

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН**

**УНИВЕРСИТЕТ «ТУРАН-АСТАНА»**

**З.М. САКЕНОВА, Н.А. САКЕНОВ**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА**

*Учебное пособие*

**НУР-СУЛТАН, 2019**

УДК 657(075)  
ББК 65.053я73  
С15

**Рецензенты:**

**Алиев М.К.** д.э.н, профессор кафедры «Финансы» Казахского университета экономики, финансов и международной торговли, академик Международной Экономической Академии Евразии.

**Кабдуллина Г.К.**, д.э.н, профессор кафедры «Экономика, учет и аудит» Казахского университета технологии и бизнеса.

**Пягай А.А.**, д.э.н, профессор кафедры «Финансы, учет и оценка» университета «Туран-Астана»

**Сакенова З.М., Сакенов Н.А.**

**С15** Международные стандарты аудита/Учебное пособие/ З.М. Сакенова, Н.А. Сакенов – Нур-Султан: «Туран-Астана», 2019. –224.

ISBN 978-601-7871-69-7

Настоящее учебное пособие выполнено в соответствии с учебными программами дисциплин «Аудит» и «Международные стандарты аудита» для обучающихся магистрантов и студентов специальности «Учет и аудит».

Под аудиторскими стандартами понимаются правила проверки финансовой отчетности. Проблема применения разработанных стандартов аудита сегодня имеет важное значение и находит свое активное применение в практической деятельности всех аудиторских организаций. Развитие рыночной экономики является главным фактором расширения сферы аудиторских услуг.

Учебное пособие раскрывает основные положения организации аудиторской деятельности в РК, рассматривает наиболее значимые вопросы проведения аудиторских проверок в соответствии с разработанной методологией аудита на основе применения международных стандартов.

После каждой темы рекомендуются вопросы для самостоятельного закрепления изученного материала (самоконтроля) и тестовые вопросы. Данное учебное пособие может быть интересным и познавательным как для преподавателей экономических дисциплин, так и магистрантам и студентам учетного и экономического профиля.

Рекомендовано к печати Ученым советом университета «Туран-Астана» (Протокол №10 от 27.06.2019 г.)

ISBN 978-601-7871-69-7

© Сакенова З.М., Сакенов Н.А., 2019  
© Университет «Туран-Астана», 2019.

## ВВЕДЕНИЕ

Проведение рыночных реформ в отраслях народного хозяйства и предоставление полной самостоятельности экономическим субъектам в решении вопросов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности определяют новые направления экономического развития общества.

На сегодняшний день информационно-технологическая подготовка общества в образовательных программах учебных заведений республики имеет важное значение. В послании народу Казахстана Лидера нации Н.А. Назарбаева «Новые возможности развития в условиях четвертой промышленной революции» отмечается:

- стремительное развитие цифрового общества;
- смена технологической парадигмы;
- повышение роли самообучения.

Все эти вызовы во многом определяют компетентные параметры нового поколения и пути совершенствования отечественного высшего образования. Новые информационные технологии (телевидение, интернет, сотовая связь, телефонизация и т.д.) вторгаются в жизнь человека, создают новую виртуальную реальность, ломают сложившиеся способы индивидуальной идентификации, принятые нормы и стандарты поведения.

В период перехода к рыночной экономике значительно возрастают роль и значение экономического контроля в управлении народным хозяйством и отдельными организациями, в осуществлении режима экономии и хозяйственного расчета, в обеспечении сохранности и приумножении благосостояния собственников. Одним из видов экономического контроля в условиях развития рыночных отношений является аудит.

Рыночная экономика с ее нацеленностью на достижение высокого конечного результата в сложных условиях конкурентной борьбы предъявляет жесткие требования к профессионализму аудиторов. Возникшая проблема подготовки аудиторов к потребностям рыночной экономики решена через разработку теории и практики аудита предприятий различных видов собственности и организационных форм управления в условиях развитой рыночной экономики.

Под аудиторскими стандартами понимаются правила проверки финансовой отчетности. Проблема применения разработанных стандартов аудита сегодня имеет важное значение и находит свое активное применение в практической деятельности всех аудиторских организаций. Развитие рыночной экономики является главным фактором расширения сферы аудиторских услуг.

В принципиальном плане цель изучения дисциплины «Международные стандарты аудита» (МСА) предполагает освоение обучающимися системных теоретических, методологических и организационных основ аудита в тесной взаимосвязи с международными

стандартами; позволяющей удостоверить пользователей в надежности и достоверности бухгалтерской информации. Однако если аудиторы в разных странах будут следовать различным стандартам, то качество их работы может также принципиально различаться. Многие международные организации признавали существование проблемы неоднородности аудиторских стандартов, поэтому создание стандартов аудита и руководства по их применению при проведении проверок стало насущно необходимым и требует срочного изучения тех стандартов аудита, которые сложились в международной практике.

Дисциплина «Международные стандарты аудита» является одной из самостоятельных дисциплин, также как и дисциплина «Аудит» и служит продолжением ранее изученных экономических дисциплин. Данный курс дает основные понятия аудита в комплексной увязке с другими понятиями рыночной экономики. Каждый стандарт содержит основную структуру, состоящую из введения, цели, определения, требования, руководства по применению и пояснительный материал, исходя из общепринятой международной системы учета на основе международных стандартов и норм аудита.

Задачи изучения дисциплины - показать роль и значение аудиторских стандартов аудита; изучение особенностей проведения аудиторских проверок и экспертизы финансово-экономической информации, изучение аудиторского риска и существенности в аудите, освоение методов получения аудиторских доказательств в совокупности с аудиторской документацией и выборкой, составлении аудиторских отчетов (заключений).

В процессе изучения дисциплины обучающимся рекомендуется ознакомиться понятиями и значениями стандартами аудита; с нормативно-законодательной базой аудита; а также с основными стандартами аудита в соответствии с учебной программой; составления аудиторского отчета по результатам проведенного аудита в соответствии с международными стандартами.

Обучающиеся должны на основе полученных знаний уметь применять навыки изучения стандартов и нормативных документов, справочных, статистических, периодических изданий для качественного проведения аудита.

Согласно глоссарию терминов международным стандартам аудита (МСА) даются два определения:

- Международные стандарты это комплекс стандартов по проведению аудита финансовой отчетности
- Международные стандарты (аудиторские) (National standards (auditing)) - это набор аудиторских стандартов, определенных законом или нормативными актами, или уполномоченным органом на уровне страны, применение которых является обязательным при проведении аудита или предоставлении сопутствующих услуг и которые должны выполняться при проведении аудита или предоставлении сопутствующих услуг.

Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» предусматривает, что аудит в Казахстане осуществляется в соответствии с Международными Стандартами Аудита (МСА), не противоречащими законодательству страны, опубликованными на государственном и русском языках организацией, имеющей письменное разрешение на их официальную публикацию в РК от Международной Федерации Бухгалтеров. Данным правом в полной мере обладает профессиональная аудиторская организация «Палата аудиторов Республики Казахстан», которая с 2000 года является действительным членом Международной Федерации Бухгалтеров.

Сборник международных стандартов аудита и контроля качества рекомендуется для использования в учебных заведениях или для личного пользования Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), был переведён на русский язык ПАО «Палата аудиторов РК»

в январе 2011 года и воспроизводится с разрешения МФБ. Процесс перевода сборника по международным стандартам аудита и контроля качества был согласован с МФБ, и перевод проводился в соответствии с «Положением по переводу и воспроизведению стандартов, разработанных Международной федерацией бухгалтеров».

В данном учебном пособии из разработанных и принятых 41 стандартов наибольшее внимание уделено следующим стандартам, отвечающим учебной программе дисциплины «Аудит»:

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»;»

МСА 410 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»;»

МСА «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита»;»

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»;»

МСА 500 «Аудиторское доказательство», МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»;»

МСА 530 «Аудиторская выборка»;»

МСА 230 «Аудиторская документация»;»

МСА 520 «Аналитические процедуры»;»

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;»

МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»;»

МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора»;»

МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»;»

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности».

## ГЛОССАРИЙ

Глоссарий терминов, используемых в аудиторской деятельности в соответствии с международными стандартами аудита (МСА). Данный глоссарий рекомендуется использовать также и в отношении аудита в государственном секторе, т.к. он соотносится с эквивалентными терминами, применяемыми в государственном секторе.

Аудит (Audit) - целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору дать заключение (выразить мнение) в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленной концептуальной основой представления финансовой отчетности.

Аудит - проверка в целях выражения независимого мнения о финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Аудиторская фирма (Auditfirm) - фирма или субъект, предоставляющий аудиторские услуги, включая его партнеров или отдельных практикующих аудиторов.

Аккредитованная профессиональная аудиторская организация (далее - профессиональная организация) это некоммерческая организация, объединяющая аудиторов и аудиторские организации.

Аудитор (Auditor). Термин «аудитор» используется для обозначения лица или лиц, выполняющих аудит. Как правило, это партнер по проекту или члены команды по проекту, либо, согласно обстоятельствам, аудиторская фирма (организация). Если МСА четко определяют, что обязательства или обязанности должны выполняться партнером по проекту, используется термин «партнер по проекту», а не «аудитор». Термины «партнер по проекту» и «фирма» соотносятся с эквивалентными терминами, применимыми в государственном секторе.

Аудитор - физическое лицо, аттестованное Квалификационной комиссией по аттестации кандидатов в аудиторы (далее - Квалификационная комиссия), получившее квалификационное свидетельство о присвоении ему квалификации «Аудитор.»

Аккредитация - официальное признание уполномоченным органом правомочий профессиональных аудиторских организаций, предусмотренных настоящим Законом.

Аудиторский отчет - письменный официальный документ, являющийся результатом проведенного аудита.

Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по проведению аудита финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью и предоставлению услуг по профилю деятельности.

Аудируемый субъект - юридическое лицо, филиалы и (или) представительства юридического лица, выступающие от его имени,

индивидуальный предприниматель, в отношении которого проводится аудит.

Аудиторская документация (Audit documentation) - Письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств и выводов, сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

Аудиторское доказательство (Audit evidence) - Информация, используемая аудитором с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности, а также иную информацию.

Аудиторское доказательство (Auditevidence) - информация, которую аудитор получает в процессе формулирования выводов, на которых основывается аудиторское заключение.

Аудиторский файл (Audit file) - Одна или несколько папок или других форм хранения информации, в физическом или электронном формате, содержащих записи, составляющие аудиторскую документацию по какому-либо конкретному соглашению.

Аномалия (Anomaly) - Искажение или отклонение, которое очевидно является нехарактерным для искажений или отклонений в совокупности.

Аудиторская выборка (выборка) (Audit sampling(sampling)) - Применение аудиторских процедур менее чем 100% элементов совокупности, значимой для аудита таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит аудитору разумную основу для формирования выводов обо всей совокупности.

Аттестация - процедура определения Квалификационной комиссией знаний и навыков кандидатов в аудиторы.

Аудиторский риск (Auditrisk) - риск того, что аудитор может дать несоответствующее аудиторское заключение, когда финансовая отчетность существенно искажена.

Аудиторский риск (Audit risk) - Риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случае, когда финансовая отчетность существенно искажена. Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения.

Аудированная финансовая отчетность (в контексте МСА 810) (Audited financial statements(in the context of ISA 810)) - Финансовая отчетность, аудит которой был выполнен аудитором в соответствии с МСА, и из которой выводится обобщенная финансовая отчетность.

База данных (Database) - совокупность данных в совместном распоряжении нескольких различных пользователей, применяемых ими в разных целях.

Внутренние аудиторы (Internal auditors) - Лица, которые осуществляют деятельность службы внутреннего аудита. Внутренние

аудиторы могут входить в состав отдела внутреннего аудита или эквивалентного подразделения.

Дата отчета (заключения) в отношении контроля качества (Date of report (in relation to quality control)) - Дата, которой практикующий аудитор /профессиональный бухгалтер/ датирует свой отчет (заключение).

Дата аудиторского отчета(заключения)(Date of the auditor's report)- Дата, выбранная аудитором для подписания отчета (заключения) по финансовой отчетности в соответствии с МСА 700.

Данные бухгалтерского учета (Accounting records) - Исходные бухгалтерские проводки и подтверждающие документы, такие как платежные поручения и выписки об электронном перечислении денежных средств; счета; контракты<sup>4</sup> главная книга и вспомогательные журналы аналитического учета; журнальные проводки и иные корректировки, внесенные в финансовую отчетность, которые не отражаются в стандартных журнальных проводках, а также такие документы, как рабочие расчеты и сводные таблицы, подтверждающие распределение затрат, прочие расчеты, сверки и раскрытие информации.

Документация (Documentation) - материал (рабочие документы), подготовленный аудитором и для аудитора или полученный и хранимый аудитором в связи с проведением аудита.

Документация по соглашению (Engagement documentation) - Письменное отражение выполненной работы, полученных результатов, выводов, сделанных аудитором/профессиональным практикующим бухгалтером/ (иногда используется термин «рабочие документы»).

Действия по контролю (Control activities) - Политика и процедуры, позволяющие удостовериться, что распоряжения руководства субъекта выполняются. Действия по контролю являются компонентом системы внутреннего контроля.

Искажение (Misstatement) - неточность в финансовой информации, которая может появиться вследствие ошибок или мошенничества.

Искажение (Misstatement) - Расхождение между суммой, классификацией, представлением или раскрытием какой-либо статьи финансовой отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием, которое требуется в отношении такой статьи в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности. Искажения могут появиться вследствие ошибок или мошенничества.

Информационные системы, связанные с финансовой отчетностью (Information systems relevant to financial reporting) - Компонент системы внутреннего контроля, включающий систему подготовки и представления финансовой отчетности и состоящий из процедур и записей, предназначенных для инициирования, записи, обработки и обобщения операций субъекта (а также событий и условий), а также для ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

Заведомо недостоверный аудиторский отчет - аудиторский отчет, составленный без проведения аудита или содержащий мнение, умышленно вводящее пользователей в заблуждение.

Кодекс этики - свод этических правил профессиональной деятельности аудиторов

Конфликт интересов - ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации может повлиять на ее мнение о достоверности финансовой отчетности аудируемого субъекта.

Контроль качества (Qualitycontrols) - политика и процедуры, принятые аудиторской фирмой для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиты, выполненные фирмой, осуществлялись в соответствии с целью и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности, как указано в Международном стандарте аудита 220 «Контроль качества аудиторской работы».

Контрольная среда (Controlenvironment) - охватывает общую позицию, осведомленность и действия директоров и руководства субъекта по отношению к системе внутреннего контроля и ее важности для субъекта.

Контрольная среда (Controlenvironment) - охватывает управленческие и руководящие полномочия, а также позицию, осведомленность и действия лиц, наделенных руководящими полномочиями, и руководства субъекта по отношению к системе внутреннего контроля и её важности для субъекта. Контрольная среда является компонентом системы внутреннего контроля.

Компьютеризированные приемы аудита (КПА) (Computer-assisted audit techniques (CAAT) - применение аудиторских процедур с использованием компьютера в качестве инструмента для проведения аудита.

Критерии (Criteria) - эталонные показатели, используемые для оценки или измерения предмета изучения, а также там, где это возможно, для представления и раскрытия информации. Критерии могут быть нормативно установленными или нормативно не установленными. Для одного и того же предмета изучения могут существовать различные критерии. Для проведения в достаточной мере последовательной оценки и измерения предмета изучения в рамках профессионального суждения необходимо применять приемлемые критерии.

Критерии (Criteria) - эталонные показатели, используемые для оценки или измерения предмета изучения, а также там, где это возможно, для представления и раскрытия информации. Критерии могут быть нормативно установленными или нормативно не установленными. Для одного и того же предмета изучения могут существовать различные критерии. Для проведения в достаточной мере последовательной оценки и измерения предмета изучения в рамках профессионального суждения необходимо применять приемлемые критерии.

Лицо, проводящее контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control reviewer) – партнер, другое лицо в фирме; внешние специалисты, имеющие соответствующую

квалификацию; или команда, состоящая из таких лиц, ни одно из которых не входит в состав команды по проекту, обладающих достаточным и соответствующим опытом и полномочиями для объективной оценки значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения)

Масштаб аудита (Scope of an audit) - этот термин относится к аудиторским процедурам, которые при конкретных обстоятельствах считаются необходимыми для достижения цели аудита.

Международные стандарты аудита (МСА)- комплекс стандартов по проведению аудита финансовой отчетности

Международные стандарты (аудиторские) (National standards (auditing)) - набор аудиторских стандартов, определенных законом или нормативными актами, или уполномоченным органом на уровне страны, применение которых является обязательным при проведении аудита или предоставлении сопутствующих услуг и которые должны выполняться при проведении аудита или предоставлении сопутствующих услуг.

Мнение (заключение) (Opinion) - аудиторский отчет содержит четко выраженное мнение в письменной форме по финансовой отчетности в целом.

Модифицированный аудиторский отчет (Modified auditor's report) - аудиторский отчет считается модифицированным, если добавление пояснительного параграфа(ов) включается в отчет или если аудитор не выражает мнение без оговорок.

Мошенничество (Fraud) - относится к преднамеренному действию одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которое приводит к неправильному представлению финансовой отчетности.

Масштаб аудита (Scope of an audit) - этот термин относится к аудиторским процедурам, которые при конкретных обстоятельствах считаются необходимыми для достижения цели аудита.

Мнение (заключение) (Opinion) - аудиторский отчет содержит четко выраженное мнение в письменной форме по финансовой отчетности в целом.

Модифицированный аудиторский отчет (Modified auditor's report) - аудиторский отчет считается модифицированным, если добавление пояснительного параграфа(ов) включается в отчет или если аудитор не выражает мнение без оговорок.

Недостоверный аудиторский отчет - аудиторский отчет, составленный с нарушением законодательства Республики Казахстан об аудиторской деятельности, содержащий недостоверные и (или) неполные сведения о финансовой отчетности и об информации, предусмотренной стандартами аудита, вводящие пользователей в заблуждение.

Ошибка (Error)– непреднамеренно допущенное искажение в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Ожидаемая ошибка (Expected error) - ожидаемая аудитором ошибка в совокупности выборки.

Опрос (Inquiry) - заключается в поиске информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта.

Планирование (Planning) - разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам и объему аудита.

Подтверждение (Confirmation) - заключается в предоставлении ответов по опросу, чтобы подтвердить информацию, содержащуюся в учетных записях.

Письмо-соглашение (Engagement letter) - документирует и подтверждает принятие аудитором его назначения, цель и масштаб аудита, степень ответственности аудитора перед клиентом и форму представления любых отчетов.

Письмо-соглашение (Engagement letter) - Условия соглашения, оформленные в письменном виде в форме письма.

Программа аудита (Audit program) - программа аудита, которая устанавливает характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Порог существенности (Performance materiality) - величина или величины, установленные аудитором на более низком уровне, чем в том, который установлен для финансовой отчетности в целом, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит уровень существенности, установленный для финансовой отчетности 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.

Процедуры контроля (Control procedures) - те процедуры и политика, которые в дополнение к контрольной среде установлены руководством субъекта для решения конкретных задач субъекта.

Причастность аудитора к финансовой информации (Auditor association with financial information) - аудитор является причастным к финансовой информации в том случае, когда он прилагает к такой информации свой отчет(заключение) или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

Процесс оценки риска субъектом (Entity's risk assessment process) - компонент системы внутреннего контроля, то есть процесс, направленный на выявление предпринимательских рисков, связанных с целями финансовой отчетности

Рабочие документы (Working papers) - документы аудитора по планированию работы, характеру, срокам и объему выполненных аудиторских процедур, результатам таких процедур и выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Риск необнаружения (Detection risk) - риск того, что процедуры, проведенные аудитором с целью сокращения риска до приемлемо низкого уровня, не позволят ему обнаружить существующие искажения, которые могут оказаться существенными либо сами по себе, либо в совокупности с другими искажениями.

Риск, не связанный с использованием выборки (Non-sampling risk)-риск, что аудитор придет к ошибочному заключению по причинам, не имеющим отношение к риску, связанному с использованием выборки.

Система внутреннего контроля (Internal control) - процессы, разработанные, внедренные, и осуществляемые лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, а также соблюдения законодательства и нормативных актов. Термин «средства контроля» обозначает любые аспекты одного или нескольких компонентов системы внутреннего контроля:

Стандарты организаций - внутренние документы аудиторской организации, которые устанавливают единые требования к порядку проведения аудита, не противоречащие законодательству Республики Казахстан.

Среда информационных технологий (ITenvironment) - Политика и процедуры, применяемые субъектом, структура информационных технологий (аппаратное обеспечение, операционные системы и т.п.), а также прикладное программное обеспечение, которое субъект использует для сопровождения бизнес -операций и достижения бизнес- целей, стоящих перед ним.

Существенность компонента (Component materiality) - уровень существенности для компонента, определенный командой по проекту группы.

Соглашение по выполнению согласованных процедур (Agreed-upon procedures engagement) - соглашение, в соответствии с которым аудитор привлекается для выполнения определенных аудиторских процедур, согласованных между аудитором, субъектом и соответствующими третьими сторонами, и представляет отчет(заключение) по фактическим выводам. Получатели данного отчета должны сделать собственные выводы, основываясь на отчете аудитора. Отчет предоставляется только тем сторонам, которые согласовали выполнение таких процедур, поскольку прочие стороны, не осведомленные о причинах проведения этих процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Совокупность - Полный набор данных, из которых производится выборка и в отношении которых аудитор хочет сделать выводы.

Уверенность (Assurance) - (см. «Разумная уверенность») Соглашение по выражению уверенности(Assurance Engagement) - соглашение, по которому практикующий профессиональный бухгалтер выдает

заключение, предназначенное для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, не являющихся ответственными сторонами по данному соглашению, в результатах оценки или измерения предмета изучения по отношению к определенным критериям.

