Если цель задания – проверить один или несколько элементов прогнозной финансовой информации, например отдельный финансовый отчет, то, важно, чтобы аудитор рассмотрел взаимосвязь с другими компонентами финансовой отчетности.

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

□ **Оценивая представление и раскрытие** прогнозной финансовой информации, кроме конкретных требований соответствующих законов, нормативных актов и профессиональных стандартов аудитор должен рассмотреть:

- 1) носит ли представление прогнозной финансовой информации информативный характер и не вводит ли оно в заблуждение;
- 2) четко ли раскрыта учетная политика в примечании к прогнозной финансовой информации;
- 3) адекватно ли раскрыты допущения в примечании к прогнозной финансовой информации;
- 4) указаны ли даты подготовки прогнозной финансовой информации;
- 5) Указаны ли любые изменения в учетной политике, произошедшие после даты составления последней по времени исторической финансовой отчетности, причины этих изменений и их влияние на прогнозную финансовую информацию и др.

- Структура отчета о проверке прогнозной финансовой информации состоит из следующих составляющих:
 - 1) Название отчета: Отчет о проверке прогнозной финансовой информации;
 - 2) Адресат;
 - 3) Описание прогнозной финансовой информации;
 - 4) Ссылка на МСА или соответствующие национальные стандарты;
 - 5) Заявление, что руководство несет ответственность за прогнозную финансовую информацию и допущения;
 - 6) Цель и (или) ограниченное распространение прогнозной финансовой информации (если применимо);
 - 7) Заявление о негативной уверенности в отношении допущений для прогнозной финансовой информации;
 - 8) Мнение о подготовке прогнозной финансовой информации на основании допущений и соответствия предусмотренным основам финансовой отчетности;
 - 9) Предостережения относительно возможности достижения результатов, указанных в прогнозной финансовой информации;
 - 10) Дата отчета, которая является датой завершения процедур;
 - 11) Адрес аудитора;
 - 2) Подпись

- В отчете аудитор:
 - указывает на наличие доказательств, подтверждающих прогнозную финансовую информацию и подтверждающих допущения;
 - выражает мнение относительно соответствия финансовой прогнозной информации предусмотренным основам финансовой отчетности;
 - указывает, что фактические результаты, вероятно, будут отличаться от прогнозной финансовой информации.
- Если аудитор считает, что представление и раскрытие прогнозной финансовой информации не отвечает требованиям, аудитор должен *выразить условно – положительное мнение или отрицательное мнение в отчете о проверке прогнозной финансовой информации или отказаться от проверки, если это уместно.*
- Если аудитор считает, что одно или несколько существенных допущений не предоставляют приемлемой основы для прогнозной финансовой информации, подготовленной на основании наилучших оценок, или что несколько значительных гипотетических допущений не предоставляют приемлемой основы для перспективных оценок, то он *должен выразить отрицательное мнение или отказаться от проверки.*
- Если же условия проверки препятствуют выполнению одной или нескольких необходимых процедур, аудитору следует *отказаться от выражения мнения* и описать в отчете ограничение объема аудита или *отказаться от проведения проверки.*

6. Задания по компиляции финансовой информации (МСА 4410)

32

- Целью международного стандарта 4410 «Задания по компиляции финансовой отчетности» является установление стандарта и предоставление рекомендаций в отношении профессиональных обязанностей бухгалтера при выполнении заданий по подготовке финансовой информации, а также в отношении формы и содержания отчета, который бухгалтер представляет в связи с проведением такой работы.
- Стандарт содержит цель и общие принципы выполнения задания по подготовке финансовой информации, определение условий задания, планирования, документирования и аудиторские процедуры, а также приложения (образцы письма – обязательства и отчетов о подготовке финансовой информации).
- Термин «бухгалтер» в МСА 4410 использован для того, чтобы разграничить аудиторскую проверку и работу по подготовке финансовой отчетности.
- Данный стандарт аудита *предназначен для заданий по подготовке финансовой информации.*
- Он может быть применим и к заданиям по подготовке нефинансовой информации при условии, что бухгалтер обладает достаточными знаниями по данному вопросу.
- Задания по предоставлению ограниченной помощи клиенту при составлении финансовой отчетности (например, при выборе учетной политики) не являются заданиями по подготовке финансовой отчетности.
- Данный МСА должен пониматься в контексте **Международных принципов заданий по обеспечению уверенности.**