Уполномоченный государственный орган (далее - уполномоченный орган) выступает как центральный исполнительный орган, осуществляющий регулирование в области аудиторской деятельности и контроль за деятельностью аудиторских и профессиональных организаций.

Финансовая отчетность (Financial statements) - структурированное представление исторической финансовой информации, включая прилагаемые примечания, предназначенные для информирования об экономических ресурсах или обязательствах субъекта по состоянию на определенную дату, или изменениях в них, произошедших за определенный период времени, в соответствии с основой представления финансовой отчетности. Прилагаемые примечания, как правило, содержат основные положения учетной политики и прочую поясняющую информацию. Термин «финансовая отчетность» обычно обозначает полный комплект финансовой отчетности, как он определен требованиями применимой основы представления финансовой отчетности, но данный термин также может обозначать и отдельный финансовый отчет.

Финансовая отчетность группы (Group financial statements) - Финансовая отчетность, которая включает финансовую информацию более чем одного компонента. Термин «финансовая отчетность группы» также обозначает комбинированную финансовую отчетность, объединяющую финансовую информацию, подготовленную компонентами, которые не имеют материнской компании, но находятся под общим контролем.

Эксперт, привлеченный аудитором (Auditor's expert) - Физическое лицо или организация, обладающая профессиональными знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа используется аудитором как вспомогательное средство получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства. Эксперт, привлеченный аудитором, может быть либо внутренним экспертом, привлеченным аудитором (входящим в состав партнеров или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской фирмы или сетевой фирмы), либо внешним экспертом, привлеченным аудитором.

Эксперт (Expert) - лицо или фирма, обладающие специальным опытом, умениями, знаниями в отдельной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Экологические вопросы (Environmental matters) - инициативы, направленные на предотвращение, уменьшение или исправление нанесенного окружающей среде ущерба, или сохранение возобновляемых и не возобновляемых природных ресурсов (выполнение подобных инициатив может осуществляться в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов, условиями договора или может быть добровольным).

# 1. ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА

## 1.1 Постулаты и стандарты и аудита

Любая человеческая деятельность должна протекать или уже протекает, по определенным стадиям и руководствуется определенными правилами. Постулаты и стандарты относятся ко 2 группе нормативов и являются основными элементами теории аудита. Если при помощи постулатов устанавливается содержание аудиторских стандартов, то главным является определение качества деятельности аудиторов.

Одним из актуальных и дискуссионных вопросов аудита является определение его постулатов – аксиоматических положений, принимаемых как истинное до тех пор, пока не будет доказано обратное. Постулаты лежат в основе многих наук и научных положений. Они необходимы для развития любых научных теорий, являются базой для дальнейших логических построений. Постулат – это латинское слово. В теории аудита дословный перевод означает – «то или иное понимание явления или систему взглядов», а также означает утверждение, принимаемое как истинное, до тех пор, пока не будет доказано обратное. Постулаты должны быть очевидны, даже если их истинность не может быть доказана бесспорно. Роль постулатов в аудите огромна, они помогают понять содержание аудиторских стандартов, устанавливающих направление аудиторской деятельности.

Основные постулаты следующие:

а) Аудиторский орган должен строить свою деятельность по всем вопросам рассматриваемым как материальные, и согласовывать со стандартом аудиторской деятельности.

б) Аудиторский орган должен иметь собственное беспристрастное мнение, самостоятельно оценивать различные ситуации, возникающие в ходе аудиторской проверки.

в) При возрастающем общественном сознании повышается требовательность к аудиту.

г) Развитие подотчетности ведения и совершенствования системы контроля и ответственность за полноту, содержание и точность бухгалтерских документов и других данных, за которые несет ответственность первый руководитель и главный бухгалтер.

д) Руководство должно гарантировать распространение стандартов для выполнения финансовых отчетов.

е) Последовательное применение стандартов должно привести к чутким выводам. Вывод о достоверности финансовой отчетности аудитор делает на основании исследований.

ж) Наличие адекватной системы контроля снижает риск или возможность ошибок и нарушений.

з) Законодательные органы призваны способствовать работе аудиторов.

и) Вся аудиторская деятельность ограничена пределами установленных полномочий, определенными юридическими документами, договорами и т.д.

к) Аудиторские органы должны способствовать совершенствованию технологий проверок, улучшать её.

л) Аудиторские органы должны избегать столкновения интересов аудиторов и аудиторских организаций и предприятий, т.е. клиентов, т.е. придерживаться стандартов аудиторских законов, быть беспристрастными, объективными и независимыми.

м) Аудиторские органы контролируют и проводят аттестацию финансовой деятельности путем исследования и оценки документов и составление выводов.

Под стандартами в теории и практике аудита понимаются основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Американцы дали следующее понятие стандартам, т.е. это качественные критерии определения процедур аудита, а также цели, которые достигаются в результате их применения.

Стандарты выполняются независимо от условий, в которых проводится аудит, не меняются в зависимости от времени проведения аудита и являются необходимым элементом. В отличие от стандартов, аудиторские процедуры могут меняться. Стандарты аудита подразделяются на общие стандарты, рабочие стандарты и стандарты отчетности.

Общие стандарты – это определение качества и степени квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнить задачи стоящие перед ним. В соответствии с общими стандартами аудиторские органы должны укомплектовать штат специалистами достаточной квалификации, совершенствовать подготовку аудиторов, готовить инструкции, наставления, методiku проведения аудита, обеспечивать специалистов достаточной методической литературой, совершенствовать работу аудитора, накопления и приобретения опыта.

Важнейшим требованием общих стандартов является независимость и компетентность.

Рабочие стандарты – это стандарты или правила, которыми руководствуется аудитор при выполнении аудита. Они включают в себя подготовку к аудиторской проверке, надзор, сбор достоверных сведений, соответствующее изучение и оценку, а также проверку службы внутреннего контроля. Если основные правила – это схема целенаправленных действий, которыми руководствуется аудитор, то рабочие стандарты – это применяемые во всех типах аудиторских проверок определяющие основу для проведения аудита, которые связаны между собой.

Стандарты отчетности. На завершающем этапе аудитор использует стандарты отчетности, они представляют собой правила, касающиеся формы, содержания, размещения и подачи материалов по результатам аудита.

## 1.2 Роль и значение стандартов аудита

Экономически развитые страны выработали систему правил, положений и требований, следование которым способствует повышению качества и надежности аудита. С целью реализации этих требований мировым сообществом выработаны определенные правила и положения — международные стандарты, позволяющие с одинаковых позиций подходить к аудиту в разных странах и в различных отраслях.

Международные стандарты аудита представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности. Они способствуют достижению двоякой цели:

- развитию аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;

- по мере возможности унификации подходов к аудиту в международном масштабе.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин:

- во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского финансового (выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к единообразию отчетности, что открывает возможность применения общих подходов к аудиту).

- во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консалтинговых услуг (в настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям);

- в-третьих, стандарты аудита отрицают возможность проведения «некачественного аудита», поскольку, руководствуясь ими, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур. В последствии работу аудитора можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

На развитие международных стандартов аудита влияют внешние и внутренние факторы. К внешним факторам развития следует отнести:

- развитие и углубление мирохозяйственных связей, создание транснациональных компаний, что приводит к унификации принципов учета и отчетности;

- динамичное развитие фондового рынка, при этом фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Поэтому Международная организация комитетов фондовых бирж разрабатывает унифицированные требования к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке;

- аудит, который относится к сфере услуг, традиционно развивался как международные услуги, поэтому на рынке аудиторских услуг, также отмечаются процессы глобализации, что приводит к созданию мультинациональных компаний в этой области и появлению профессиональных международных организаций.

Внутренние факторы развития международных стандартов аудиторской деятельности обусловлены потребностями самих аудиторских организаций:

- процесс концентрации капитала в сфере аудита и консалтинга, где более 90% этого рынка принадлежит 10-12 фирмам-лидерам, причем процесс слияния продолжается. Объединение должно помочь фирмам улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг, а для этого необходимо разрабатывать единую стратегию и методологию аудита, и консалтинга, а также единых стандартов качества;

- создание, развитие и работа различных международных организаций в области учета и аудита, среди которых следует выделить такие, как Международная федерация бухгалтеров (МФБ); Комитет по международной аудиторской практике (КМАП); Комитет по международным бухгалтерским стандартам (ГАТС, IASS); Экономический и социальный совет при ООН; Комиссия по транснациональным компаниям; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН; Организация по экономическому сотрудничеству и развитию ЕС; Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

Основная роль в разработке нормативов аудита принадлежит Международной федерации бухгалтеров. Международная федерация бухгалтеров как международная организация имеет свой устав и конституцию. Согласно уставу федерация ставит своей основной задачей, «развитие и усиление координации во всемирном масштабе бухгалтерской профессии и унифицированных стандартов учета». При Совете федерации существует Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), на который возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих услуг, работ.

Международную федерацию бухгалтеров объединяет 157 организаций-членов со 123 стран мира, представляющих более 2,5 миллионов бухгалтеров в публичном секторе, промышленности и торговле, государственного секторе и образовании.

Международная федерация бухгалтеров является международной организацией, представляющей профессию бухгалтера. Федерация,

основанная в 1977 году, определила свою миссию как «в целях служения интересам общества, она продолжит деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии во всем мире, и продолжит вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления и продвижения приверженности высококачественным профессиональным стандартам, а также осуществлять деятельность, направленную на устранение различий в таких стандартах на международном уровне, и выступать по вопросам, затрагивающим интересы общества, в случаях, когда профессионализм является наиболее востребованным».

ПАО «Палата Аудиторов Республики Казахстан» является полноправным членом Международной федерации бухгалтеров.

Комитет по международной аудиторской практике при поддержке Совета Международной федерации бухгалтеров уделяет особое внимание изучению национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг — их форме, содержанию и различиям. После изучения и обобщения полученной информации Комитет по международной аудиторской практике готовит и публикует международные стандарты аудита, предназначенные для принятия на международном уровне.

Таким образом, значение Международных стандартов аудита заключается в том, что они способствуют интеграции национального аудита в международные экономические отношения, обеспечивают развитие аудиторской профессии в соответствии с профессиональными требованиями мирового уровня, а также единый подход к проведению и пониманию аудита и его качеству.

При определении аудиторских процедур, которые необходимо выполнить при проведении аудита в соответствии с МСА, аудитор должен выполнять требования каждого Международного стандарта аудита, применимого к аудиту.

При проведении аудита может возникнуть ситуация, когда аудиторы должны выполнять другие профессиональные, законодательные или регулирующие требования в соответствии с МСА. МСА не отменяют местные законы или акты, которые регулируют аудит финансовой отчетности. Если такие законы или регулирование отличается от МСА аудит, проведенный в соответствии с местным законодательством или регулированием, автоматически не будет соответствовать требованиям МСА.

Если аудитор проводит аудит в соответствии с МСА и аудиторскими стандартами отдельной юрисдикции или страны, в дополнение к выполнению требований каждого МСА, применимого в отношении аудита, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые для выполнения требований соответствующих стандартов этой юрисдикции или страны.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Какие другие нормативные документы действуют в настоящее время?
2. Что понимается в теории и практике аудита под постулатами?
3. Охарактеризуйте понятие «постулат»
4. Что относится к основным постулатам?
5. Какие постулаты аудита были рассмотрены?
6. Назовите виды стандартов аудита
7. С какой целью выработаны определенные правила и положения международных стандартов аудита?
8. Кому принадлежит роль в разработке нормативов аудита?
9. Что представляет собой Международная федерация бухгалтеров?
10. Какие основные положения рассматриваются в МСА 610?
11. Отменяют ли МСА местные законы или акты, которые регулируют аудит финансовой отчетности?
12. Какой организации принадлежит основная роль в разработке нормативов аудита?
13. Что является важнейшим требованием общих стандартов?
14. Чем отличаются рабочие стандарты от общих стандартов?
15. Какими правилами руководствуется аудитор при выполнении аудита?
16. Назовите отличия рабочие стандарты от стандартов отчетности?
17. Дайте характеристику стандартам отчетности.

### **Тесты:**

1. Что означает слово «Постулат»?
  - А. в теории аудита дословный перевод означает «то или иное понимание явления или систему взглядов»,
  - В. означает утверждение, принимаемое как истинное, до тех пор, пока не будет доказано обратное.
  - С. означает очевидность, даже если их истинность не может быть доказана бесспорно.
  - Д. постулаты помогают понять содержание аудиторских стандартов, устанавливающих направление аудиторской деятельности.
  - Е. все вышеперечисленные ответы
  
2. С какого языка переведено понятие «Постулат»?
  - А. латинского
  - В. греческого
  - С. немецкого
  - Д. английского
  - Е. китайского
  
3. Вопросы планирования, контроля, сведений, анализа документов регламентируются:

- А. рабочими стандартами
- В. общими стандартами
- С. стандартами заключения
- Д. нормами аудита
- Е. принципами аудита

4. Стандарты отчетности регламентируют следующие вопросы:

- А. форма, содержание
- В. независимость, компетентность, должное внимание
- С. планирование, доказательства
- Д. анализ документов
- Е. все вышеперечисленные ответы

5. В чем заключается назначение стандартов аудита?

- А. помочь аудитору в аудите финансовой отчетности
- В. заменить Закон РК «Об аудиторской деятельности»
- С. в определении гонорара аудитора
- Д. в замене квалификационного свидетельства аудитора
- Е. правильного ответа среди перечисленных нет

6. В результате принятия международных стандартов по аудиту существуют:

- А. четыре варианта заключения
- В. два варианта заключения
- С. три варианта заключения
- Д. один вариант заключения
- Е. пять вариантов заключений

7. Что понимается под стандартами в теории и практике аудита?

А. понимаются основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур.

- В. определенные качества, которыми должен обладать аудитор
- С. степень квалификации, которыми должен обладать аудитор
- Д. качественные критерии определения процедур аудита
- Е. правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита

8. Стандарты аудита подразделяются

- А. на общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности
- В. рабочие стандарты
- С. стандарты отчетности
- Д. общие стандарты

9. Что входит в требования соответствия общим стандартам?

А. аудиторские органы должны укомплектовать штат специалистами достаточной квалификации, совершенствовать подготовку аудиторов, готовить инструкции, наставления, методику проведения аудита, обеспечивать специалистов достаточной методической литературой, совершенствовать работу аудитора, накопления и приобретения опыта

В. аудиторские органы должны совершенствовать подготовку аудиторов

С. аудиторские органы должны обеспечивать специалистов достаточной методической литературой,

Д. аудиторские органы должны совершенствовать работу аудитора

Е. аудиторские органы должны выполнять рекомендации МСА

10. Что является важнейшим требованием общих стандартов

А. независимость и компетентность

В. оперативность

С. компетентность

Д. конфиденциальность

Е. все варианты верные

11. На каком этапе аудитор использует стандарты отчетности?

А. завершающем

В. первоначальном

С. среднем

Д. заключительном

Е. все варианты верные

12. Что представляют собой стандарты отчетности?

А. правила, касающиеся формы, содержания, размещения и подачи материалов по результатам аудита

В. правила размещения материалов по результатам аудита

С. правила подачи материалов по результатам аудита

Д. определенные качества, которыми должен обладать аудитор

Е. правила и рекомендации МСА

13. Что представляют собой рабочие стандарты?

А. это стандарты или правила, которыми руководствуется аудитор при выполнении аудита. Они включают в себя подготовку к аудиторской проверке, надзор, сбор достоверных сведений, соответствующее изучение и оценку, а также проверку службы внутреннего контроля

В. это правила, которыми руководствуется аудитор при выполнении аудита

С. это стандарты, которые включают в себя подготовку к аудиторской проверке

Д. это стандарты, в определенных случаях выполняющиеся независимо от условий качества, которыми должен обладать аудитор

Е.это правила и рекомендации МСА

14.Какие факторы влияют на развитие международных стандартов аудита? А.влияют внешние и внутренние факторы?

В.влияют правила и рекомендации МСА

С. стандарты или правила, которыми руководствуется аудитор при выполнении  
D.определенные качества, которыми должен обладать аудитор

Е.правила и рекомендации налоговой инспекции

15. Что следует отнести к внешним факторам развития?

А.развитие и углубление мирохозяйственных связей, создание транснациональных компаний, что приводит к унификации принципов учета и отчетности;

В.динамичное развитие фондового рынка, при этом фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг

С. стандарты или правила, которыми должен руководствуется аудитор при выполнении аудита

D.определенные качества, которыми должен обладать аудитор

Е. Верны ответа А и В

16.Стандарты аудита

А.должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит

В.содержат руководство по процедурам

С.не имеют директивного характера

D.должны быть убедительными

Е.правильного ответа нет

17. Общие стандарты - это

А. это определение качества и степени квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнить задачи стоящие перед ним

В.качественные критерии определения процедур аудита,

С.правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита

D.определенные качества, которыми должен обладать аудитор

Е. степень квалификации, которыми должен обладать аудитор

### **Основная литература :**

1. Закон РК «Об аудиторской деятельности» № 139-III ЗРК от 05.05.2006г. (с изменениями и дополнениями на 01.01.2018г.)

2. МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.
- 3.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.
4. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.
5. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

- 1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.
- 2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)
- 3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)
- 4.Рогоуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономистъ -2016 г.
- 5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.
6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.
- 7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.
- 8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.
- 9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.
- 10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.
- 11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **2. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН**

### **2.1 Основные положения закона РК «Об аудиторской деятельности»**

В систему нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республике Казахстан входят:

- Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности»;
- Стандарты аудита; в данном случае Международные стандарты аудита (МСА);
- Кодекс этики аудитора;
- Иные нормативные и правовые акты

Законодательство Республики Казахстан об аудиторской деятельности основывается на Конституции Республики Казахстан и иных нормативных и правовых актах Республики Казахстан

Законом Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторская деятельность является предпринимательской деятельностью по проведению аудита финансовой отчетности и предоставлению иных услуг по профилю своей деятельности. Законодательство по аудиту позволяет аудиторам, кроме осуществления аудита финансовой отчетности, заниматься другими перечисленными в законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» услугами, называемыми там услугами по профилю деятельности аудиторов. В законе перечень таких услуг представлен более широко, чем в определении Международных стандартов аудита.

Настоящий закон регулирует отношения, возникающие между государственными органами, физическими и юридическими лицами, аудиторами, аудиторскими организациями и профессиональными аудиторскими организациями в процессе осуществления аудиторской деятельности в РК.

В данном учебном пособии статьи закона даны с сокращениями.

*Основные понятия, используемые в настоящем Законе:*

1) аккредитованная профессиональная аудиторская организация (далее - профессиональная организация) - некоммерческая организация, объединяющая аудиторов и аудиторские организации;

2) аккредитация - официальное признание уполномоченным органом правомочий профессиональных аудиторских организаций, предусмотренных настоящим Законом;

3) аудит - проверка в целях выражения независимого мнения о финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

4) аудитор - физическое лицо, аттестованное Квалификационной комиссией по аттестации кандидатов в аудиторы (далее - Квалификационная комиссия), получившее квалификационное свидетельство о присвоении квалификации «аудитор»;

5) аудиторский отчет - письменный официальный документ, являющийся результатом проведенного аудита; 6) аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по проведению аудита финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, и предоставлению услуг по профилю деятельности;

6) Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по проведению аудита финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью и предоставлению услуг по профилю деятельности.

7) аудиторская организация - коммерческая организация, созданная для осуществления аудиторской деятельности;

8) аудируемый субъект - юридическое лицо, филиалы и (или) представительства юридического лица, выступающие от его имени, индивидуальный предприниматель, в отношении которого проводится аудит;

9) аттестация - процедура определения Квалификационной комиссией знаний и навыков кандидатов в аудиторы;

10) Кодекс этики - свод этических правил профессиональной деятельности аудиторов;

11) заведомо недостоверный аудиторский отчет - аудиторский отчет, составленный без проведения аудита или содержащий мнение, умышленно вводящее пользователей в заблуждение;

12) партнер, представитель аудиторской организации, которой руководит аудиторским проектом и несет персональную ответственность за его результаты;

13) стандарты организаций - внутренние документы аудиторской организации, которые устанавливают единые требования к порядку проведения аудита, не противоречащие законодательству Республики Казахстан;

14) Уполномоченный государственный орган (далее - уполномоченный орган) т.е. - центральный исполнительный орган, осуществляющий регулирование в области аудиторской деятельности и контроль за деятельностью аудиторских и профессиональных организаций.

Основной информационной базой аудита являются финансовая отчетность, учетные регистры и первичная документация.

#### *Аудиторская деятельность*

Правом на занятие аудиторской деятельностью обладают аудиторские организации, имеющие лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторские организации, помимо аудита могут оказывать следующие услуги по профилю своей деятельности:

1) сопутствующие услуги по профилю своей деятельности в соответствии со стандартами аудита;

2) восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности;

- 3) внутренний аудит;
- 4) консультирование по вопросам применения законодательства по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и ведения налогового учета;
- 5) составление статистической отчетности организаций;
- 6) анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансовое планирование, экономическое, финансовое и управленческое консультирование;
- 7) консультирование по вопросам ведения бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности;
- 8) обучение по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, налогообложению, аудиту и анализу финансово-хозяйственной деятельности и финансового планирования;
- 9) рекомендации по автоматизации ведения бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, обучение автоматизированному ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности;
- 10) разработку методических пособий и рекомендаций по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, аудиту и анализу финансово-хозяйственной деятельности и финансового планирования по оказанию сопутствующие услуги по профилю своей деятельности в соответствии со стандартами аудита;
- 11) юридические услуги, связанные с аудиторской деятельностью;
- 12) иные виды деятельности, сопутствующие аудиту финансовой отчетности, осуществляемые в соответствии с рекомендациями комитета по международной аудиторской практике при Международной федерации бухгалтеров (МФБ), не противоречащие законодательству Республики Казахстан;

Аудиторским организациям запрещается заниматься иными видами предпринимательской деятельности, не относящимися к профилю своей деятельности.

#### *Основные принципы аудиторской деятельности*

В соответствии с законодательством основными принципами аудиторской деятельности являются:

Независимость; объективность; профессиональная компетентность; конфиденциальность; честность; соблюдение стандартов организаций и Кодекса этики; а также иные принципы аудиторской деятельности не противоречащие законодательству Республики Казахстан.

#### *Аудит и его виды*

Видами аудита являются:

- 1) Обязательный,
- 2) Инициативный.

Обязательный аудит предусмотрен законодательными актами Республики Казахстан для организаций, которые результаты аудиторской проверки обязаны публиковать в периодических печатных изданиях годовую финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом.

Инициативный аудит проводится по инициативе аудируемого субъекта (клиента) либо его участника с учетом конкретных задач, сроков и объемов аудита, предусмотренных договором на проведение аудита между инициатором и аудиторской организацией.

#### *Договор на проведение аудита*

Отношения между аудиторскими организациями и аудируемыми субъектами строятся на основе Договора на проведение аудита в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

В договоре на проведение аудита и (или) предоставление услуг по профилю аудиторской деятельности предусматриваются:

- предмет договора;
- сроки;
- размер и условия оплаты;
- права, обязанности и ответственность сторон;
- членство в профессиональной организации.

Договор на проведение обязательного аудита и сопутствующих услуг аудируемого субъекта должен соответствовать требованиям, установленным законодательством Республики Казахстан.

#### *Аудиторский отчет*

Аудиторский отчет составляется по результатам проведенного аудита и должен соответствовать требованиям настоящего Закона и стандартам аудита.

Аудиторский отчет содержит независимое мнение аудитора-исполнителя и (или) партнера и аудиторской организации о составлении финансовой отчетности и прочей информации аудируемого субъекта в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан.

Аудиторский отчет подписывается автором-исполнителем с указанием номера и даты выдачи квалификационного свидетельства «аудитор», заверяется его личной печатью и (или) партнером, утверждается подписью руководителя аудиторской организации и заверяется печатью аудиторской организации.

В аудиторском отчете также указывается номер и дата выдачи лицензии аудиторской организации.

За ненадлежащее исполнение и хранение личной печати аудитор несет ответственность в законодательством Республики Казахстан.

Партнером является представитель аудиторской организации, имеющий квалификационное свидетельство «аудитор», или состоящий в членстве иностранной профессиональной организации бухгалтеров и аудиторов.

В случае несоответствия аудиторского отчета законодательству Республики Казахстан или фактическим данным такой отчет признается недействительным по решению суда.

#### *Контроль качества и его виды*

Контроль качества направлен на соблюдение аудиторами и аудиторскими организациями требований стандартов аудита. Видами контроля качества является внутренний и внешний контроль качества.

Внутренний контроль качества осуществляется аудиторской организацией самостоятельно в соответствии со стандартами аудита.

Внешний контроль качества осуществляется профессиональной организацией в отношении своих членов один раз в три года.

Правила проведения внешнего контроля качества разрабатываются соответствующими профессиональными организациями в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

Внешний контроль качества могут проводить только аудиторы, осуществляющие аудиторскую деятельность.

Аудиторская организация вправе обжаловать заключение профессиональной организации в судебном порядке.

### *Права и обязанности аудиторов*

#### 1. Аудиторы вправе:

- получать и проверять необходимую бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию аудируемого субъекта для выполнения условий договора на проведение аудита;
- получать у должностных лиц аудируемого субъекта разъяснения в устной и письменной форме по проведению аудита;
- обжаловать решение профессиональных организаций в судебном порядке.

#### Аудиторы обязаны:

- 1) соблюдать законодательство Республики Казахстан об аудиторской деятельности, стандарты аудита, Кодекс этики;
- 2) не реже одного раза в три года проходить курсы повышения квалификации в профессиональных организациях;
- 3) предоставлять аудируемому субъекту информацию о выявленных существенных недостатках в ведении бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- 4) в течение трех месяцев после получения квалификационного свидетельства «аудитор» месяцев вступить в профессиональную организацию и уведомить о своем вступлении Квалификационную комиссию.

### *Права и обязанности аудиторских организаций*

#### Аудиторские организации вправе:

- 1) Самостоятельно определять методы проведения аудита;
- 2) Запрашивать и проверять необходимую бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию для выполнения условий договора на проведение аудита;

3) Привлекать на договорной основе к участию в проведении аудита специалистов различного профиля, за исключением лиц, указанных в статье 24.

4) Отказаться от проведения аудита либо выдачи аудиторского отчета в случае нарушения аудируемым субъектом условий договора на проведение аудита;

5) Проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого субъекта, а также фактическое наличие имущества, учтенного в этой документации.

Аудиторские организации обязаны:

1) соблюдать законодательство Республики Казахстан об аудиторской деятельности, стандарты аудита, Кодекс этики;

2) создавать условия для проведения внешнего контроля качества, а также оказывать содействие при проверке, назначенной в отношении аудитора аудиторской организации, работников аудиторской организации;

3) в течении трех месяцев после государственной регистрации вступить в профессиональную организацию;

4) в течении одного месяца после добровольного выхода из профессиональной организации вступить в другую профессиональную организацию;

5) сообщать о невозможности проведения аудита вследствие обстоятельств, указанных в статье 24 настоящего закона;

6) предоставлять аудируемому субъекту информацию о выявленных существенных недостатках в ведении бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

7) при лишении аккредитации профессиональной организации, членами которой они являются в течении трех месяцев после государственной регистрации вступить в профессиональную организацию;

8) сообщать уполномоченному государственному органу по регулированию и надзору финансового рынка и финансовых организаций с уведомлением аудируемых субъектов о выявленных нарушениях, где проведение аудита является обязательным, нарушениях законодательства Республики Казахстан;

9) представлять отчетность в уполномоченный орган в соответствии с правилами лицензирования, а также информацию по страхованию своей гражданско-правовой ответственности по форме, утвержденной уполномоченным органом.

Не допускается незаконное вмешательство государственных органов, аудируемых субъектов и любых третьих лиц в деятельность аудиторских организаций.

#### *Ограничение права на проведение аудита (статья 24)*

Законом Республики Казахстан запрещается проведение аудита аудиторской организацией в следующих ситуациях:

- заказчиков, чьим участником, кредитором является данная аудиторская организация или ее работники, осуществляющие данный аудит;

- организацией, с которыми был заключен договор страхования гражданско-правовой ответственности;

- организацией, с которыми за последние три года были предоставлены услуги по профилю своей деятельности,

- исполнители которой состоят в трудовых отношениях или являются близкими родственниками или свойственниками должностных лиц аудируемого субъекта, а также акционера (участника), владеющего десятью и более процентами акций (или долями участия в уставном капитале) аудируемого субъекта;

- исполнители которой имеют личные имущественные интересы в аудируемом субъекте;

- если у нее имеются денежные обязательства перед аудируемым субъектом или у аудируемого субъекта перед ней, за исключением обязательств по проведению аудита.

#### *Права аудируемого субъекта*

Аудируемый субъект вправе:

- получать от аудиторской организации необходимую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита<sup>4</sup>

- знакомиться с нормативными правовыми актами, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации;

- получать от аудиторской организации информацию о выявленном несоответствии финансовой отчетности, прочей информации и иных документов законодательству;

- отказаться от услуг аудиторской организации в случае нарушения ею условий договора.

#### *Обязанности аудируемого субъекта*

Аудируемый субъект обязан:

- создавать условия аудиторской организации для своевременного и качественного проведения аудита, предоставлять необходимую документацию, давать разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;

- не вмешиваться в деятельность аудиторской организации в целях ограничения круга вопросов, подлежащих аудиту, если иное не предусмотрено договором;

- направлять по требованию аудиторской организации письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации.

Выполнение требований аудиторской организации, вытекающих из обязательств по договору для аудируемого субъекта обязательно.

#### *Ответственность аудируемого субъекта*

1. Аудируемый субъект несет ответственность за полноту и достоверность финансовой отчетности и прочей информации, предоставленной аудиторской организации для проведения аудита.

2. Руководитель юридического лица, уклоняющийся от проведения обязательного аудита либо препятствующий его проведению, либо не обеспечивающий его проведение в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан.

3. Проведение аудита не освобождает аудируемого субъекта от ответственности за несоответствие представляемой финансовой отчетности и иных документов требованиям законодательства Республики Казахстан.

Споры, возникающие между аудиторами, аудиторскими организациями, а также между ними и аудируемыми субъектами, разрешаются в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

В законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторская деятельность является предпринимательской деятельностью по проведению аудита финансовой отчетности предоставлению иных услуг по профилю своей деятельности.

## **2.2 МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»**

### *Введение*

#### *Область применения данного МСА*

Данный Международный стандарт аудита (МСА) рассматривает ответственность аудитора в отношении учета законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности. Данный МСА не применяется к другим соглашениям по выражению уверенности, в рамках которых аудитор специально нанят для тестирования и подготовки отдельного отчета о соблюдении определенных требований законодательства или нормативных актов.

#### *Влияние законодательства и нормативных актов*

Законы и нормативные акты значительно различаются в части их влияния на финансовую отчетность. Те требования законодательства и нормативных актов, которые подлежат соблюдению субъектом, составляют нормативно-правовую базу. Положения некоторых законов или нормативных актов оказывают прямое влияние на финансовую отчетность, определяя отражаемые суммы и раскрытия в финансовой отчетности субъекта. Другие законы и нормативные акты соблюдаются руководством субъекта, либо устанавливают условия, в рамках которых субъекту допускается осуществлять свою хозяйственную деятельность, но они не оказывают прямого влияния на финансовую отчетность субъекта. Некоторые субъекты осуществляют свою деятельность в отраслях, которые жестко регулируются (например, банки или предприятия

химической промышленности). Деятельность других субъектов регулируется только законами и нормативными актами, которые определяют общие вопросы функционирования предприятия (например, техника безопасности, охрана здоровья работников и сохранение принципа равноправия при приеме на работу). Несоблюдение требований законодательства и нормативных актов может привести к начислению штрафов, тяжбе или другим последствиям для субъекта, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

#### *Ответственность за соблюдение требований законодательства и нормативных актов*

При соответствующем контроле со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, руководство субъекта несет ответственность за обеспечение того, что деятельность субъекта ведется в соответствии с положениями законодательства и нормативных актов, включая соблюдение тех положений законодательства и нормативных актов, которые определяют отражаемые суммы и раскрытия в финансовой отчетности субъекта.

#### *Ответственность аудитора*

Требования данного МСА разработаны для оказания помощи аудитору в выявлении существенного искажения финансовой отчетности из-за несоблюдения законодательства и нормативных актов. Однако, аудитор не несет ответственность за предотвращение случаев несоблюдения законодательства и нормативных актов, а также не ожидается, что он обнаружит все факты несоблюдения законов и нормативных актов.

Аудитор несет ответственность за получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность, в целом, не содержит существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой. При проведении аудита финансовой отчетности аудитор принимает во внимание применимую нормативно-правовую базу. Вследствие неотъемлемых ограничений аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения в финансовой отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с МСА. В контексте законов и нормативных актов потенциальное влияние неотъемлемых ограничений на способность аудитора обнаружить существенные искажения возрастает по следующим причинам:

- Существование целого ряда законов и нормативных актов, которые касаются главным образом операционной деятельности субъекта и обычно не оказывают существенного влияния на финансовую отчетность и не учитываются информационными системами субъекта, задействованными в представлении финансовой отчетности.

- Несоблюдение законодательства и нормативных актов может включать действия, направленные на сокрытие нарушений, например: преступный сговор, подлог документов, умышленное неотражение в учете

операций, • действия руководства субъекта в обход средств контроля или умышленное искажение фактов, предоставленных аудитору.

• Определение того, представляет ли собой какое-либо действие факт несоблюдения законодательства и нормативных актов, в конечном счете, является вопросом статутного и общего права.

Как правило, чем отдаленнее факт несоблюдения законодательства или

нормативных актов от событий и операций, отраженных в финансовой отчетности.

МСА 200, «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» тем меньше вероятность того, что аудитор узнает о нем или признает факт несоблюдения.

Данный МСА разграничивает обязанности аудитора в отношении соблюдения двух различных категорий законов и нормативных актов:

(а) Положения тех законов и нормативных актов, которые в целом признаны как оказывающие прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности, такие как налоговое и пенсионное законодательство;

(б) Другие законы и нормативные акты, которые не оказывают прямого

влияния на определение сумм и раскрытий в финансовой отчетности, но соблюдение которых может оказаться фундаментальным для операционных аспектов бизнеса, для способности субъекта продолжать свою деятельность или во избежание существенных штрафов (например, соблюдение условий лицензии на использование, соблюдение регулирующих требований платежеспособности или соблюдение природоохранного законодательства); следовательно, несоблюдение таких законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

В данном МСА разные требования определены для каждой из вышеупомянутых категорий законов и нормативных актов. В стандарте обязанности аудитора заключаются в получении достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении соблюдения положений указанных законов и нормативных актов.

Данный МСА требует, чтобы аудитор был готов к вероятности того, что прочие аудиторские процедуры, применяемые с целью формулирования мнения по финансовой отчетности, могут привлечь внимание аудитора к случаям выявленного или предполагаемого несоблюдения законодательства и нормативных актов. Соблюдение принципа профессионального скептицизма в ходе аудита в соответствии с МСА 200, имеет важное значение в этом контексте, учитывая объем требований законодательства и нормативных актов, влияющих на субъект.

*Цели аудитора:*

(а) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в

отношении соблюдения положений законодательства и нормативных актов, оказывающих прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности;

(б) Выполнить определенные аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения других законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность; и

(в) Предпринять соответствующие действия в ответ на несоблюдение или предполагаемое несоблюдение законодательства и нормативных актов, выявленное в ходе аудита.

#### *Определение*

Термин, используемый в Международных стандартах аудита имеет указанное ниже значение:

#### *Несоблюдение*

Как преднамеренные, так и непреднамеренные действия или бездействие субъекта, противоречащие действующему законодательству или нормативным актам. Такие действия включают операции, осуществляемые субъектом или в его интересах, или от его имени лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта или сотрудниками. Несоблюдение не подразумевает личное неправомерное поведение (не связанное с предпринимательской деятельностью лиц, наделенных руководящими полномочиями, руководства субъекта или сотрудников субъекта).

*Рассмотрение аудитором соблюдения законодательства и нормативных актов.*

В рамках получения представления о субъекте и его среде в соответствии с МСА 315, аудитор должен получить общее представление о:

(а) Нормативно-правовой базе, применимой к субъекту, и отрасли или сектору, в котором субъект осуществляет свою деятельность; и

(б) Том, как субъект соблюдает требования данной нормативно-правовой базы.

Аудитор должен получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении соблюдения положений законодательства и нормативных актов, признанных как оказывающие прямое влияние на определение существенных сумм и раскрытий в финансовой отчетности.

Аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры для выявления случаев несоблюдения других законов и нормативных актов, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность:

(а) Запросить руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, о том, соблюдает ли субъект такие законы и нормативные акты; и

(б) Инспектировать переписку с соответствующими лицензирующими или

регулирующими органами, если таковая существует.

В ходе аудита аудитор должен быть готов к вероятности того, что прочие применяемые аудиторские процедуры могут привлечь внимание аудитора к случаям несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательства и нормативных актов.

Аудитор должен направить запрос руководству субъекта и, в случае необходимости, лицам, наделенным руководящими полномочиями, о

предоставлении письменных представлений о том, что аудитор был проинформирован обо всех известных имевших место или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства или нормативных актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности. При отсутствии выявленных или предполагаемых фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов аудитор не обязан выполнять аудиторские процедуры в отношении соблюдения субъектом законодательства и нормативных актов, кроме тех, что предусмотрены в параграфах.

*Аудиторские процедуры в случаях выявленного или предполагаемого несоблюдения требований*

Если аудитору становится известной информация, касающаяся случаев

несоблюдения или предполагаемого несоблюдения законодательства или нормативных актов, ему следует получить:

(а) Представление о характере такого действия и обстоятельствах, при

которых оно имело место; и

(б) Другую информацию, необходимую для оценки возможного влияния

такого несоблюдения на финансовую отчетность.

Если аудитор предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства или нормативных актов, аудитор должен обсудить это с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями. Если руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, не предоставляют информацию, достаточную для подтверждения того, что субъект соблюдает требования законодательства и нормативных актов и, по суждению аудитора, влияние предполагаемых фактов несоблюдения может быть существенным для финансовой отчетности, то аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

В случае невозможности получения достаточной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства или нормативных актов аудитор должен оценить влияние отсутствия достаточного и надлежащего аудиторского доказательства на аудиторский отчет (заключение).

Аудитор должен оценить последствия несоблюдения законодательства

или нормативных актов с точки зрения других аспектов аудита, включая оценку рисков аудитором и надежность письменных представлений руководства субъекта, а также принять соответствующие меры.

*Информирование о выявленных или предполагаемых случаях несоблюдения требований*

Информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, о несоблюдении требований за исключением тех случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом и, следовательно, осведомлены о вопросах, включающих выявленные или предполагаемые случаи несоблюдения, о которых уже проинформировал аудитор, то аудитор должен сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, о случаях несоблюдения законодательства или нормативных актов, которые привлекли внимание аудитора в ходе проведения аудита, если они не являются однозначно несущественными.

Если, в соответствии с суждением аудитора несоблюдение законодательства или нормативных актов считается преднамеренным и существенным, аудитор должен как можно скорее сообщить о выявленном факте.

Если аудитор предполагает, что руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, причастны к факту несоблюдения законодательства или нормативных актов, то аудитор должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует, например, комитету по аудиту или наблюдательному совету. В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в том, кому он должен сообщить о данном факте, аудитор должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

*Информирование о фактах несоблюдения требований в аудиторском отчете (заключении) по финансовой отчетности*

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, в соответствии с МСА 705 «Модификация мнения в отчете (заключении независимого аудитора)» он должен выразить мнение с оговорками или отрицательное мнение по данной финансовой отчетности.

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 финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговорками или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности в связи с ограничением масштаба аудита в соответствии с МСА 705 «Модификация мнения в отчете (заключении независимого аудитора)».

Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не руководством субъекта или лицами, наделенными руководящими полномочиями, он должен оценить влияние таких обстоятельств на аудиторский отчет (заключение) в соответствии с МСА 705 «Модификация мнения в отчете (заключении независимого аудитора)».

*Информирование регулирующих и правоохранительных органов о фактах несоблюдения требований*

Если аудитор выявил или предполагает наличие фактов несоблюдения законодательства и нормативных актов, он должен установить, обязан ли он сообщить о выявленных или предполагаемых фактах несоблюдения законодательства и нормативных актов сторонам вне субъекта.

*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.

*Руководство по применению и пояснительный материал, соблюдение требований законодательства и нормативных актов*

При соответствующем контроле со стороны лиц, наделенных руководящими полномочиями, руководство субъекта несет ответственность за обеспечение того, чтобы деятельность субъекта велась в соответствии с положениями законодательства и нормативных актов. Законодательство и нормативные акты могут повлиять на финансовую отчетность субъекта по-разному: например, наиболее непосредственно они могут повлиять на конкретные требуемые от субъекта раскрытия в финансовой отчетности или они могут предписывать применимую основу представления финансовой отчетности.

### **Вопросы для самоконтроля:**

- 1.Что относится у нормативно-правовым актам, регулирующим деятельность аудиторов в РК?
- 2.Какими правами и обязанностями обладают аудируемые субъект?
- 3.Какие основные понятия используются в настоящем Законе?
- 4.Какие права и обязанности имеют аудиторской организации?
- 5.Кем осуществляется контроль качества?

6. Какими права и обязанности должны соблюдать аудиторы?
7. Какие основные условия предусмотрены при составлении договора на проведение аудита?
8. Какие обязанности несут аудиторские организации?
9. Каковы условия страхования аудиторской деятельности?
10. Каким МСА регулируются вопросы законодательства в отношении аудита финансовой отчетности?
11. Какие основные положения следует выделить в МСА 250?
12. Данный МСА разграничивает обязанности аудитора в отношении соблюдения скольких категорий законов и нормативных актов?
13. Сколько законов об аудиторской деятельности были приняты в РК?
14. Какой должна быть численность аудиторов в составе одной аудиторской организации?