- ▣ **Цель задания по подготовке финансовой информации** заключается в том, что бухгалтер должен использовать знания в области бухгалтерского учета, в противоположность знаниям в области аудита, с целью сбора, классификации и представления финансовой информации.
- ▣ *Такое задание* предполагает следующие особенности:
 - 1) обычно предполагается приведение подробных сведений в удобную для чтения форму без проверки допущений, лежащих в основе этой информации;
 - 2) выполняемые процедуры не предназначены и не позволяют бухгалтеру (аудитору) выразить соответствующую уверенность в достоверности финансовой информации;
 - 3) пользователи финансовой информации получают некоторую выгоду от привлечения бухгалтера (аудитора), поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и должной тщательностью.
- **Задание** по подготовке финансовой информации обычно включает подготовку финансовой отчетности (которая может являться полным пакетом финансовых отчетов или может таковым не являться). Такое задание может также включать классификацию и оформление другой финансовой информации.
- МСА 4410 определяет *перечень этических принципов*, которыми должен руководствоваться аудитор при выполнении заданий по подготовке финансовой информации.

- В стандарте приводится ссылка на необходимость соблюдения «**Кодекса этики профессиональных бухгалтеров**», изданного Международной федерацией бухгалтеров.
- Бухгалтер (аудитор) должен соблюдать следующие **принципы, определяющие профессиональную ответственность аудитора**: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение, технические стандарты.
- Независимость не является обязательным требованием для задания по подготовке финансовой информации. Но если аудитор не является независимым, этот факт должен быть отмечен в отчете о фактических результатах.
- При любых обстоятельствах, когда имя бухгалтера (аудитора) ассоциировано с финансовой информацией, подготовленной им, бухгалтер должен предоставить отчет.
- Бухгалтер должен убедиться в том, что между ним и клиентом достигнуто четкое взаимопонимание в отношении условий задания.
- Ниже указаны вопросы, требующие рассмотрения:
 - 1) характер задания с указанием на то, что не будут проведены ни аудиторская проверка, ни обзор и что, соответственно, не будет выражено уверенности в достоверности информации.
 - 2) тот факт, что выполнение задания не гарантирует выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений, например мошенничества или растраты, которые могут иметь место.

- 3) характер информации, которая будет предоставлена клиентом;
 - 4) тот факт, что руководство клиента несет ответственность за точность и полноту предоставляемой бухгалтерской информации для обеспечения точности и полноты подготовленной им финансовой информации;
 - 5) принципы бухгалтерского учета, согласно которым будет подготовлена финансовая информация, и тот факт, что будут указаны как эти принципы, так и все известные отступления от них
 - 6) планируемое использование и распространение информации после ее подготовки;
 - 7) форма отчета, предоставляемого в отношении подготовленной финансовой информации, если имя бухгалтера ассоциировано с такой информацией.
- **Письмо – обязательство** будет полезным при планировании задания по подготовке финансовой информации.
 - Направление бухгалтером письма, определяющего условия выполнения задания, отвечает интересам как бухгалтера (аудитора), так и субъекта.
 - *Письмо – обязательство* подтверждает, что бухгалтер принимает назначение, и помогает избежать расхождений в понимании любых вопросов, таких как объем и цели задания, обязанности бухгалтера (аудитора), форма представления отчетов.