**Тесты:**

1. В Законе Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» раскрываются виды аудита:

- А. обязательный и инициативный
- В. внешний и внутренний
- С. обязательный и внешний
- Д. инициативный и внутренний
- Е. все вышеперечисленные

2. Обязанность, возникающая в следствии действий компании

- А. вмененная обязанность
- В. действующая обязанность
- С. постоянная обязанность
- Д. временная обязанность
- Е. новое обязательство

3. Юридическая обязанность возникает в следствии

- А. все ответы верны
- В. договора
- С. законодательства
- Д. иного действия закона
- Е. все ответы верны

4. Аудитором является

- А. лицо, аттестованное Квалификационной комиссией и получившее свидетельство о присвоении квалификации «аудитор»
- В. лицо со стажем работы не менее 5 лет
- С. лицо с высшим экономическим образованием
- Д. лицо, заинтересованное в развитии аудита
- Е. лицо с высшим образованием и соответствующим опытом работы

5. Аудиторские фирмы могут быть зарегистрированы как предприятия, имеющие:

- А. организационно-правовую форму ТОО
- В. организационно-правовую форму производственного кооператива
- С. организационно-правовую форму государственного предприятия
- Д. любую организационно-правовую форму
- Е. организационно-правовую форму АО

6. Аудиторы могут осуществлять свою деятельность:

- А. в составе одной аудиторской организации работника аудиторской организации
- В. в качестве индивидуального предпринимателя либо в качестве
- С. совместно с органами Государственного контроля
- Е. одновременно, работая в Налоговой службе в качестве индивидуального предпринимателя

7. Что представляет собой аудитор:

- А. лицо, аттестованное комиссией и получившее свидетельство о присвоении квалификации «аудитор»
- В. лицо, имеющее высшее бухгалтерское образование
- С. лицо, имеющее лицензию на право проведения аудита
- Д. лицо, получившее сертификат на международном семинаре по аудиту
- Е. лицо со стажем работы не менее 5 лет

8. Основанием для проведения аудита является:

- А. договор между аудиторскими организациями и аудируемыми субъектами
- В. план работы аудиторской фирмы
- С. сигналы об экономических нарушениях хозяйствующих субъектов
- Д. требования акционеров компании об обязательном аудите деятельности последней
- Е. предписания налоговых органов

9. Аудиторской фирме в Республике Казахстан разрешается осуществление аудиторской деятельности, если в ней работает:

- А. не менее двух аудиторов
- В. хотя бы один член профессиональной организации
- С. хотя бы один аудитор
- Д. не менее трех аудиторов
- Е. это условие в действующем Законе не оговаривается

10. Аудитор, получающий информацию в процессе работы, имеет намерения использовать информацию в интересах третьей стороны. Это является нарушением принципа:

- А.конфиденциальности
- В.объективности
- С.честности
- Д.оперативности
- Е.сохранения системы

11.Независимость аудитора повышается, если аудитор:

- А.использует методики, подходящие для работы с высокотехнологичными системами клиента
- В.является совладельцем товарищества с представителем администрации предприятия-клиента
- С.получает подарки от предприятия -клиента
- Д.состоит в штате родственного предприятия
- Е.владеет акциями предприятия-клиента

12.Если аудитор финансово независим от клиента: оплата поступает из другого источника и доля одного клиента незначительна в общем доходе от аудиторских услуг, то независимость аудитора:

- А.повышается
- В.понижается
- С.неизменна
- Д.изменяется в неопределенном направлении
- Е. неизменна

13.Независимость аудитора уменьшается, если аудитор:

- А. владеет акциями предприятия-клиента
- В.не боится потерять любого из клиентов
- С,не работает в штате предприятия-клиента
- Д.проверяется на качество работы третьей стороной
- Е.не владеет акциями аудируемого субъекта

14.Общественное признание профессионального статуса аудиторов основано .на признании их:

- А.независимости
- В.научности
- С.компетентности
- Д.конфиденциальности
- Е.профессионализма

15.Если аудит оплачивается предприятием - клиентом, то независимость аудитора:

- А.уменьшается
- В.повышается
- С.изменяется в неопределенном направлении
- Д.постоянна

Е. правильного ответа нет

16. Честность, как принцип аудита, означает следующее:

А. аудитор не должен подтверждать то, в истинность чего не верит

В. аудитор должен подтверждать то, в истинность чего не верит

С. аудитор должен подтверждать то, в истинность чего верит

Д. аудитор не должен подтверждать то, в истинность чего верит

Е. правильного ответа нет

17. Принцип, не обеспечивающий достижения цели профессионального аудитора:

А. компромисс

В. объективность

С. честность

Д. компетентность

Е. независимость

18. Квалификационное свидетельство, согласно Закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности», выдается сроком:

А. срок не оговаривается

В. на 4 года

С. на 1 год

Д. на 5 лет

Е. это зависит от желания аудитора

19. Численность аудиторов в составе аудиторской организации должна составлять не менее:

А. двух

В. одного

С. трех

Д. четырех

Е. данный показатель не имеет значения для регистрации

20. Основным документом, регламентирующим взаимоотношения клиента и аудитора, является:

А. договор на проведение аудиторской проверки

В. норма аудита

С. письмо-соглашение о согласии на проведение аудита

Д. стандарты аудита

Е. все перечисленные документы

21. Срок аудиторской проверки определяется:

А. договором на аудиторскую проверку

В. стандарты аудита

С. внутрифирменными стандартами аудита

- D. нормативными актами
- E. всеми перечисленными документами

22. Какое МСА рассматривает «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»

- A. МСА 250
- B. МСА 240
- C. МСА 230
- D. МСА 220
- E. МСА 200

**Основная литература:**

1. Закон РК «Об аудиторской деятельности» № 139-III ЗРК от 05.05.2006г. (с изменениями и дополнениями на 01.01.2018г.)
2. МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.
3. Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.
4. К.Ш. Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.
5. Г.С. Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К. Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

**Дополнительная литература :**

1. Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.
2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)
3. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)
4. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономика -2016 г.
5. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.
6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.
7. Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматы:ітап, 2015.
8. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-112с.
9. Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.
10. Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11. Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва  
ИНФРА –М. 2007 г.

### **3. АУДИТ В СРЕДЕ КОМПЬЮТЕРНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ**

#### **3.1 Понятие и значение компьютерных информационных систем в аудите**

Прежде чем начинать проверку документации предприятия-клиента аудитор необходимо понять, как организован и функционирует у них бухгалтерский учет. Для этого целесообразно выяснить систему учета и построение документооборота, как распределены обязанности сотрудников бухгалтерии; какие корреспонденции приняты для отражения главных хозяйственных операций; какие регистры ведутся и какая версия автоматизированной системы учета применяется..

Аудиторское программное обеспечение включает в себя компьютерные программы, используемые аудитором при проверке компьютерных файлов клиента. Оно может состоять из общего пакета программ, программы специального назначения или обслуживающих программ клиента.

##### *Общий пакет программ*

Это программы, уже написанные аудитором или специалистом компании по программному обеспечению, которые разработаны для использования на компьютерах различного типа. Их необходимо приспособлять к каждому конкретному случаю, определяя формат файлов, к которым будут обращаться, и устанавливая параметры и форму выходных данных. В некоторых случаях требуется дополнительное программное кодирование.

##### *Программы специального назначения*

В некоторых случаях невозможно адаптировать пакет программ к тому или иному типу компьютеров, типу обработки данных или структуре файлов. В подобных случаях требуется применение программ специального назначения. Такие программы могут быть составлены самим аудитором, специалистом по программному обеспечению или клиентом в соответствии с инструкциями аудитора.

##### *Обслуживающие программы*

В любом случае перед использованием обслуживающие программы прежде всего необходимо полностью проверить.

Они могут быть полезны для аудитора. Например, при работе с терминалом необходимо использовать существующие программы запроса, чтобы обратиться к данным, содержащимся в файлах или получить распечатку частей файла.

Однако во многих случаях собственные программы клиента не содержат средств, необходимых аудитором. Аудиторское программное обеспечение может использоваться в ходе многих аудиторских процедур.

С целью облегчения работы аудитора компьютеры могут использоваться для:

- составления блок-схем при изучении учетной системы клиента. Программы по составлению блок-схем могут оказать помощь аудиторам при составлении четких, хорошо представленных блок-схем. Несмотря на то, что программы не могут анализировать систему вместо аудитора, они дают легко читаемые результаты и могут быть обновлены при изменении компьютерных систем, что не представляется возможным при составлении блок-схем вручную;

- хранения подробной информации:

- а) по всем файлам данных, включая средства хранения, организацию, маркирование, дублирующие устройства;

- б) по результатам проверки системы и эффективности средств контроля системы, проведенной аудитором;

- оценки аудиторского риска. Аудитор может ввести в компьютер свою оценку аудиторского риска по различным сделкам и балансам системы клиента. Компьютер может записать эту информацию в одной из программ, а также дать указания по необходимому уровню тестирования посредством экспертной системной программы;

- подготовки программы аудита. Программы аудита могут быть отпечатаны на компьютере, что облегчит процесс обновления информации в следующие годы. Некоторые фирмы могут также иметь стандартные аудиторские тесты, хранящиеся в компьютерных базах данных. При необходимости проведения теста он просто копируется из базы данных в программу аудита. Это занимает намного меньше времени, чем перепечатка всего текста на компьютере;

- составления аналитических процедур. В программах с графиками могут быть установлены стандартные формы. В эти формы аудитор вносит ключевые детали, такие, например, как общие суммы по балансу, указанные в финансовой отчетности. После этого программа рассчитывает ключевые учетные коэффициенты, которые использует аудитор в своих аналитических процедурах;

- подготовки рабочих документов аудитора. Если персоналу, проводящему аудит, предоставляется компьютер в офисе клиента, то он может быть использован для отпечатки аудиторских рабочих документов. Объемные аудиторские рабочие документы, такие как меморандумы и выводы тестов, могут выглядеть намного лучше. На их составление требуется значительно меньше времени, если они будут сделаны на компьютере.

Средства защиты, применяемые аудитором при использовании компьютеров, включают в себя:

- Резервные файлы. Все резервные аудиторские файлы, хранящиеся в памяти компьютера, должны создаваться на регулярной основе (как минимум раз в день). Они должны храниться отдельно, а не в памяти микрокомпьютера. В случае потери или поломки микрокомпьютера для продолжения проведения работы по данному клиенту могут использоваться такие резервные файлы,

- Охрана файлов. Аудиторская информация о клиенте является конфиденциальной. Следовательно, при этом должны проводиться соответствующие процедуры для предоставления доступа к этой информации только уполномоченному аудиторскому персоналу. В связи с этим все компьютеры, используемые для проведения аудита, должны быть защищены паролем, а дискеты с информацией о клиенте храниться в защищенном месте, например, в огнезащитном сейфе. Программное обеспечение компьютерных информационных систем аудита имеет важное значение.

- Коммерчески доступные программы. Большинство аудиторских фирм должно приобрести хотя бы один пакет программного обеспечения и одну программу с графиками. Эти программы будут использоваться в целях оказания помощи аудитору в его работе.

- Программы специалистов, разработанные самими фирмами. Крупные аудиторские фирмы нанимают компьютерного программиста для составления специальных компьютерных программ, которые могут использоваться только данной аудиторской фирмой. Примеры таких программ включают в себя базы данных, помогающих аудиторам при определении аудиторского риска и при установлении уровней тестирования.

Таким образом, информационные системы, включая соответствующие бизнес-процессы, связаны с финансовой отчетностью, и обменом информацией. Информационные системы состоят из инфраструктуры (физических компонентов и компонентов аппаратного обеспечения), программного обеспечения, людей, процедур и данных. Многие информационные системы широко используют информационные технологии (ИТ). Информационная система, работающая на цели подготовки и представления финансовой отчетности, которая включает систему подготовки и представления финансовой отчетности, охватывает методы и записи, которые:

- Идентифицируют и отражают в учете все действительные операции.

- Своевременно и в достаточном объеме описывают операции для надлежащей классификации операций в целях подготовки и представления финансовой отчетности.

- Определяют сумму операций таким образом, который позволяет правильно отразить их денежное выражение в финансовой отчетности.

- Определяют период времени, в котором произошла операция, что позволяет записать операцию в правильном отчетном периоде.

- Надлежащим образом представляют операции и сопутствующие раскрытия в финансовой отчетности.

Качество генерируемой системой информации оказывает влияние на способность руководства субъекта принимать надлежащие решения в рамках управления и контролирования деятельности субъекта, а также подготавливать надежные финансовые отчеты.

### **3.2 МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»**

#### *Цель*

Целью настоящего стандарта является установление стандарта, представление руководству аудиторское программное обеспечение, которое включает в себя компьютерные программы, используемые аудитором при проверке компьютерных файлов клиента. Оно может состоять из общего пакета программ, программы специального назначения или обслуживающих программ клиента достаточного количества и качества аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств.

#### *Введение*

Информационная система, включая соответствующие бизнес-процессы,

связанные с финансовой отчетности.

Информационная система, работающая на цели подготовки финансовой

отчетности и включающая систему бухгалтерского учета, состоит из процедур и записей, разработанных и установленных для:

- Инициирования, записи, обработки и обобщения операций субъекта (а также событий и условий), равно как и обеспечения учета соответствующих активов, обязательств, и капитала;
- Решения проблемы неправильной обработки операций, например, автоматизированные следящие файлы и процедуры, используемые для выравнивания статей, разграничивающих учет затрат и поступлений между смежными отчетными периодами на своевременной основе;
- Обработки и учета фактов «пересиливания» системы и игнорирования средств контроля;
- Передачи информации от систем обработки операции в главную бухгалтерскую книгу;
- Захвата информации, являющейся значимой для финансовой отчетности, которая связана с событиями и условиями и не является информацией об операциях, например, износ и амортизация активов и изменения в возвратности дебиторской задолженности; и
- Обеспечения того, что информация, раскрытие которой требуется согласно применимой основе представления финансовой отчетности, была собрана, записана, обработана, обобщена и надлежащим образом отражена в финансовой отчетности.

#### *Журнальные проводки*

Информационная система субъекта подразумевает использование стандартных журнальных проводок, применяемых на постоянной основе для отражения операций. Примерами могут служить журнальные проводки для отражения в главной бухгалтерской книге продажи, покупки, выплаты

наличных или для отражения расчетных оценок, периодически производимых руководством субъекта, например, изменения в оценке безнадежной дебиторской задолженности.

Процесс подготовки финансовой отчетности субъекта также включает использование нестандартных журнальных проводок для отражения единичных, необычных операций или корректировок. Примерами таких проводок являются корректировки при консолидации и проводки по объединению бизнеса или выбытиям или разовые оценки, такие как обесценение актива. В ручной системе, основанной на ведении бухгалтерских книг на бумажных носителях, нестандартные журнальные проводки могут определяться путем инспектирования бухгалтерских книг, журналов и подтверждающей документации.

Однако, при использовании автоматизированных процедур для ведения главной бухгалтерской книги и подготовки финансовой отчетности такие проводки могут существовать только в электронной форме и их легче определить с помощью компьютеризированных приемов аудита (КПА).

#### *Соответствующие бизнес-процессы*

Бизнес-процессы субъекта – это действия, разработанные с целью:

- Разработки, покупки, производства, продажи и распространения продукции и услуг субъекта;
- Обеспечения соблюдения законодательства и нормативных актов; и
- Учета информации, включая информацию по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Результатом бизнес-процессов являются операции, которые записаны, обработаны и отражены в отчетности информационной системой.

Получение представления о бизнес-процессах субъекта, что включает представление о том, каким образом операции возникают, помогает аудитору получить представление об информационной системе субъекта, связанной с финансовой отчетностью наиболее уместным при обстоятельствах субъекта способом.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

Информационные системы и соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью в субъектах малого бизнеса, вероятнее всего, будут менее сложными, чем в более крупных субъектах, но их роль является не менее значительной. Субъекты малого бизнеса, в которых отмечается активное участие руководства субъекта, могут и не испытывать необходимости в обширных описаниях бухгалтерских процедур, в сложных данных бухгалтерского учета или зафиксированной в письменном виде политике. Поэтому получение представления о системах и процессах субъекта при аудите малых субъектов может оказаться более легким, при этом получено такое представление может быть скорее посредством запросов, а не обзора документации. Однако, важность получения такого представления сохраняется.

### *Обмен информацией*

Процесс передачи субъектом информации о функциях и обязанностях, связанных с финансовой отчетностью, а также о значительных вопросах, касающихся финансовой отчетности, подразумевает передачу знания об индивидуальных функциях и обязанностях, связанных с системой внутреннего контроля над финансовой отчетностью. Этот процесс также охватывает такие вопросы, как степень понимания персоналом того, как их действия в рамках информационной системы, используемой для подготовки и представления финансовой отчетности, связаны с работой других лиц, а также осведомленность персонала о средствах передачи информации об отклонениях сотрудникам более высокого уровня субъекта. Обмен информацией может принимать такие формы как руководства по политике и руководства по подготовке и представлению финансовой отчетности. Открытые каналы обмена информацией гарантируют, что об отклонениях станет известно и будут предприняты соответствующие действия.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

В субъектах малого бизнеса, по сравнению с более крупными субъектами, процесс обмена информацией может быть менее структурированным и более простым по причине меньшего количества уровней ответственности, а также ввиду того, что руководство субъекта ближе к персоналу и является более доступным.

#### *Компоненты системы внутреннего контроля – действия по контролю*

Действия по контролю – это политика и процедуры, которые помогают гарантировать, что директивы руководства субъекта выполнены.

Действия по контролю, как в рамках информационных, так и ручных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. Примеры конкретных действий по контролю включают действия, связанные с:

- Санкционированием.
- Обзором результатов деятельности.
- Обработкой информации.
- Физическим контролем.
- Разделением обязанностей.

Действия по контролю, которые являются значимыми для аудита малого субъекта, обычно связаны с основными операционными циклами, такими как доходы, покупки и затраты на оплату труда.

#### *Риски, связанные с информационными технологиями*

Использование ИТ оказывает влияние на способ осуществления действий по контролю. С точки зрения аудитора, средства контроля над системами ИТ эффективны, если они обеспечивают целостность информации и безопасность данных, обрабатываемых такой системой, и

включают эффективные общие средства контроля в информационных технологиях и прикладные средства контроля.

Общие средства контроля в информационных технологиях – это политика и процедуры, которые связаны с множеством приложений и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля. Они применяются в отношении среды «мэйнфрейм», «минифрейм», и среды конечного пользователя. Общие средства контроля в информационных технологиях, которые обеспечивают целостность информации и безопасность данных, как правило, включают средства контроля над:

- Центром данных и работой сети.
- Приобретением, изменением и обслуживанием системного программного обеспечения.
- Изменением программы.
- Безопасностью доступа.
- Приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных систем.

Такие средства контроля в целом применяются в отношении рисков, упомянутых выше.

Прикладные средства контроля – это автоматизированные или зачастую осуществляемые вручную процедуры, которые обычно используются на уровне обработки бизнес-процесса и применяются для обработки операций отдельными прикладными программами.

Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предупреждающими или обнаруживающими и предназначены для обеспечения верности данных бухгалтерского учета. Соответственно, прикладные средства контроля относятся к процедурам, используемым для инициирования, регистрации, обработки и обобщения операций или другой финансовой информации.

Данные средства контроля помогают получить уверенность в том, что совершенные операции были санкционированы, а также зарегистрированы и обработаны правильно и в полном объеме. Среди примеров можно назвать контрольную проверку вводимых данных и проверку числовой последовательности с принимаемыми вручную мерами по отчетам об отклонениях или исправлением данных на этапе ввода.

*Компоненты системы внутреннего контроля – мониторинг средств контроля*

Мониторинг средств контроля – это процесс оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в течение определенного периода времени.

Он включает своевременную оценку эффективности средств контроля и осуществление необходимых корректирующих мероприятий. Руководство субъекта осуществляет мониторинг средств контроля посредством непрерывной деятельности, отдельных оценок или комбинации того и другого. Непрерывный мониторинг зачастую является

встроенной функцией в постоянных операциях субъекта в ходе обычной деятельности и включает регулярные управленческие и надзорные действия.

Мониторинг, осуществляемый руководством субъекта, может также включать использование информации, полученной от внешних сторон, такой как жалобы клиентов и комментарии регулирующих органов, которые могут указать на проблемы или области, которые необходимо усовершенствовать.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

Мониторинг со стороны руководства субъекта зачастую осуществляется посредством прямого участия руководства субъекта или собственника-управляющего в операциях. Такое участие часто выявляет значительные отклонения по сравнению с ожиданиями и погрешности в финансовых данных, приводящие к необходимости корректирующих действий в отношении средства контроля.

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Какие основные значения стандарта МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем» указаны?,

2. Назовите общие цели и масштабы аудита с использованием компьютерных информационных систем

3. Как меняется использование компьютера на процесс обработки, хранения и передачи финансовой информации?

4. Как может воздействовать КИС на используемые субъектом системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

5. Что является целью стандарта?

6. Что относится к задачам стандарта?

7. Какие основные требования к аудиторским организациям при проведении ими аудита в условиях компьютерных информационных систем

8. Что представляет собой аудиторское программное обеспечение?

9. Дайте характеристику аудиторского программного обеспечения.

10. Для чего необходимы методы аудита с применением компьютеров (МАПК).

11. Какие трудности возникают при применении компьютерные программ?

12. Что представляют собой согласно МСА 410 «Общие средства контроля в информационных технологиях»?

#### **Тесты:**

1. К какой группе активов относится программный пакет 1-С бухгалтерия?

А. к нематериальным активам

В. к оборотным активам

- С.к основным средствам
- Д.к текущим активам
- Е финансовой отчетности

2.Каким стандартом регулируется использование методов аудита с применением компьютеров?

- А.МСА 401
- В. МСА 610
- С.МСА 240
- В.МСА 510
- Д. МСА 210
- Е. МСА 300

3.Отличительные признаки систем клиента, основанных на использовании компьютеров, которые должен знать и учитывать аудитор:

- А.все перечисленные признаки
- В.отсутствие вводных документов, видимых следов хозяйственных операций и результатов
- С.легкость доступа к данным и компьютерным программам
- Д.уязвимость данных и информации, хранящихся в памяти программ
- Е.концентрация программ и данных

4.Использование микрокомпьютеров в аудите может изменить методы проверки работы ассистентов персонала, потому что:

- А.информация в рабочих документах может не содержать всех детальных вычислений, которые были произведены при проверке
- В.документирование результатов проверки руководителем может потребовать консультационных услуг персонала
- С.руководящий персонал может не понимать возможностей и ограниченности микрокомпьютеров
- Д.могут поменяться рабочие стандарты аудита для наблюдения
- Е.возможны изменения в системе клиента

5.Какая из следующих характеристик отличает компьютерную обработку данных от ручной?

- А.большинство компьютерных систем разработаны так, что цепочек операций, необходимых для аудита, не существует
- В.ошибки или искажения в компьютерной обработке выявляются очень быстро
- С.компьютерная обработка исключает появление механических ошибок при вычислении, которые обычно ассоциируются с ручной обработкой
- Д.вероятность систематических ошибок обычно выше в ручной обработке, чем в компьютерной
- Е. все характеристики справедливы

6. Аудиторское программное обеспечение может использоваться в ходе многих аудиторских процедур тестирования для:

- А. во всех перечисленных случаях
- В. обнаружения статей с чрезмерно большими суммами
- С. выполнения новых расчетов и анализов
- Д. отбора статей для тестирования
- Е. проверки расчетов

7. В бухгалтерской системе компании «АБС» объемы, подсчитанные отделом поставок и введенные в терминал, переводятся в компьютер, который моментально пересылает данные назад в терминал. Это отображение позволяет оператору:

- А. проверить разрешение на выплату
- В. проверить точность ввода количественных данных
- С. установить действительность номера счета
- Д. предотвратить переплату счета
- Е. проверить данные о поставщиках

8. Использование методов аудита с применением компьютеров:

А. все перечисленное  
В. позволяет аудитору самому проверить систему бухгалтерского учета и учетную документацию

С. является эффективным с точки зрения затрат, способом получения аудиторского доказательства при условии, что предприятие не меняет регулярно свои системы

Д. заставляет аудитора полагаться на программируемые средства контроля

Е. позволяет аудитору проверить большее число статей за короткий срок и с предельной точностью

9. Что включает в себя аудиторское программное обеспечение?

А. аудиторское программное обеспечение, которое включает в себя компьютерные программы

В. используемое аудитором аудиторское программное обеспечение для проверки компьютерных файлов клиента

С. достаточное количество аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности

Д. достаточное качество аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности

Е. заставляет аудитора полагаться на программируемые средства контроля

10. Из чего состоит аудиторское программное обеспечение?

А. из общего пакета программ, программы специального назначения

- В.из обслуживающих программ клиента
- С.достаточного количества и качества аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности
- Д.из процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств
- Е. все выше перечисленное
- Е. из процедур и данных финансовой отчетности

11.Что включается в информационные системы?

- А.включаются соответствующие бизнес-процессы, связанные с финансовой отчетностью
- В.включают обменом информацией - финансовой отчетностью
- С.общий пакет программ
- Д.программы специального назначения
- Е.верные ответы А и В

12.Из чего состоят информационные системы?

- А.состоят из инфраструктуры (физических компонентов и компонентов аппаратного обеспечения)
- В.программного обеспечения
- С.программ, созданных специалистами
- Д.из процедур и данных финансовой отчетности
- Е.из процедур и данных финансовой отчетности

13.Что представляют собой общие средства контроля в информационных технологиях?

- А.общие средства контроля, которые обеспечивают целостность информации и безопасность данных
- В. достаточного количества и качества аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности
- С.позволяет аудитору проверить большее число статей за короткий срок и с предельной точностью
- Д.из процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств
- Е. все выше перечисленное

14.Из чего состоят средства контроля:

- А.центра данных и работой сети
- В.приобретения, изменения и обслуживания системного программного обеспечения
- С.изменения программы и безопасности доступа
- Д.приобретением, разработкой и обслуживанием прикладных систем
- Е.все ответы верны

**Основная литература :**

1. МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем». Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009-979с.

2. Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.

3. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

4. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4.Рогоуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономистъ -2016 г.

5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.

10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **4. МСА 240 «ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

### **4.1 Роль аудитора в определении мошенничества и ошибки в аудите**

В глоссарии аудиторских терминов даны следующие определения мошенничества и ошибки:

Мошенничество (Fraud) - относится к преднамеренному действию одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которое приводит к неправильному представлению финансовой отчетности.

Ошибка (Error) - непреднамеренно допущенное искажение в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Ожидаемая ошибка (Expected error) - ожидаемая аудитором ошибка в совокупности выборки.

Понятие мошенничество- это широкое юридическое понятие, в контексте которого аудитор рассматривает мошенничество, вызывающего существенное искажение финансовой отчетности. Аудитор имеет дело с двумя видами преднамеренных искажений: искажения, вызванные мошеннической финансовой отчетностью, и искажения, вызванные незаконным присвоением активов. Хотя аудитор может подозревать или, в редких случаях, обнаружить факт совершения мошенничества, но в силу определенных обстоятельств он не устанавливает факт совершения мошенничества с юридической точки зрения.

Искажения финансовой отчетности могут возникнуть по причине либо мошенничества, либо ошибки. Фактором, отделяющим мошенничество от ошибки, является преднамеренный или непреднамеренный характер действия, которое привело к искажению финансовой отчетности.

Мошенничество - преднамеренное действие одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которые приводят к неправильной, искаженной финансовой отчетности.

Действия, расцениваемые как мошенничество:

- манипуляция;
- фальсификация;
- изменение учетных записей.
- незаконное присвоение (растрата);
- сокрытие или пропуск информации о последствиях операций в учетных записях или документах;
- учет финансово-хозяйственных операций без указания их содержания;
- неправильное применение учетной политики.

Ошибка - непреднамеренные ошибки в финансовой отчетности, математические описки в учетных записях, бухгалтерской информации, упущение или неверная интерпретация фактов, неправильно применение учетной политики.

Ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок в процессе осуществления деятельности бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в полном объеме возлагается на руководство субъекта. Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение фактов мошенничества и ошибок. Сдерживающим фактором для возникновения мошенничества и предотвращения ошибок может стать ежегодное проведение аудита.

В процессе планирования аудиторских процедур, а также при оценке результатов этих процедур, аудитору необходимо рассмотреть риск существенных искажений в финансовой отчетности клиента, возникающих в результате мошенничества и ошибок.

В процессе планомерного аудита нужно:

- оценить степень риска того, что мошенничество и ошибки могут привести к существенным искажениям финансовой отчетности:
- запросить у руководства данные о ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок.

Кроме присутствующих недостатков в структуре бухгалтерского учета и внутреннего контроля, возникают следующие условия, повышающие риск возникновения фактов мошенничества и ошибок:

- вопросы относительно честности и компетентности руководства.
- необычное давление внутри предприятия или извне.
- необычные операции.
- проблемы при сборе достаточных соответствующих аудиторских процедур.

Исходя из результатов оценки риска аудитору следует разработать аудиторские процедуры с целью обнаружения или получения достаточной гарантии того, что существующие искажения являются результатом мошенничества (ошибок) будут обнаружены.

Аудитор стремится получить достаточно соответствующие аудиторские доказательства того, что мошенничество (ошибки), которые для финансовой отчетности могут быть существенными, в целом не имели места. Если таковые имелись, то последствия мошенничества были надлежащим образом отражены в финансовой отчетности, а ошибка исправлена.

Аудит связан с неизбежным риском того, что некоторые существенные искажения в финансовой отчетности не будут обнаружены, несмотря даже на правильное планирование и осуществление аудита в соответствии с МСА. Риск необнаружения существенных искажений, возникающий в результате мошенничества, выше, чем риск необнаружения существенных искажений, возникающих в результате ошибки, поскольку обычно мошенничество подразумевает действие,

направленное на его сокрытие. Объем таких процедур будет зависеть от суждения аудитора относительно:

- указанных видов мошенничества (ошибок).
- вероятности из возникновения.
- вероятности того, что определенный вид мошенничества (ошибок)

может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Аудитор должен представить отчет о фактах мошенничества (ошибок).

Отчет предоставляется руководству субъекта. Аудитор должен сообщить как можно скорее, если:

а) аудитор подозревает, что возможные последствия мошенничества даже не повлияют на финансовую отчетность;

б) было выявлено, что мошенничество (существенные ошибки) повлияли на финансовую отчетность.

Если руководство не принимает никаких мер, аудитор может обратиться к юристу для получения разъяснений о дальнейшем характере действий пользователям аудиторского отчета. Если аудитор делает вывод о том, что мошенничество (ошибки) оказали существенное влияние на финансовую отчетность, а также не были правильным образом отражены, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудитор сталкивается с противостоянием со стороны субъекта при получении достаточных соответствующих аудиторских доказательств, необходимых для того, чтобы оценить, имел ли место факт мошенничества (ошибки), аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Если аудитор не может определить, имел ли место факт мошенничества (ошибки) в силу ограничений, вызванных обстоятельствами, но не субъектом, он должен рассмотреть последствия на аудиторский отчет.

Таким образом, аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение мошенничества (ошибки), но при планировании он должен рассматривать риск существенных искажений в финансовой отчетности, которые могут возникнуть в результате мошенничества и ошибок.

## **МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»**

### *Введение*

Данный Международный стандарт аудита (МСА) рассматривает обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности. Если говорить точнее, он подробно останавливается на том, как должны применяться в отношении искомых существенных искажений, вызванных мошенничеством.

### *Цели*

Цели аудитора:

(а) Определить и оценить риски существенных искажений финансовой отчетности, вызванные мошенничеством;

(б) Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, посредством разработки и осуществления соответствующих ответных действий;

(в) Предпринять соответствующие ответные действия на идентифицированное или подозреваемое в ходе аудита мошенничество.

### *Определения*

Термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют указанные ниже значения:

(а) Мошенничество - преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников, или третьих сторон, имеющее признаки обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества;

(б) Факторы риска мошенничества - события или условия, которые указывают на наличие стимула или давления, вынуждающего совершить мошенничество или предоставить возможность совершения мошенничества.

### *Характеристика мошенничества*

Основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на лицах, наделенных руководящими полномочиями, и на руководстве субъекта. Очень важно, чтобы руководство субъекта, под надзором лиц, наделенных руководящими полномочиями, заняло четкую позицию в отношении предотвращения мошенничества, что может уменьшить вероятность возникновения мошенничества, а также 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. При выполнении обязательств по надзору лица, наделенные руководящими полномочиями, изучают потенциальные возможности руководства субъекта обойти систему контроля или оказать какое-либо иное неправомерное влияние на процесс представления финансовой отчетности. В качестве примера можно привести попытки руководства субъекта манипулировать доходами с целью оказания влияния на знания аналитиков о прибыльности и результатах деятельности субъекта.

### *Обязанности аудитора*

Аудитор, проводящий аудит в соответствии с МСА, отвечает за получение разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, вызванных

мошенничеством или ошибкой. Вследствие внутренних ограничений, присущих аудиту, существует неизбежный риск, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не будут обнаружены даже при надлежащем планировании и выполнении аудита в соответствии с МСА. Как указано в МСА 200, потенциальные последствия внутренних (неотъемлемого) ограничений являются особенно значительными в случае искажения, вызванного мошенничеством. Риск необнаружения существенного искажения, возникшего по причине мошенничества, выше риска необнаружения существенного искажения, возникшего по причине ошибки, так как при мошенничестве могут применяться сложные и тщательно организованные схемы для его сокрытия, например, фальсификация, умышленное неотражение операции в учете или намеренное искажение представлений руководства субъекта, предоставленных аудитору. Такое сокрытие может быть еще труднее обнаружить, если оно сопровождается сговором. Сговор может привести аудитора к мнению, что аудиторские доказательства являются убедительными, тогда как на самом деле они являются ложными. Способность аудитора обнаружить мошенничество зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и масштаб манипуляций, степень сговора, относительная величина отдельных сумм, которыми пытаются манипулировать, и уровень руководства субъекта, участвующего в мошенничестве. Хотя аудитор может определить потенциальную вероятность мошенничества, ему очень трудно определить, были ли какие-либо искажения в суждениях, таких как, например, расчетные оценки, вызваны мошенничеством или ошибкой. Более того, риск, что аудитор не обнаружит существенные искажения, вызванные мошенничеством руководства субъекта, больше, чем риск, что аудитор не обнаружит существенные искажения, вызванные мошенничеством сотрудников, так как руководство субъекта зачастую обладает хорошими возможностями, позволяющими напрямую или косвенно манипулировать данными бухгалтерского учета, представлять мошенническую финансовую информацию, или обходить контрольные процедуры, направленные на предотвращение совершения подобных видов мошенничества другими сотрудниками. 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. Требования данного МСА разработаны с целью содействия аудитору в определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и в разработке процедур по обнаружению такого искажения.

*Требования*

*Профессиональный скептицизм*

В соответствии с МСА 240 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 у аудитора нет причин предполагать обратное, аудитор может принять записи и документы как подлинные. Но если условия, выявленные в ходе аудита, приводят аудитора к выводу, что документ может быть неподлинным или что условия документа были изменены, о чем аудитор проинформирован не был, то аудитор должен заняться дальнейшим расследованием. Если ответы на запросы, направленные руководству субъекта или лицам, наделенным руководящими полномочиями, являются противоречивыми, аудитор должен расследовать такие противоречия.

#### *Обсуждение с командой по проекту*

МСА требует провести обсуждение среди участников команды по проекту, а также, чтобы партнер по проекту принял решение о том, о каких вопросах должны быть проинформированы те участники команды, которые не принимали участия в обсуждении. При этом обсуждении необходимо уделить особое внимание тому, каким образом и в каких областях финансовая отчетность субъекта может быть подвержена существенному искажению, вызванному мошенничеством, включая также то, каким образом мошенничество могло бы произойти. Проводя обсуждение, члены команды по проекту должны оставить в стороне свои возможные убеждения относительно честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями.

#### *Процедуры по оценке риска и сопутствующие действия*

Выполняя процедуры по оценке риска и сопутствующие действия с целью получения представления о субъекте и его среде, включая систему внутреннего контроля субъекта, в соответствии с МСА 315 аудитор должен выполнить процедуры, изложенные в стандарте, чтобы получить информацию, которую можно использовать для определения рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

#### *Руководство и прочие лица субъекта*

Аудитор должен направить запросы руководству субъекта в связи со следующими вопросами:

(а) Оценка руководством субъекта риска, что финансовая отчетность может быть существенно искажена по причине мошенничества, включая характер, масштаб и частоту таких оценок;

(б) Процедура, используемая руководством субъекта для выявления и реагирования на риски мошенничества в субъекте, включая все специфические риски мошенничества, которые были выявлены руководством субъекта или которые привлекли его внимание, или сальдо

счетов, классы операций или раскрытия, в отношении которых существует вероятность возникновения риска мошенничества;

(в) Информирование руководством субъекта лиц, наделенных руководящими полномочиями, о процедуре выявления и реагирования на риски мошенничества, используемые субъектом;

(г) Информирование руководством субъекта, если таковое имело место, сотрудников о своих взглядах на практику ведения бизнеса и этическое поведение.

Аудитор должен направить запросы руководству субъекта и другим лицам субъекта, сообразно обстоятельствам, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающего субъект.

Что касается тех субъектов, у которых имеется служба внутреннего аудита, аудитор должен направить запросы службе внутреннего аудита, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающих субъект, и узнать об их взглядах на риски мошенничества.

*Лица, наделенные руководящими полномочиями*

Если все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в управление субъектом, аудитор должен получить представление о том, как лица, наделенные руководящими полномочиями, осуществляют надзор над процедурами, используемыми руководством субъекта, чтобы определить и ответить на риски мошенничества, имеющиеся у субъекта, и системой внутреннего контроля, которую установило руководство субъекта, чтобы смягчить такие риски. Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в управление субъектом, аудитор должен опросить лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы определить, известно ли им о каких-либо фактических, подозреваемых или предполагаемых случаях мошенничества, затрагивающих субъект. Эти опросы делаются частично для того, чтобы подтвердить ответы на запросы, которые дало руководство субъекта.

*Необычные или неожиданные отношения*

Аудитор должен оценить, могут ли необычные или неожиданные отношения, которые были идентифицированы при выполнении аналитических процедур, включая отношения, связанные со счетами доходов, указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

*Прочая информация*

Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывает ли прочая информация, полученная аудитором, на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

*Оценка факторов риска мошенничества*

Аудитор должен оценить, указывает ли информация, полученная в результате проведения других процедур по оценке риска и

сопутствующих действий, на то, что присутствует один или более факторов риска мошенничества. Несмотря на то что факторы риска мошенничества вовсе не обязательно указывают на существование мошенничества, они часто отмечались при обстоятельствах, когда мошенничество произошло, и поэтому могут указывать на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством.

*Определение и оценка рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством*

В соответствии с условиями МСА 315 аудитор должен определить (идентифицировать) и оценить риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытий.

При определении и оценке рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, аудитор должен, основываясь на предположении о существовании рисков мошенничества в признании доходов, оценить, какие виды доходов, доходных операций или утверждений вызывают такие риски, указывая какая документация необходима, когда аудитор приходит к заключению о том, что предположение не применимо в сложившихся обстоятельствах соглашения, и, соответственно, не определяет признание дохода как риск существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Аудитор должен рассматривать оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, как значительные риски и, соответственно, аудитор должен, если это не было сделано раньше, получить представление о соответствующих средствах контроля субъекта, включая действия по контролю, связанные с такими рисками.

Действия в ответ на риски существенных искажений, вызванных мошенничеством:

Общий подход

В соответствии с МСА 330 аудитор должен определить общий подход в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных фактами мошенничества, на уровне финансовой отчетности.

При определении общего подхода в ответ на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, аудитор должен:

(а) Назначить и контролировать персонал, принимая во внимание знания, навыки и способности людей, которые будут нести значительную ответственность при выполнении соглашения, а также оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, по данному соглашению;

(б) Оценить, указывает ли выбор и применение конкретных принципов учетной политики субъектом, особенно тех, которые связаны с субъективными оценками и сложными сделками, на мошенническую финансовую отчетность, которая является результатом попыток руководства субъекта манипулировать доходами;

(в) Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений

В соответствии с МСА 330 аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают (основаны) на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений.

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

Руководство субъекта находится в уникальном положении, очень удобном для совершения мошенничества благодаря наличию у руководства субъекта возможности манипулировать данными бухгалтерского учета или представить мошенническую финансовую отчетность, обойдя средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Хотя уровень риска того, что руководство субъекта обойдет средства контроля, зависит от субъекта, риск присутствует во всех субъектах. Благодаря непредсказуемости способов, которые может использовать руководство субъекта с тем, чтобы обойти средства контроля, этот риск является риском существенных искажений, вызванных мошенничеством, и, таким образом, значительным риском.

Независимо от оценки аудитором рисков, связанных с игнорированием руководством субъекта средств контроля, аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, чтобы:

(а) Протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При разработке и выполнении аудиторских процедур для таких тестов аудитор должен направить запросы лицам, вовлеченным в процесс представления финансовой отчетности, о неправомерных или необычных действиях, связанных с обработкой журнальных проводок и других корректировок; отобрать журнальные проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода; и рассмотреть необходимость тестирования журнальных проводок и других корректировок, сделанных на протяжении периода.

(б) Провести обзор расчетных оценок на предмет предвзятости и установить, составляет ли предвзятость, если таковая имеется, риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. При проведении такого обзора аудитор должен оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством субъекта при формировании расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность, даже если по отдельности они являются разумными, на возможную предвзятость со стороны руководства субъекта, которая может составлять риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. И если это так,

аудитор должен сделать переоценку расчетных оценок, взятых в целом; выполнить ретроспективный обзор суждений и допущений руководства субъекта, связанных со значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности предыдущего года.

(в) Что касается значительных операций, которые выходят за рамки обычной хозяйственной деятельности субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам, учитывая знания аудитора о субъекте и его среде и прочую информацию, полученную в ходе аудита, аудитор должен установить, дает ли коммерческое обоснование (или его отсутствие) операций основание полагать, что такие операции могли бы быть совершены в целях включения их в мошенническую финансовую отчетность или сокрытия незаконного присвоения активов.

Аудитор должен:

(а) Назначить и контролировать персонал, принимая во внимание знания, навыки и способности людей, которые будут нести значительную ответственность при выполнении соглашения, а также оценку аудитором рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, по данному соглашению;

(б) Оценить, указывает ли выбор и применение конкретных принципов учетной политики субъектом, особенно тех, которые связаны с субъективными оценками и сложными сделками, на мошенническую финансовую отчетность, которая является результатом попыток руководства субъекта манипулировать доходами; и

(в) Учесть элемент непредсказуемости при выборе характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур.

Аудиторские процедуры в отношении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений. В соответствии с МСА аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, сроки выполнения и масштаб которых отвечают (основаны) на оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений. Аудиторские процедуры в ответ на риски, связанные с игнорированием руководством субъекта средств контроля

Руководство субъекта находится в уникальном положении, очень удобном для совершения мошенничества благодаря наличию у руководства субъекта возможности манипулировать данными бухгалтерского учета или представить мошенническую финансовую отчетность, обойдя средства контроля, которые при других обстоятельствах функционируют эффективно. Хотя уровень риска того, что руководство субъекта обойдет средства контроля, зависит от субъекта, риск присутствует во всех субъектах. Благодаря непредсказуемости способов, которые может использовать руководство субъекта с тем, чтобы обойти средства контроля, этот риск является риском существенных искажений, вызванных мошенничеством, и, таким образом, значительным риском.

Независимо от оценки аудитором рисков, связанных с игнорированием руководством субъекта средств контроля, аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, чтобы:

(а) Протестировать надлежащий характер журнальных проводок, отраженных в главной книге, и прочих корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности. При разработке и выполнении аудиторских процедур для таких тестов аудитор должен направить запросы лицам, вовлеченным в процесс представления финансовой отчетности, о неправомерных или необычных действиях, связанных с обработкой журнальных проводок и других корректировок; отобразить журнальные проводки и другие корректировки, сделанные в конце отчетного периода; и рассмотреть необходимость тестирования журнальных проводок и других корректировок, сделанных на протяжении периода.