- Для эффективного выполнения задания аудитор должен составить **план работы**.
- Также аудитор должен документировать все вопросы, которые важны для подтверждения того, что задание было выполнено в соответствии с МСА 4410 и условиями задания.
- При выполнении задания по подготовке финансовой информации аудитор (бухгалтер) выполняет следующие **процедуры**:
 - 1) бухгалтер (аудитор) должен получить общие знания о финансово – хозяйственной деятельности субъекта, ознакомиться с применяемыми в данной отрасли принципами и практикой бухгалтерского учета, а также с формой и содержанием финансовой информации, уместной в данных обстоятельствах;
 - 2) для подготовки финансовой информации бухгалтеру (аудитору) необходимо общее понимание характера финансово-хозяйственных операций субъекта, формы его бухгалтерских записей и принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми должна быть представлена финансовая информация. Обычно бухгалтер (аудитор) приобретает указанные выше знания, основываясь на опыте работы с субъектом или путем проведения опроса его сотрудников;
 - 3) за исключением требований, указанных в МСА 4410, в обязанности бухгалтера (аудитора), как правило, *не входит*:

- а) проведение опроса руководства с целью оценки достоверности и полноты предоставленной информации;
 - б) проведение оценки системы внутреннего контроля;
 - в) получение подтверждений в отношении каких – либо вопросов;
 - г) проверка каких – либо предоставленных разъяснений;
- 4) если бухгалтеру (аудитору) становится известно, что информация, предоставленная руководством, неверна, или предоставлена не в полном объеме, или не удовлетворяет иным требованиям, бухгалтер должен рассмотреть вопрос о выполнении процедур, указанных выше, и запросить у руководства субъекта дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию бухгалтер должен отказаться от выполнения задания, проинформировав при этом клиента о причинах своего отказа;
- 5) бухгалтер (аудитор) должен ознакомиться с подготовленной информацией и определить, соответствует ли она установленной форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений. В данном контексте такие искажения могут включать: ошибки в применении указанных основ финансовой отчетности; отсутствие информации о применимых основах финансовой отчетности, а также об отступлениях от них; отсутствие информации о любых других существенных вопросах, о которых аудитору стало известно.

- Информация о применимых основах финансовой отчетности и любых известных отступлениях от них должна раскрываться в составе финансовой информации; при этом количественную оценку таких отступлений приводить необязательно.
- Если бухгалтеру (аудитору) становится известно о каких-либо существенных искажениях информации, он должен попытаться добиться согласия субъекта на внесение соответствующих изменений. Если такие изменения произведены не были и финансовая информация, по мнению бухгалтера (аудитора), способна ввести пользователя в заблуждение, бухгалтер должен отказаться от выполнения задания.
- Также стандарт указывает *области ответственности руководства субъекта*.
- Бухгалтер должен получить от руководства **подтверждение** им своей ответственности за ненадлежащее представление финансовой информации и подтверждение того, что финансовая информация была утверждена руководством.
- Это подтверждение может иметь **форму заявления руководства**, касающихся точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия бухгалтеру (аудитору) всей существенной и уместной информации.
- Структура отчета о выполнении задания по подготовке финансовой информации представлена ниже:

- 1) название: Отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации;
- 2) Адресат;
- 3) Заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с МСА, применяемым при выполнении заданий по подготовке финансовой информации, или в соответствии с национальными стандартами и практикой;
- 4) Если это возможно – заявление о том, что бухгалтер не является независимым по отношению к субъекту;
- 5) Описание финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством;
- 6) Заявление, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, подготовленную бухгалтером;
- 7) Заявление о том, что не было проведено ни аудиторской проверки, ни обзора и что в связи с этим бухгалтер не выражает уверенности в достоверности финансовой информации;
- 8) При необходимости – дополнительный параграф с указанием существенных отступлений от применяемых основ финансовой отчетности;
- 9) Дата отчета;
- 10) Адрес бухгалтера;
- 11) подпись

- На каждой странице финансовой отчетности, подготовленной бухгалтером, или на титульном листе должны содержаться ссылки, такие как «Без проведения аудита», «Данные собраны без проведения аудиторской проверки и обзора» или «См. отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации».
- В приложениях к МСА 4410 представлен образец письма – обязательства о подготовке финансовой информации (на примере финансовой отчетности), а также образцы отчетов о подготовке финансовой информации (на примере финансовой отчетности, с включением и без включения параграфа, указывающего на отступление от применимых основ финансовой отчетности).