(б) Провести обзор расчетных оценок на предмет предвзятости и установить, составляет ли предвзятость, если таковая имеется, риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. При проведении такого обзора аудитор должен оценить, указывают ли суждения и решения, принятые руководством субъекта при формировании расчетных оценок, включенных в финансовую отчетность, даже если по отдельности они являются разумными, на возможную предвзятость со стороны руководства субъекта, которая может составлять риск существенных искажений, вызванных мошенничеством. И если это так, аудитор должен сделать переоценку расчетных оценок, взятых в целом; и выполнить ретроспективный обзор суждений и допущений руководства субъекта, связанных со значительными расчетными оценками, отраженными в финансовой отчетности предыдущего года.

(в) Что касается значительных операций, которые выходят за рамки обычной хозяйственной деятельности субъекта, или которые являются необычными по каким-либо иным причинам, учитывая знания аудитора о субъекте и его среде и прочую информацию, полученную в ходе аудита, аудитор должен установить, дает ли коммерческое обоснование (или его отсутствие) операций основание полагать, что такие операции могли бы быть совершены в целях включения их в мошенническую финансовую отчетность или сокрытия незаконного присвоения активов.

Аудитор должен установить, нужно ли аудитору, чтобы надлежащим образом отреагировать на идентифицированные риски игнорирования средств контроля руководством субъекта, выполнить другие аудиторские процедуры в дополнение к упомянутым выше (то есть, когда существуют специфические дополнительные риски игнорирования руководством субъекта средств контроля, которые не охвачены процедурами, выполняемыми в соответствии с требованиями).

#### *Оценка аудиторского доказательства*

Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, указывают ли аналитические процедуры, выполненные ближе к концу аудита при

формулировании общего заключения о соответствии финансовой отчетности в целом знаниям аудитора о субъекте и его среде, на ранее непризнанный риск существенного искажения, вызванного мошенничеством.. При выявлении искажений аудитор должен рассмотреть вопрос о том, могут ли такие искажения указывать на мошенничество. И если такие признаки присутствуют, аудитор должен рассмотреть последствия этих искажений для других аспектов аудита, особенно в том, что касается надежности представлений руководства субъекта, признавая, что случай мошенничества вряд ли будет единичным. Если аудитор выявляет искажение, существенное или нет, и у аудитора имеются основания полагать, что оно является или может быть результатом мошенничества и что руководство субъекта (особенно, старшее руководство) принимает в нем участие, то аудитор должен повторно произвести оценку рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, и их влияния на характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить в ответ на оцененные риски. Аудитор должен также 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.

Когда аудитор подтверждает, что финансовая отчетность существенно искажена в результате мошенничества, или неспособен прийти к заключению о том, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения, вызванные мошенничеством, аудитор должен оценить последствия для аудита.

*Неспособность аудитора продолжить работу над соглашением*

Если в результате искажения, вызванного мошенничеством или подозреваемым мошенничеством, аудитор столкнулся с исключительными обстоятельствами, ставящими под сомнение способность аудитора продолжить выполнение аудита, то аудитор должен:

(а) 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;

(б) Рассмотреть возможность отказа от выполнения соглашения, если такой отказ разрешен согласно применимому законодательству или нормативным актам, или;

(в) Если аудитор отказывается от выполнения соглашения, то обсудить с руководством субъекта соответствующего уровня и лицами, наделенными руководящими полномочиями, прекращение оказания услуг по соглашению и причины такого прекращения; установить, существуют ли профессиональные или юридические требования доложить лицу или лицам, которые назначили аудитора, или, в некоторых случаях,

регулирующим органам, об отказе аудитора продолжать работу над соглашением и причинах такого отказа.

*Письменные представления руководства субъекта*

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

(а) Подтверждает свою ответственность за разработку, внедрение, и поддержание системы внутреннего контроля с целью предотвращения и обнаружения мошенничества;

(б) Раскрыло аудитору результаты своей оценки риска существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством;

(в) Раскрыло аудитору свое знание о мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, влияющем на субъект, с участием руководства субъекта; сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля; или других лиц, если мошенничество может оказать значительное влияние на финансовую отчетность.

Также раскрыло аудитору свое знание об обвинениях в мошенничестве или подозреваемом мошенничестве, оказывающем влияние на финансовую отчетность, о которых сообщили сотрудники, бывшие сотрудники, аналитики, регулирующие органы или другие источники

Информирование руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями

Если аудитор идентифицировал мошенничество или получил информацию, указывающую на возможное существование мошенничества, аудитор должен своевременно проинформировать об этом руководство субъекта соответствующего уровня, чтобы поставить в известность лиц, которые несут основную ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества, о вопросах, которые относятся к их обязанностям.

Кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, вовлечены в процесс управления субъектом, если аудитор выявил или подозревает мошенничество с участием:

(а) руководства субъекта;

(б) сотрудников, занимающих значительные позиции в системе внутреннего контроля;

(в) каких-либо других лиц, если мошенничество оказывает значительное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен своевременно проинформировать об этих вопросах лиц, наделенных руководящими полномочиями. Если аудитор подозревает мошенничество с участием руководства субъекта, то аудитор должен сообщить о своих подозрениях лицам, наделенным руководящими полномочиями, и обсудить с ними характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, необходимых для завершения аудита.

Аудитор должен проинформировать лица, наделенные руководящими полномочиями, о любых других вопросах, связанных с

мошенничеством, которые, по мнению аудитора, относятся к их обязанностям.

#### *Информирование регулирующих и правоохранительных органов*

Если аудитор выявил или подозревает мошенничество, аудитор должен установить, обязан ли он докладывать о наличии мошенничества или о своих подозрениях какой-либо третьей стороне. И хотя профессиональная обязанность аудитора по соблюдению конфиденциальности информации клиента может удержать его от информирования третьих сторон, юридическая ответственность аудитора в некоторых обстоятельствах может оказаться превалирующей.

#### *Документация*

Аудитор должен отразить следующие аспекты в аудиторской документации, фиксирующей представления аудитора о субъекте и его среде, а также оценку аудитором рисков существенных искажений в соответствии с МСА.

(а) Значительные решения, принятые в ходе обсуждения с командой по проекту, в отношении предрасположенности финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям, вызванным мошенничеством;

(б) Идентифицированные и оцененные риски существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений.

Аудитор должен отразить следующие аспекты в аудиторской документации, фиксирующей действия аудитора в ответ на оцененные риски существенных искажений в соответствии с МСА 330 :

(а) Общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, равно как и связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений, вызванных мошенничеством, на уровне утверждений;

(б) Результаты аудиторских процедур, включая процедуры, разработанные в отношении рисков, связанных с возможностью того, что руководство субъекта может обойти средства контроля.

Аудитор должен отразить в рабочих документах факт информирования руководства субъекта, лиц, наделенных руководящими полномочиями, регулирующих органов и прочих лиц о мошенничестве.

Если аудитор пришел к заключению, что предположение о том, что существует риск существенных искажений, вызванных мошенничеством, связанным с признанием дохода, неприменимо при данных обстоятельствах соглашения, то аудитор должен включить в аудиторскую документацию обоснование такого заключения.

#### *Характеристика мошенничества*

Мошенничество, будь то в форме мошеннической финансовой отчетности или незаконного присвоения активов, подразумевает наличие стимула или давления с целью вынуждения к совершению мошенничества,

осознанной возможности совершить мошенничество, и способности оправдать совершение акта мошенничества. Например: • стимул или давление, побуждающее представить мошенническую финансовую отчетность, может иметь место, когда руководство субъекта испытывает давление либо со стороны источников внутри субъекта, либо извне, требующих достижения плановых показателей дохода (возможно, нереалистичных) или финансовых результатов – особенно, учитывая, что последствия неспособности руководства субъекта выполнить финансовые планы могут оказаться значительными.

Аналогичным образом, у некоторых людей может быть стимул незаконно присвоить активы, например:

Осознанная возможность совершить мошенничество может существовать, когда человек полагает, что можно обойти систему внутреннего контроля, например, потому что такой человек занимает ответственный пост или обладает знаниями об определенных недостатках системы внутреннего контроля.

Некоторые люди могут быть в состоянии оправдать совершение акта мошенничества. Некоторые люди обладают такой точкой зрения, характером или набором этических ценностей, которые позволяют им сознательно и преднамеренно совершить бесчестный поступок. Однако, даже честные, при других обстоятельствах, люди могут совершить мошенничество в условиях, когда на них оказывается достаточно сильное давление.

Мошенническая финансовая отчетность подразумевает намеренные искажения, включая пропущенные суммы или раскрытия в финансовой отчетности, с целью обмана пользователей финансовой отчетности. Это может быть вызвано попытками руководства субъекта манипулировать доходом, чтобы обмануть пользователей финансовой отчетности, оказывая влияние на их восприятие результатов деятельности и доходности субъекта. Такое манипулирование доходом может начаться с мелких действий или неправомерной корректировки допущений, или внесения изменений в суждения руководством субъекта. Давление и стимулы могут привести к расширению этих действий до такой степени, что они приведут к мошеннической финансовой отчетности.

Такая ситуация могла бы произойти, когда вследствие давления, вынуждающего соответствовать ожидаемым объемам сбыта, или желания максимально увеличить вознаграждение, основанное на результатах деятельности, руководство субъекта преднамеренно занимает такую позицию, которая приводит к представлению мошеннической финансовой отчетности путем существенного искажения финансовой отчетности. В некоторых субъектах руководство может стремиться к занижению дохода на существенную сумму, чтобы свести к минимуму налог, или раздуванию дохода, чтобы получить банковское финансирование.

Мошенническая финансовая отчетность может быть получена путем:

- Манипулирования, фальсификации (включая подлог) или изменения данных бухгалтерского учета или подтверждающей документации, на основе которых готовится финансовая отчетность.

- Представления неверных данных или преднамеренного пропуска в финансовой отчетности событий, операций или прочей значительной информации.

- Преднамеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета по отношению к суммам, классификации, методу представления или раскрытиям.

Мошенническая финансовая отчетность часто подразумевает игнорирование руководством субъекта средств контроля, которые, в противном случае, могли бы эффективно функционировать.

Мошенничество может быть совершено в результате того, что руководство субъекта может обойти средства контроля следующими способами:

- Отражение фиктивных журнальных проводок, в особенности, ближе к концу отчетного периода с целью манипулирования результатами операционной деятельности или для достижения каких-либо иных целей;

- Ненадлежащая корректировка допущений и изменение суждений, используемых для оценки сальдо счетов;

- Пропуск, досрочное признание или отсрочка признания в финансовой отчетности событий и операций, возникших в течение отчетного периода;

- Утаивание или сокрытие фактов, которые могли бы повлиять на суммы, отраженные в финансовой отчетности;

- Участие в сложных операциях, структурированных таким образом, чтобы исказить финансовое положение или финансовые результаты деятельности субъекта;

- Изменение записей и условий, относящихся к значительным и необычным операциям.

Незаконное присвоение активов подразумевает кражу активов субъекта и часто совершается сотрудниками на сравнительно небольшие и несущественные суммы. Однако, руководство субъекта также может незаконно присваивать активы, более того, оно обладает большими возможностями для искажения или сокрытия незаконного присвоения таким образом, чтобы его было трудно обнаружить. Незаконное присвоение активов может принимать различные формы, например:

- Растрата (например, незаконное присвоение поступлений дебиторской задолженности или перевод поступлений с закрытых счетов на личные банковские счета);

- Кража физических активов или интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для продажи, кража лома для перепродажи, сговор с конкурентом о раскрытии технологических данных за плату);

- Принуждение субъекта оплатить неполученные товары и услуги (например, выплаты фиктивным поставщикам; «откаты» со стороны поставщиков в пользу сотрудников субъекта, отвечающих за закупки, в обмен на завышение цены, выплаты фиктивным сотрудникам);

- Использование активов субъекта для личных целей (например, активов субъекта в качестве залога для получения личного займа или займа связанной стороне).

Незаконное присвоение активов часто сопровождается ложными или вводящими в заблуждение записями или документами с целью сокрытия факта пропажи активов или того, что они были использованы в качестве обеспечения по кредитам без надлежащего на то разрешения.

#### *Профессиональный скептицизм*

Следование принципу профессионального скептицизма предусматривает постоянное вопрошание, может ли полученная информация и аудиторские доказательства указывать на наличие существенных искажений, вызванных мошенничеством. Это включает рассмотрение вопроса о надежности информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, и средств контроля, связанных с подготовкой и, в случае необходимости, обслуживанием такой информации. Учитывая характеристики мошенничества, профессиональный скептицизм аудитора особенно важен при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством.

Хотя от аудитора нельзя ожидать, что он может полностью проигнорировать прошлый опыт в отношении честности и порядочности руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, соблюдение принципа профессионального скептицизма аудитором очень важно при рассмотрении рисков существенных искажений, вызванных мошенничеством, поскольку обстоятельства могли измениться.

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что является главной целью аудиторской проверки?
2. Какие определения существенности дают в Великобритании и США?
3. Чему равен уровень существенности?
4. Когда, на каком этапе происходит оценка существенности?
5. Какие два фактора учитываются при определении уровня существенности?
6. Как определяется концепция существенности в аудите?
7. Что представляет собой критерии для оценки существенности?
8. Назовите положения МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».
9. Несет ли аудитор ответственность за предотвращение мошенничества или ошибки в финансовой отчетности клиента?

10.Какие ограничения присущи аудиту?

11.Кто несет ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок в процессе осуществления деятельности бухгалтерского учета и внутреннего контроля?

**Тесты:**

1.Какими документами признается факт безнадежного долга

- A.данными инвентаризации, решением суда, приказами руководства
- B.решением суда, повесткой
- C.договором займа, принятием долга
- D.выпиской из банка, договором о признании
- E.списние со счетов

2. Какое условие необходимо для того, чтобы аудитор сделал вывод о том, что отчетность не может быть достоверной?

- A. отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения должны быть намного больше уровня существенности
- B.качественные отклонения учета и отчетности от требований нормативных актов существенны
- C.качественные отклонения учета и отчетности от требований нормативных актов не существенны
- D.отмеченные входе аудита и предполагаемые искажения должны быть намного меньше уровня существенности
- E.качественные отклонения учета и отчетности от требований нормативных актов не существенны

3.Каким образом определяется мера вины и ответственности аудитора?

- A.договором об аудиторской проверке
- B.судом
- C.налоговой инспекцией
- D.министерством финансов
- E.самим клиентом

4.Какие действия следует расценивать как мошенничество:

- A.манипуляция, сокрытие или пропуск информации о последствиях операций в учетных записях или документах, фальсификация, изменение учетных записей
- B.фальсификация
- C.изменение учетных записей
- D.незаконное присвоение (растрата)
- E.сокрытие или пропуск информации о последствиях операций в учетных записях или документах

5.Каким стандартом аудитор определяет факторы возможного мошенничества или ошибок?

- A.MCA 240
- B. MCA 610
- C.MCA 220
- B.MCA 510
- D. MCA 210
- E. MCA 300

6. На кого возлагается ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок?

- A. на руководство субъекта.
- B. на финансовый отдел
- C. на отдел снабжения
- D. на юридический отдел
- E. на налоговую инспекцию

7. На ком лежит основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества?

A. основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на лицах, наделенных руководящими полномочиями, и на руководстве субъекта

B. основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на бухгалтерии

C. основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на налоговой инспекции

D. основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на поставщиках и подрядчиках

E. основная ответственность за предотвращение и обнаружение мошенничества лежит на клиенте

8. Какие действия расцениваются как мошенничество?

A. манипуляция; фальсификация; изменение учетных записей, незаконное присвоение (растрата), сокрытие или пропуск информации о последствиях операций в учетных записях или документах

B. фальсификация; незаконное присвоение (растрата)

C. изменение учетных записей

D. незаконное присвоение (растрата)

E. сокрытие или пропуск информации о последствиях операций в учетных записях или документах

9. Какие представления должен получить аудитор от руководства субъекта о том, что оно подтверждает свою ответственность за разработку, внедрение, и поддержание системы внутреннего контроля с целью предотвращения и обнаружения мошенничества?

A. письменные представления

B. устные

- С. договорные
- Д. коллективные
- Е. верный ответ А

10. Каким путем может быть получена мошенническая финансовая отчетность?

- А. все ответы верны
- В. манипулирования, фальсификации (включая подлог) или изменения данных бухгалтерского учета или подтверждающей документации, на основе которых готовится финансовая отчетность
- С. представления неверных данных или преднамеренного пропуска в финансовой отчетности событий и операций
- Д. преднамеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета по отношению к суммам, классификации, методу представления или раскрытия.
- Е. представления неверных данных или преднамеренного пропуска в финансовой отчетности прочей значительной информации

11. Какие формы может принимать незаконное присвоение активов?

- А. все ответы верны
- А. растрата (например, незаконное присвоение поступлений дебиторской задолженности или перевод поступлений с закрытых счетов на личные банковские счета);
- В. кража физических активов или интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для продажи, кража лома для перепродажи, сговор с конкурентом о раскрытии технологических данных за плату);
- С. принуждение субъекта оплатить неполученные товары и услуги (например, выплаты фиктивным поставщикам; «откаты» со стороны поставщиков в пользу сотрудников субъекта, отвечающих за закупки
- Д. использование активов субъекта для личных целей например, активов субъекта в качестве залога для получения личного займа или займа связанной стороне
- Е. в обмен на завышение цены, выплаты фиктивным сотрудникам

12. Что подразумевает мошенническая финансовая отчетность?

- А. намеренные искажения, включая пропущенные суммы или раскрытия в финансовой отчетности, с целью обмана пользователей финансовой отчетности
- В. пропущенные суммы
- С. раскрытия в финансовой отчетности
- Д. обман пользователей финансовой отчетности
- Е. выплаты фиктивным сотрудникам

**Основная литература :**

1. МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности». Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

2.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.

3. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

4. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4.Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономистъ -2016 г.

5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.

10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **5. МСА 315 «ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ НА ОСНОВЕ ЗНАНИЯ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ»**

### **5.1 Виды аудиторских рисков**

От правильности выбора стратегии в первую очередь зависит решение о выборе аудиторских процедур. Аудитор никогда не может быть уверен, что в представленной финансовой отчетности не может быть ошибок. В тоже время аудитор не может гарантировать, что его мнение абсолютно объективно и точно, т.е. всегда есть риск ошибки: во - первых, существует вероятность подтверждения аудитора не достоверной бухгалтерской отчетности; во-вторых, аудитор может совершить ошибку не подтвердив достоверную финансовую отчетность. Поэтому риск в аудите можно определить как вероятность того, что аудитор ошибается, сформировав неверное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта. На практике или в жизни свести риск к нулю не возможно. Однако аудитор должен стремиться к минимизации уменьшения аудиторского риска, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения аудитора был как можно меньше. Изучение и анализ рисков это предмет пристального внимания, т.к. характер и масштабы проводимых аудиторских процедур напрямую зависят от оценки степени риска.

В соответствии с международным стандартом аудита МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» - аудиторские риски включают в себя:

1. Неотъемлемый риск (присущий).
2. Риск внутреннего контроля.
3. Риск не обнаружения.

Неотъемлемый риск (НР) – представляет собой субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор и состоящий в том, что в финансовой отчетности будут обнаружены существенные погрешности и искажения уже после завершения аудита и представления положительного аудиторского заключения. Например: Это вероятность того, что появится существенность искажения в отчетности хозяйствующего субъекта ввиду влияния на него различных внешних и внутренних факторов.

Риск внутреннего контроля (РВК) – это вероятность того, что система бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта не позволяет своевременно выявить и исправить существенные искажения.

Риск не обнаружения (РН) – это вероятность того, что применяемые в ходе проверки аудиторской процедуры не позволяют обнаружить все существенные искажения.

Таким образом, аудиторский риск равен произведению трёх этих компонентов:

$$AP=НР \text{ РВК} \text{ РНО}$$

## 5.2 МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

### *Цель*

Целью данного стандарта является установление стандартов и предоставление руководству в отношении ответственного аудита при рассмотрении процесса оценки рисков субъектом включая то, как руководство субъекта определяет предпринимательские риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, оценивает их значительность, определяет вероятность их возникновения и принимает решение в отношении действий по управлению такими рисками, а также в отношении результатов таких действий. мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности.

Например, процесс оценки рисков субъектом может включать то, как руководство субъекта учитывает возможность существования неотраженных в учете операций или определяет и анализирует значительные оценки, отраженные в финансовой отчетности.

Риски, связанные с финансовой отчетностью, включают внешние и

внутренние события и обстоятельства, которые могут возникнуть и отрицательно повлиять на способность субъекта инициировать, записывать, обрабатывать и обобщать данную финансовую информацию, которая соответствует утверждениям руководства субъекта в этой финансовой отчетности.

Руководство субъекта может инициировать планы, программы или действия в отношении определенных рисков или может решить принять риск по причине затрат или по другим причинам.

Риск может возникнуть или измениться по причине таких обстоятельств, как, например:

### *Изменения в операционной среде.*

Изменения в законодательной или операционной среде могут привести к изменениям конкурентного давления и значительно изменить риски.

*Новый персонал.* Новый персонал может иметь свою точку зрения в отношении системы внутреннего контроля или другое видение такой системы.

### *Новые или модернизированные информационные системы.*

Значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить риски, связанные с системой внутреннего контроля.

*Быстрый рост.* Значительное и быстрое расширение деятельности может перегрузить средства контроля и увеличить риск сбоев в системе контроля.

*Новые технологии.* Внедрение новых технологий в учетный и производственный процесс или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

*Новые модели бизнеса, продукты или деятельность.*

Работа в новых сферах бизнеса или новые операции, в которых у субъекта мало опыта, может вызвать новые риски, связанные с системой внутреннего контроля.

*Корпоративная реструктуризация*

Реструктуризация может сопровождаться сокращением персонала и изменениями в надзоре и разделении обязанностей, которые могут изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

*Большой объем зарубежных операций*

Расширение или приобретение зарубежных компаний создает новые и часто уникальные риски, которые могут повлиять на систему внутреннего контроля, например, дополнительные или измененные риски, связанные с переводом иностранной валюты.

*Новые требования бухгалтерского учета.*

Принятие новых принципов бухгалтерского учета или изменение бухгалтерских принципов может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой отчетности.

*Условия и события, указывающие на риски существенных искажений*

Ниже представлены примеры условий и событий, которые могут указывать на существование рисков существенных искажений. Эти примеры охватывают широкий диапазон условий и событий; но не все указанные условия и события будут уместными для каждого соглашения по аудиту, и список примеров не обязательно является исчерпывающим:

- работа в экономически нестабильных регионах, например, странах со значительной девальвацией валюты или высокой инфляцией.
- деятельность, подверженная влиянию неустойчивого рынка, например, торговля фьючерсами;
- операции, которые попадают под действие сложного законодательства.
- проблемы с непрерывностью деятельности и ликвидностью, включая
  - потерю важных заказчиков;
  - ограничения в доступе к капиталу и займам;
  - изменения в отрасли субъекта;
  - изменения в цепи поставок;
  - разработка или предложение новых продуктов или услуг, внедрение новых направлений бизнеса;
  - географическое расширение;
  - изменения в субъекте, такие как крупные приобретения или реорганизация, или какие-либо иные необычные события;
  - субъекты или сегменты бизнеса, в отношении которых существует

вероятность продажи;

- сложные объединения и совместные предприятия;
- использование забалансового финансирования компаний

специального назначения и прочих сложных методов финансирования;

- значительные операции со связанными сторонами;
- недостаток персонала с надлежащими навыками в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности;
- изменения в составе ключевого персонала, включая выбытие ключевых исполнительных директоров;
- недостатки в системе внутреннего контроля, особенно те, на которые руководство субъекта не отреагировало должным образом;
- противоречия между стратегией информационных технологий субъекта и стратегией его бизнеса;
- изменения в среде информационных технологий;
- установка новых значительных систем ИТ, связанных с финансовой отчетностью;
- исследование деятельности субъекта или финансовых результатов регулирующими или государственными органами;
- прошлые искажения, история ошибок или значительные суммы корректировок на конец периода;
- значительные суммы нестандартных или несистематических операции, включая внутригрупповые операции и операции с большим доходом на конец периода;
- операции, отражаемые на основе намерений руководства субъекта, например, рефинансирование долгов, активы для продажи и классификация рыночных ценных бумаг;
- применение новых принципов бухгалтерского учета;
- расчетные оценки, предполагающие использование сложных процессов;
- события или операции, по которым отмечается значительная неопределенность в отношении оценки, включая расчетные оценки;
- находящиеся на рассмотрении судебные дела и условные обязательства, например, гарантийные обязательства, финансовые гарантии и обязательства по охране окружающей среды.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что представляют собой аудиторские риски?
2. Как характеризуется риск существенных искажений?

3. Как характеризуются компоненты аудиторского риска и их взаимосвязь?

4. Дайте оценку аудиторского риска и изложение модели аудиторского риска.

5. На какие степени риска следует основываться аудитору?

6. Что относится к объективным факторам рисков?

7. Какие специфические особенности рисков существуют?

8. Что является главной целью МСА 315?

9. По причине каких обстоятельств могут возникнуть или измениться аудиторские риски?

10. Дайте определение риска необнаружения

11. Дайте определение риска внутреннего контроля

12. Дайте определение неотъемленного риска

13. Какие условия и события указывают на риски существенных искажений отчетности?

14. Какие изменения в законодательной или операционной среде могут привести к изменениям конкурентного давления и значительно изменить риски?

### Тесты

1. Каким МСА руководствуется аудитор при определении существенных искажений на основе знания субъекта и его среды?

A. МСА 315

B. МСА 300

C. МСА 240

D. МСА 220

E. МСА 200

2. Под неотъемлемым риском понимают:

A. вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье отчетности в целом до того, как такие искажения будут выявлены другими средствами.

B. вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бух. учета и системы контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения.

C. вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить существующие искажения, имеющие существенный характер.

D. допустимый уровень ошибок в финансовой отчетности предприятия

E. все ответы верны

3. Под риском необнаружения понимают:

А.вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить существующие искажения, имеющие существенный характер.

В.вероятность появления существенных искажений в данном бух. счете, статье отчетности в целом до того, как такие искажения будут выявлены другими средствами.

С.вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения.

Д.уровень ошибок, превышающий 50 тыс.тенге

Е.все ответы верны

4.Под риском контроля понимают:

А.вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять существенные искажения

В.вероятность появления существенных искажений в данном бух. счете, статье отчетности в целом до того, как такие искажения будут выявлены другими средствами.

С.вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить существующие искажения, имеющие существенный характер.

Д.уровень ошибок, превышающий 1 млн.тенге

Е. все ответы верны

5.Аудиторский риск - это:

А.опасность составления неверного заключения о результатах финансовой отчетности

В. в.опасность необнаружения ошибок системой внутреннего контроля клиента

С.опасность необнаружения существенных ошибок в процессе выборочной проверки

Д. риск, присущий бизнесу клиента

Е. ошибки выборки

6.Аудиторский риск -это риск...

А.выдачи неверного мнения по финансовому отчету

В.не найти нарушений, обмана в компании

С.на аудитора подадут в суд

Д.компания может уволить аудитора, не согласившись с его мнением

Е.дать положительный аудиторский отчет

7. Какой из нижеперечисленных видов риска выборки влияет на эффективность аудита и повышает вероятность составления несоответствующего аудиторского заключения?

А. риск формирования аудитором вывода о том, что риск контроля ниже фактического

В. риск формирования аудитором вывода о том, что риск контроля выше фактического

С. вывода о наличии существенной ошибки, когда на самом деле она не имеет место

Д. вывода о том, что комбинированный уровень необъемлемого риска и риска контроля выше фактического

Е. нет верного ответа

8. Может ли вызвать новые риски, связанные с системой внутреннего контроля

работа в новых сферах бизнеса или новые операции, в которых у субъекта мало опыта?

А. да

В. нет

С. возможно

Д. затрудняюсь ответить

Е. нет правильного ответа

9. Может ли внедрение новых технологий в учетный и производственный процесс или информационные системы изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля?

А. да

В. нет

С. возможно

Д. затрудняюсь ответить

Е. нет правильного ответа

10. Как формулируется МСА 315?

А. «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

В. «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»

С. «Аудиторское доказательство»,

Д. «Планирование аудита финансовой отчетности»

Е. «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»

11. При аудите, базирующемся на риске ....

А. проверки производятся выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном «узких мест»

- В.в основном рассматриваются регистры и документы
- С.наблюдаются системы, которые контролируют операции
- Д.подтверждается каждая хозяйственная операция
- Е.ориентируются на внутренний контроль

12.Что включаются в риски, связанные с финансовой отчетностью?

А.внутренние события и обстоятельства, которые могут возникнуть и отрицательно повлиять на способность субъекта инициировать, записывать, обрабатывать и обобщать данную финансовую информацию, которая соответствует утверждениям руководства субъекта в этой финансовой отчетности

В.внутренние события и обстоятельства

С.отрицательное влияние на способность субъекта

Д.записывать, обрабатывать и обобщать данную финансовую информацию

Е.инициировать, записывать

### **Основная литература :**

1.МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды».Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

2.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.

3. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

4. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

### **Дополнительная литература :**

1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4.Рогоуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономисть -2016 г.

5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,;ЛЕМ, 2009-220с.

10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **6. МСА 500 «АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО», МСА 501 «АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО, СПЕЦИАЛЬНОЕ РАССМОТРЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННЫХ СТАТЕЙ»**

### **6.1 Краткая характеристика методов получения аудиторских доказательств**

Согласно глоссарию терминов, «Аудиторское доказательство» применяется в аудите финансовой отчетности, адаптировано следующим образом к применению в аудите прочей информации и предоставления соответствующих услуг.

Аудиторское доказательство – это информация, получаемая аудитором в процессе формирования выводов, которые получаются на основе изучения первичных документов и бухгалтерской отчетности, записей, лежащих в основе финансовой отчетности, а также информации полученной из других источников.

Аудиторские доказательства - информация, полученная аудитором лично в процессе формулирования выводов (входе инспектирования или проверки, анализа, инвентаризации). Аудиторские доказательства включают в себя первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также информацию, полученную из других источников.

Аудитору следует получить соответствующие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на основании которых он сделает заключение. Аудиторское заключение получают в результате проведения соответствующего комплекса тестов контроля, наблюдения и процедур по существу.

На профессиональное суждение аудитора о том, что именно является достаточным аудиторским доказательством, влияет следующее:

- аудиторская оценка характера и уровня неотъемлемого риска;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи;
- опыт (по предыдущим проверкам);
- результат аудиторских процедур (включая сюда ошибки и мошенничество, которые могут быть обнаружены);
- источник надежности полученной информации.

При получении аудиторских доказательств следует рассматривать достаточность и соответствие этих доказательств с целью подтверждения оцененного уровня риска контроля.

Аудиторские доказательства можно получить в зависимости от их источника, от внутренних и внешних пользователей. По характеру доказательства могут быть:

- визуальные
- устные
- документальные.

Аудиторские доказательства, полученные из внешних источников более надежны, чем внутренние.

Аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором, более надежны, чем полученные от субъекта.

Аудиторские доказательства в форме доказательств и письменных представлений, более надежны, чем устные.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они собраны из различных источников и являются последовательными.

Процедуры, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств:

- Инспектирование (собственно проверку записей или материальных запасов).

- Наблюдение (изучение процедур или процесса, выполненного другими лицами).

- Опрос и подтверждение (поиск и получение информации у осведомленных лиц предприятия или третьих лиц).

- Подсчет (проверка арифметической точности первичных документов и учетных записей).

- Аналитические процедуры (анализ значимых показателей и тенденций, в том числе различные колебания, изменения показателей).

На профессиональное суждение аудитора о том, что именно является достаточным соответствующим доказательством являются следующие факторы:

1. Аудиторская оценка характера и уровня неотъемлемого риска, как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов.

2. Характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска.

3. Существенность проверяемой статьи.

4. Опыт, приобретенный в течение предыдущих аудитов.

5. Результаты аудиторских процедур, включающие мошенничество и ошибки, которые могли быть обнаружены.

6. Источники надежности имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств на основании тестов контроля, аудитору следует рассмотреть достаточность и соответствие аудиторских процедур с целью подтверждения выводов и получению аудиторских доказательств. Аспектами систем бухгалтерского учета внутреннего контроля, относительно которых аудитору, следует получить аудиторские доказательства, является:

1. Организация системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля состоит таким образом, чтобы получить обоснованное профессиональное мнение с целью выявления или исправления найденных существенных искажений.

2. Функционирование систем бухгалтерского учета и контроля эффективности в течение соответствующего периода.

При получении аудиторских доказательств, аудитору следует рассматривать достаточность изученной финансовой отчетности с целью подтверждения её достоверности. Данные доказательства могут подразделяться:

а) наличие активов или обязательств существующих на определенную отчетную дату.

б) права и обязательства, т.е. активы или обязательства принадлежащие субъекту;

в) возникновение в течение отчетного периода различных хозяйственных операций или произошедших событий;

г) полнота;

д) измерение (стоимость и единицы измерения);

е) представление и раскрытие, статья раскрывается, классифицируется и излагается в соответствии с применяемой концептуальной основой представления финансовой отчетности.

## **6.2 МСА 500 «Аудиторское доказательство», МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»**

### *Введение*

МСА 500 «Аудиторское доказательство», МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей» содержит основные принципы и необходимые процедуры, вместе с соответствующим руководством в форме пояснительного документа и прочих материалов.

МСА 500 подлежат применению только по существующим аспектам.

Данные Международные стандарты аудита МСА 500 «Аудиторское доказательство» и МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей» объясняет, что представляет собой аудиторское доказательство проведение аудита финансовой отчетности, и рассматривает обязанность аудитора разрабатывать и выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, чтобы сделать разумные выводы, которые служат основанием для аудиторского мнения.

### *Цель*

Целью настоящих стандартов является установление стандарта, представление руководству достаточного количества и качества аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств. Аудитору следует получить достаточные соответствующие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на основании которых строятся аудиторские доказательства.

Данные МСА распространяются на все аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита. Другие МСА рассматривают конкретные аспекты аудита (например, МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей», которое должно быть получено в отношении какого-либо конкретного вопроса., определенные процедуры для получения аудиторского доказательства, а также оценку того, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство.

Цель аудитора состоит в том, чтобы разработать и выполнить все аудиторские процедуры с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, чтобы сделать разумные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

Термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют указанные ниже значения

МСА 315, «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды».

МСА 570, «Допущение о непрерывности деятельности».

МСА 520, «Аналитические процедуры».

МСА 200, «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

МСА 330, «Действия аудитора в ответ на оцененные риски».

*Используемые данные бухгалтерского учета*

Исходные бухгалтерские проводки и подтверждающие документы, такие как платежные поручения и выписки об электронном перечислении денежных средств, счета, контракты, главная книга и вспомогательные журналы аналитического учета, журнальные проводки и иные корректировки, внесенные в финансовую отчетность, которые не отражаются в стандартных журнальных проводках, а также такие документы, как рабочие расчеты и сводные таблицы, подтверждающие распределение затрат, прочие расчеты, сверки и раскрытие информации. Надлежащий характер (аудиторского доказательства). Оценка качества аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности при подтверждении заключений, на которых основывается аудиторское мнение.

*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 финансовой отчетности, а также прочую информацию.

*Достаточность*

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

### *Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство*

Аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры, которые соответствуют обстоятельствам, с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

### *Информация, используемая в качестве аудиторского доказательства*

При разработке и выполнении аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть уместность и надежность информации, используемой в качестве аудиторского доказательства. Эксперт, привлеченный руководством субъекта есть специалист, лицо или организация, обладающая профессиональными знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа в такой области используется субъектом как вспомогательное средство подготовки финансовой отчетности. Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, была подготовлена с использованием работы эксперта, привлеченного руководством субъекта, аудитор должен, по мере необходимости, выполнить ряд действий, учитывая значимость работы такого эксперта для целей аудитора.

### *Выбор статей для тестирования с целью получения аудиторского доказательства*

При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен установить средства отбора статей для тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудита. непоследовательность или сомнения в надежности аудиторского доказательства возникают, если:

- (а) аудиторское доказательство, полученное из одного источника, противоречит аудиторскому доказательству, полученному из другого источника;
- (б) у аудитора есть сомнения в надежности информации, которая будет

использоваться в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, какие модификации или дополнения необходимо внести в аудиторские процедуры, чтобы разрешить эту проблему, а также рассмотреть влияние данной проблемы, если таковое имеется, на другие аспекты аудита.

### *Руководство по применению и пояснительный материал*

Достаточное и надлежащее аудиторское доказательство необходимо для подтверждения аудиторского мнения и составления отчета (заключения). Аудиторское доказательство является кумулятивным по своей природе и может быть получено, прежде всего, в результате аудиторских процедур,

выполненных в ходе аудита, оно может также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиты (если аудитор установил (определил), произошли ли какие-либо изменения по сравнению с предыдущим аудитом, которые могут повлиять на его

значимость (релевантность такой информации) текущего аудита) или процедуры контроля качества фирмы для принятия клиента и продолжения отношений с клиентом. В дополнение к другим источникам как внутри, так и за пределами субъекта важным источником аудиторского доказательства являются данные бухгалтерского учета. Кроме того, информация, которая может использоваться в качестве аудиторского доказательства, может быть подготовлена с использованием работы эксперта, привлеченного руководством субъекта.

Аудиторское доказательство включает как информацию, которая поддерживает и подтверждает утверждения руководства субъекта, так и любую информацию, которая может противоречить таким утверждениям. Кроме того, в некоторых случаях отсутствие информации (например, отказ руководства субъекта обеспечить требуемое представление) используется аудитором и, поэтому, также составляет аудиторское доказательство. Большая часть работы аудитора при формулировании аудиторского мнения заключается в получении и оценке аудиторского доказательства. Аудиторские процедуры, выполняемые с целью получения аудиторского доказательства, могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, зачастую в сочетании друг с другом, в дополнение к запросам. Хотя запрос и может обеспечить важное аудиторское доказательство и даже представить доказательство искажения, один только запрос, как правило, не обеспечивает достаточное аудиторское доказательство ни отсутствия существенного искажения на уровне утверждений, ни эффективности функционирования средств контроля.

Как объясняется в МСА, разумная уверенность получена, когда аудитор получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, чтобы уменьшить аудиторский риск (то есть, риск, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, когда финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня.

*Достаточность и надлежащий характер аудиторского доказательства*

Достаточность и надлежащий характер аудиторского доказательства взаимосвязаны. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторского доказательства. На количество необходимых аудиторских доказательств оказывает влияние оценка аудитором рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также качество аудиторского доказательства (чем выше качество, тем меньше аудиторских доказательств может потребоваться). Получение большего количества аудиторского доказательства, не может компенсировать его низкое качество. МСА 500 требует, чтобы аудитор вынес заключение относительно того, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство. Вопрос о том, было ли получено достаточное

надлежащее аудиторское доказательство, чтобы уменьшить риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволить аудитору сделать разумные выводы, на которых базируется аудиторское мнение, является вопросом профессионального суждения.

МСА содержит такие вопросы, как характер аудиторских процедур, своевременность подготовки и представления финансовой отчетности, а также баланс между пользой и издержками. Все перечисленные факторы уместны при вынесении аудитором профессионального суждения относительно того, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство.

#### *Источники аудиторского доказательства*

Аудиторское доказательство может быть получено с целью тестирования данных бухгалтерского учета, путем как анализа и обзора, так и повторного

выполнения процедур, проведенных в процессе подготовки финансовой отчетности; также и сверки соответствующих видов и способов применения одной и той же информации. Посредством выполнения таких аудиторских процедур аудитор может установить, что данные бухгалтерского учета характеризуются внутренней последовательностью и не противоречат финансовой отчетности. Аудитор обычно получает большую степень уверенности от последовательных аудиторских доказательств, полученных из различных источников, или доказательств различного характера, чем от статей аудиторского доказательства, рассматриваемых по отдельности.

Например, подтверждающая информации, полученная из источника, независимого от субъекта, может повысить степень уверенности, полученную аудитором на основе доказательства, существующего в данных бухгалтерского учета, протоколах собраний, представлениях руководства субъекта.

Информация, полученная из независимых от субъекта источников, которую аудитору рекомендуется использовать в качестве аудиторского

доказательства, может включать подтверждения от третьих лиц, отчеты аналитиков и сопоставимые данные о конкурентах (ориентировочные данные).

Аудиторские процедуры для получения аудиторского доказательства Как того требуют МСА, аудиторское доказательство, позволяющее сделать разумные выводы, на которых будет базироваться аудиторское мнение, может быть получено посредством выполнения:

- (а) Процедур по оценке риска;
- (б) Дальнейших аудиторских процедур, которые включают:
- (в) Тесты средств контроля, если они требуются в МСА или если аудитор захотел их провести; и

(г) Процедуры проверки по существу, включая детальные тесты и независимые аналитические процедуры.

На характер и сроки выполнения аудиторских процедур, которые будут использоваться, может оказать влияние тот факт, что некоторые из учетных данных и прочей информации могут быть доступными только в электронной форме или только в определенные моменты или периоды времени. Например, первичные документы, такие как заказы и счета на покупку, могут существовать только в электронной форме, если субъект вовлечен в электронную коммерцию, или могут быть выброшены за ненадобностью после сканирования, если субъект использует системы обработки изображения для облегчения хранения информации и обращения к ней.

Некоторая электронная информация может оказаться невосстановимой

по истечению определенного периода времени, например, если файлы были изменены, а резервные файлы не существуют. Соответственно, учитывая политику субъекта по хранению данных, аудитор может счесть необходимым потребовать сохранения определенной информации для обзора аудитором или предоставления возможности выполнить аудиторские процедуры в то время, когда информация доступна.

#### *Инспектирование*

Инспектирование предполагает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, будь то в бумажном, электронном формате, или на других носителях, или физическую проверку актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает аудиторское доказательство различной степени надежности в зависимости от его характера и источника и, в случае внутренних записей и документов, от эффективности средств контроля над их созданием. Примером такого инспектирования, используемого в качестве теста средств контроля, является инспектирование записей на предмет доказательства того, что они были санкционированы. Некоторые документы могут представлять самое прямое аудиторское доказательство существования актива, например, документ, который представляет собой финансовый инструмент, такой как акция или облигация. Инспектирование таких документов не обязательно представляет аудиторское доказательство в отношении прав собственности или стоимости. На практике зачастую инспектирование подписанного договора может обеспечить аудиторское доказательство, касающееся применения субъектом принципов учетной политики как, например, в случае признания дохода. Инспектирование материальных активов может обеспечить надежное аудиторское доказательство относительно их существования, но не всегда относительно прав и обязательств субъекта или оценки активов. Инспектирование отдельных статей запасов может сопровождать наблюдение за проведением инвентаризации.

#### *Наблюдение*

Наблюдение подразумевает визуальное изучение процесса или процедуры, которая выполняется другими лицами, например, наблюдение аудитора за инвентаризацией запасов, проводящейся персоналом субъекта, или за выполнением действий по контролю. Наблюдение обеспечивает аудиторское доказательство выполнения процесса или процедуры, но ограничено моментом времени, когда проводится наблюдение, а также тем фактом, что наблюдение может оказать влияние на выполнения процесса или процедуры. МСА представляет дальнейшее руководство по наблюдению за инвентаризацией запасов.

#### *Внешнее подтверждение*

Внешнее подтверждение представляет аудиторское доказательство, которое получено аудитором в виде прямого письменного ответа аудитору от третьего лица (подтверждающая сторона) в бумажном или электронном формате или на других носителях информации. Получение внешнего подтверждения зачастую уместно при рассмотрении утверждений, которые связаны с сальдо счетов и их компонентами.

Однако, подтверждения не должны ограничиваться только сальдо счетов. Например, аудитор может запросить подтверждение условий соглашений или операций, которые субъект совершает с третьими лицами; запрос на подтверждение может содержать вопрос о том, были ли внесены какие-либо изменения в соглашение, и, если изменения были внесены, каковы их соответствующие детали. Внешнее подтверждение также используется с целью получения аудиторского доказательства отсутствия определенных условий, например, отсутствия сторонних соглашений, которые могут повлиять на признание дохода.

#### *Пересчет*

Пересчет представляет собой проверку математической точности документов или записей. Пересчет может быть выполнен вручную или с помощью электронных средств.

#### *Повторное выполнение*

Повторное выполнение подразумевает самостоятельное выполнение аудитором процедур или средств контроля, которые были первоначально выполнены в рамках системы внутреннего контроля субъекта.

#### *Аналитические процедуры*

Аналитические процедуры предполагают проведение оценки финансовой информации посредством анализа правдоподобных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными, а также аналитические процедуры включают анализ идентифицированных колебаний или отношений, которые противоречат другой релевантной информации или отличаются от ожидаемого уровня на значительную величину.

#### *Запрос*

Запрос представляет собой получение информации от осведомленных

лиц, как финансового, так и нефинансового характера, в рамках субъекта или за его пределами. Запрос широко используется в аудите в качестве дополнения к другим аудиторским процедурам, он может быть сделан как в форме официального письменного запроса, так и в форме неофициального устного запроса. Оценка ответов на запрос является неотъемлемой частью процесса запроса. Ответы, полученные в результате запроса, могут предоставить аудитору информацию, которой он ранее не располагал, или подтверждающие аудиторские доказательства. В качестве альтернативы, ответы могут предоставить информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например, информацию в отношении способности руководства субъекта обойти средства контроля. В некоторых случаях ответы на запросы предоставляют основу для модификации или выполнения аудитором дополнительных аудиторских процедур. Хотя подтверждение полученных путем запросов доказательств зачастую имеет особую важность, в случае запроса о намерениях руководства субъекта информация, которая подтверждает намерения руководства субъекта, может иметь ограниченный характер. В таких случаях знание прошлой истории исполнения руководством субъекта своих заявленных намерений, причин выбора руководством субъекта определенного курса действий и способности руководства субъекта следовать конкретному курсу может предоставить соответствующую информацию, подтверждающую полученное посредством запроса доказательство.

В отношении некоторых аспектов аудитор может счесть необходимым

получить письменные представления от руководства субъекта и, в случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, чтобы подтвердить ответы, полученных в ходе устных запросов.

#### *Уместность и надежность*

Несмотря на то что аудиторское доказательство можно получить, прежде всего, посредством аудиторских процедур, выполняемых в ходе аудита, оно может также включать информацию, полученную из других источников, таких как, например, предыдущие аудиты и процедуры контроля качества фирмы, используемые при вынесении решения о принятии клиента и продолжении отношений с клиентом. Уместность и надежность информации, на которой базируется аудиторское доказательство, оказывают влияние на качество аудиторского доказательства в целом. Процедуры проверки по существу разрабатываются для обнаружения существенных искажений на уровне утверждений. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

На надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, и, следовательно, на надежность самого аудиторского доказательства, оказывает влияние источник и характер информации, а также обстоятельства, при которых она получена, включая,

в случае необходимости, средства контроля над подготовкой и ведением такой информации. Поэтому, обобщения о надежности видов аудиторского доказательства содержат важные исключения, даже если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства, была получена из источников, которые являются внешними по отношению к субъекту. Например, информация, полученная из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежной, если источник не является достаточно хорошо осведомленным источником или специалисту-эксперту, привлеченного руководством субъекта, не хватает объективности. Следующие обобщения о надежности аудиторского доказательства могут оказаться полезными при условии признания возможности существования исключений:

Надежность аудиторского доказательства увеличивается, если оно получено из независимых источников, находящихся за пределами субъекта. Надежность аудиторского доказательства, созданного внутри субъекта, увеличивается, когда эффективны соответствующие средства контроля, установленные субъектом, включая средства контроля по его подготовке и ведению.

Аудиторское доказательство, полученное на основе полных оригиналов

документов, является более надежным, чем аудиторское доказательство, полученное на основе фотокопий или факсимиле; или документов, которые были переведены на пленку, в цифровую форму, или преобразованы в электронный формат, надежность которых может зависеть от средств контроля над подготовкой и ведением таких документов.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что является целью получения аудиторских доказательств?
2. На сколько видов делятся процедуры по существу?
3. Что представляют собой детальные тесты операций и сальдо счетов?
4. Что представляют собой процедуры по существу?
5. Какие требования предъявляются к аудиторским доказательствам?
6. В чем заключается процесс получения аудиторских доказательств?
7. Каким стандартом регулируется процесс получения аудиторских доказательств?
8. Какие процедуры называются аналитическими?
9. На сколько видов делятся процедуры по существу?
10. Какими могут быть доказательства по характеру?
11. Что представляют собой «тесты контроля»?
12. Сформулируйте цель МСА 500 «Аудиторское доказательство»?
13. Назовите основные положения МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»
14. Что оказывает влияние на надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторского доказательства?

## Тесты:

1. Какие данные как внутри, так и за пределами субъекта являются важным источником аудиторского доказательства?

- А. данные бухгалтерского учета.
- В. данные налоговой
- С. поставщиков и подрядчиков
- Д. банковские доказательства
- Е. все ответы верны

2. С помощью кого может быть подготовлены аудиторские доказательства?

- А. с использованием работы эксперта, привлеченного руководством субъекта
- В. с использованием работы эксперта
- С. с использованием внутренних пользователей
- Д. с использованием внешних пользователей
- Е. с использованием банковских данных

3. Аудиторскими доказательствами являются :

- А. информация, собранная аудитором в ходе проверки
- В. аудиторский отчет
- С. аудиторская программа
- Д. план аудиторской проверки
- Е. такого понятия нет

4. Наблюдение -это:

- А. метод контроля за выполнением учетных процедур в присутствии аудитора
- В. исследование отчетных показателей результатов деятельности
- С. способ проверки соответствия факт. наличия средств в натуре данным учета
- Д. способ группировки данных в учетных регистрах
- Е. исследование опытными специалистами в специальной области знаний

5. Руководители аудируемой компании должны:

- А. давать аудитору разъяснения в письменной и устной форме по запросу аудитора
- В. ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению
- С. в обязательном порядке выполнять все рекомендации аудитора по повышению эффективности производства
- Д. все ответы верны
- Е. среди перечисленных верного ответа нет

6. Определите какое из нижеперечисленных доказательств является самым надежным:

А. доказательство об объемах незавершенного производства, полученное при фактическом осмотре аудитором

В. доказательство образования дебиторской задолженности, полученное от

руководителя отдела

С. доказательство законности дебиторской задолженности, полученное путем телефонного подтверждения

Д. доказательство законности кредиторской задолженности

Е. правильного ответа нет

7. На какие процедуры подразделяются аудиторские доказательства

А. детальные тесты операций и сальдо по счетам

В. процедуры по реализации

С. детальные тесты операций

Д. аналитические процедуры.

Е. процедуры по объему продаж

8. Достаточные аудиторские доказательства представляют собой...

А. коммерческую меру аудиторских доказательств, существенность которых приводит к получению убедительных выводов, сформированных из различных источников.

В. информацию, полученную аудитором в процессе формулирования выводов

С. результат аудиторских процедур

Д. детальные тесты операций и сальдо по счетам

Е. банковские доказательства

9. По характеру доказательства могут быть...

А. визуальные, устные, документальные

В. письменные, визуальные

С. документальные, отчетные

Д. налоговые, финансовые

Е. визуальные, письменные

10. Каким МСА руководствуется аудитор при выполнении процедуры получения аудиторских доказательств, специальное рассмотрение определенных статей»

А. МСА 501

В. МСА 250

С. МСА 300

Д. МСА 240

Е. МСА 700

11. Как сформулирован стандарт 501?

А. «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»

В. «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

С. «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»

Д. «Планирование аудита финансовой отчетности»

Е. «Аудиторское доказательство»

12. Какие процедуры следует выполнять с целью получения аудиторских доказательств?

А. инспектирование, наблюдение, анализ, подсчет

В. подсчет, оценка

С. оценка, анализ

Д. подсчет, наблюдение

Е. инспектирование

13. От каких источников можно получить аудиторские доказательства, при специальном рассмотрении определенных статей?

А. от внутренних и внешних пользователей

В. от финансовых институтов

С. от внешних пользователей

Д. от погодных условий

Е. от внутренних пользователей

14. Какие доказательства являются более убедительными?

А. если они собраны из различных источников и являются последовательными

В. если они представлены документами банка

С. если они представлены налоговой

Д. если они представлены дебиторами

Е. если они представлены кредиторами

15. Каким МСА руководствуется аудитор при выполнении процедуры получения аудиторских доказательств?

А. МСА 500

В. МСА 250

С. МСА 300

Д. МСА 240

Е. МСА 700

16. Какие источники информации являются более убедительными при получении аудиторских доказательств?

А. клиента

- В.аудитора
- С.банка
- Д.поставщиков
- Е.нет ответа

### **Основная литература :**

1. МСА 500 «Аудиторское доказательство»; МСА 501 «Аудиторское доказательство – специальное рассмотрение определенных статей». Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.
- 2.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.
3. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.
4. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

### **Дополнительная литература :**

- 1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.
- 2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)
- 3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)
- 4.Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономистъ -2016 г.
- 5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.
6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.
- 7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.
- 8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.
- 9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.
- 10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.
- 11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **7 МСА 530 «АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»**

### **7.1 Понятие и основные принципы аудиторской выборки**

Аудитор должен в ходе изучения большого количества документации получить аргументированно подтвержденные аудиторские доказательства, которые содержат информацию, полученную из данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности. Аудитор должен разработать и выполнить целый ряд аудиторских процедур, которые соответствуют его задаче качественного выполнения аудита. Одной из аудиторских процедур является аудиторская выборка, по мнению многих практикующих аудиторов она одна из самых интересных и, в то же время сложных тем в аудите финансовой отчетности. Главная сложность состоит в том, что основными и зачастую предпочтительными методами отбора при получении какой-либо информации являются статистические методы. Чтобы прояснить и разобраться в этих методах аудитору необходимо вспомнить и обратиться к базовым знаниям статистики и теории вероятностей.

Аудиторская выборка позволяет получить и оценить аудиторские доказательства относительно некоторых характеристик статей учета, выбранных (отобранных) для формирования выводов в отношении фактической совокупности, из которой производилась эта выборка.

Выборка применяется как при тестировании средств контроля, так и при осуществлении тестов по существу.

Аудиторская организация предусматривает и вырабатывает определенные этапы проведения и планирования выборки для своих сотрудников-аудиторов с тем, чтобы при аудировании финансовой отчетности клиента рассматривать не всю бухгалтерскую отчетность, а осуществлять определенный отбор.

Этапы проведения выборочной проверки:

1. Принятие решения о проведении статистических или не статистических методов проверки;
2. Организация выборочной проверки;
3. Отбор элементов, подлежащих проверке
4. Выполнение проверки;
5. Анализ результатов выборочной проверки;

Аудиторская выборка включает в себя применение аудиторских процедур к определению сальдо-счетов или класса операций таким образом, чтобы все единицы выборки имели возможность участвовать в процессе выборки, что дает возможность аудитору получить и оценить аудиторское доказательство относительно некоторых характеристик статей, отобранных с целью формирования аудиторского заключения.

Этапы проведения и планирования выборки:

1. Выбор совокупности, подлежащей выборочной проверке;

2. Выбор элементов с наибольшей стоимостью и ключевых элементов;

3. Определение способа отбора.

При приведении выборки возможны допущения ошибок, что и является риском выборки.

Ошибкой считается отклонение от системы контроля обнаружения при проведении тестов контроля.

Искажения – это отклонения, обнаруженные при выполнении процедур. Риск выборки возникает из возможности того, что заключение аудитора основанное на одной единице выборки может отличаться от заключения, которое было бы сделано, если бы аудитору подвергалось целое совокупное изучение..

Помимо понятия выборки, в аудите есть понятие риск выборки, который возникает в следствие факторов, которые приводят аудитора к формированию ошибочного заключения по любой причине, не связанной с размером выборки. Например: большая часть аудиторских доказательств носит скорее убедительный, чем заключительный характер, т.е. аудитор, может применять не те процедуры или может не правильно истолковать доказательства, и в результате не выявит ошибку.

Единица выборки включает отдельные статьи, составляющие совокупность. В соответствии с международными стандартами, аудиторская выборка в отношении тестов контроля обычно бывает уместна в тех случаях, когда средства контроля представляют доказательства о их существовании.

Процедуры проверок по существу связаны с проверкой размеров статей и подразделяются на 2 вида:

а) Аналитические процедуры и тестирование сальдо-счетов, при приенении которых для получения доказательств применяется сплошной метод

б) Выборка. Она может включать в себя:

1.Выборы всех статей.

2.Выбор отдельных статей.

Решение относительно того, какой подход использовать, будет зависеть от решения аудитора,выполняющего аудит с согласованием с аудиторской организацией.

Для проведения выборки аудитору необходимо определить:

1.объем выборки

2. определить способ отбора элементов. Самыми простыми и особо распространенными методами определения способов отбора элементов выборки являются:

- метод случайных чисел
- выборка по номеру элемента (количественная выборка по интервалам)
- монетарная выборка (метод по стоимости оценки элементов).

Каждый метод имеет свои преимущества и недостатки. Аудиторская выборка может быть применена с использованием арифметических и статистических методов. Сначала аудитор рассматривает конкретные статьи, ставит определенные задачи, которые ему необходимо достичь.

На объем выборки может оказывать аудиторский риск, который в свою очередь зависит от неотъемленного риска.

Таким образом, выборка в аудите дает аудиторам возможность рассмотреть результаты выборки, степень выполнения аудиторских процедур и оценки результата выборки. В аудиторском отчете аудитор показывает, какие статьи или сальдо были проведены с применением выборки.

## **7.2 МСА 530 «Аудиторская выборка»**

### *Цель*

Целью настоящих стандартов является установление стандарта, представление руководству использования аудитором статистической и нестатистической выборки при организации и осуществлении аудиторской выборки, выполнении тестов средств контроля и детальных тестов, и оценке результатов выборки.

Международный стандарт аудита (МСА) применяется в том случае, если аудитор принял решение использовать аудиторскую выборку при выполнении аудиторских процедур. В стандарте рассматривается использование аудитором статистической и нестатистической выборки при организации и осуществлении аудиторской выборки, выполнении тестов средств контроля и детальных тестов, и оценке результатов выборки.

Данный МСА дополняет и рассматривает ответственность аудитора за разработку и выполнение аудиторских процедур для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, позволяющего сделать обоснованные выводы, на которых основывается мнение аудитора. МСА 500 предоставляет руководство в отношении средств, доступных аудитору для отбора статей для тестирования, одним из которых является аудиторская выборка.

При использовании аудиторской выборки цель аудитора состоит в том, чтобы предоставить аудитору разумную основу для формирования своего

заклучения о совокупности, из которой произведена выборка.

*Аудиторская выборка (выборка) .*

Применение аудиторских процедур к менее чем 100% элементов совокупности, значимой для аудита, таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, чтобы предоставить аудитору разумную основу для формирования выводов обо всей совокупности.

*Организация и объем выборки, отбор статей для тестирования*

При организации аудиторской выборки аудитор должен учитывать цель аудиторской процедуры и характеристики совокупности, из которой формируется выборка. Аудитор должен определить объем выборки, достаточный для снижения риска, связанного с использованием выборки, до приемлемо низкого уровня. Аудитор должен отбирать статьи для выборки таким образом, чтобы каждый элемент выборки в совокупности имел равные шансы попасть в выборку.

#### *Выполнение аудиторских процедур*

Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры в отношении каждой отобранной статьи, соответствующие ее цели. Если аудиторская процедура неприменима в отношении отобранной статьи, аудитор должен выполнить процедуру по отношению к какой-либо замещающей статье.

Если аудитор оказывается не в состоянии применить разработанные аудиторские процедуры, или подходящие альтернативные процедуры,

в отношении отобранной статьи, аудитор должен рассматривать данную статью как отклонение от предписанного контроля, в случае тестов средств контроля, или как искажение, в случае детальных тестов.

#### *Характер и причина отклонений и искажений*

Аудитор должен изучить характер и причину любых выявленных отклонений или искажений и оценить их возможный эффект на цель аудиторской процедуры и на другие области аудита. В крайне редких случаях, когда аудитор считает обнаруженное в выборке искажение или отклонение аномалией, аудитор должен получить высокую степень уверенности в том, что такое искажение или отклонение не является характерным для совокупности.

Аудитор должен получить такую степень уверенности, выполнив дополнительные аудиторские процедуры для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства того, что искажение или отклонение не влияет на остальные статьи в совокупности.

#### *Проецирование искажений.*

Применительно к детальным тестам аудитор должен проецировать искажения, выявленные в выборке, на всю совокупность.

#### *Оценка результатов аудиторской выборки*

Аудитор должен оценить:

- (а) Результаты выборки;
- (б) Обеспечило ли использование аудиторской выборки разумное основание для выведения заключений о тестируемой совокупности.

#### *Элемент выборки*

Элементами выборки могут быть натурально-вещественные статьи (например, кредитовые записи в банковских выписках, коммерческие счета или дебетовые сальдо) или денежные единицы.

#### *Допустимое искажение*

При организации выборки аудитор определяет размер допустимого

искажения в ответ на риск того, что совокупность отдельных несущественных искажений может привести к существенному искажению финансовой отчетности и обеспечить запас для возможных необнаруженных искажений. Допустимое искажение представляет собой применение порога существенности, в соответствии с определением к определенной процедуре выборки. Допустимое искажение может представлять собой сумму, равную сумме порога существенности или меньше ее.

#### *Организация выборки*

Аудиторская выборка позволяет аудитору оценить аудиторское доказательство в отношении некоторых характеристик отобранных статей, чтобы сформировать или облегчить формирование заключения в отношении совокупности, из которой произведена выборка. Аудиторская выборка может применяться с использованием как нестатистического, так и статистического подхода. При организации аудиторской выборки аудитор рассматривает конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и аудиторские процедуры, которое с наибольшей степенью вероятности будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с отклонениями или искажениями, или же других характеристик, присущих таким аудиторским доказательствам, поможет аудитору определить, что именно составляет отклонение или искажение и какая совокупность должна быть использована для выборки. При выполнении аудиторской выборки аудитор выполняет аудиторские процедуры для получения доказательства полноты совокупности, из которой произведена аудиторская выборка.

Анализ цели аудиторской процедуры включает четкое понимание того, что составляет отклонение или искажение таким образом, чтобы гарантировать, что оценка отклонений или прогноз искажений включает все условия, которые уместны с точки зрения целей аудиторской процедуры, и только такие условия. Например, в рамках детального теста, такого как подтверждение, выполняемого в отношении существования дебиторской задолженности, платежи, осуществленные покупателем до даты подтверждения, но полученные клиентом вскоре после этой даты, не считаются искажением. Аналогичным образом, отнесение какой-либо суммы на неправильный счет клиента не влияет на общую сумму дебиторской задолженности. Следовательно, было бы нецелесообразным считать это искажением при оценке выборочных результатов данной конкретной аудиторской процедуры, даже, несмотря на то, что это могло бы оказывать значительное влияние на другие области аудита, такие как оценка риска мошенничества или адекватности резервов по сомнительным счетам.

При рассмотрении характеристик совокупности для выполнения тестов средств контроля аудитор проводит оценку предполагаемого уровня отклонения на основании понимания аудитором соответствующих средств контроля или на результатах проверки небольшого количества статей в совокупности. Такая оценка осуществляется для организации

аудиторской выборки и определения ее объема. Аналогичным образом, в отношении тестов средств контроля аудитор проводит оценку ожидаемого искажения в совокупности.

При проведении детальных тестов в случае, если ожидаемая величина искажения велика, может оказаться целесообразным провести 100% проверку или использовать больший объем выборки. При анализе характеристик совокупности, из которой будет произведена выборка, аудитор может решить, что целесообразным будет применить стратификацию или выборку, взвешенную по стоимости. Решение о том, использовать ли статистический или нестатистический подход к осуществлению выборки, является вопросом суждения аудитора; однако, объем выборки не является действенным критерием отличия статистического подхода от нестатистического.

#### *Объем выборки*

Уровень риска, связанного с использованием выборки, который аудитор считает приемлемым, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который аудитор считает приемлемым, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может быть определен путем применения формулы, основанной на статистике, или путем вынесения профессионального суждения. При схожих обстоятельствах влияние на объем выборки таких факторов является схожим независимо от того, выбран ли статистический или нестатистический подход.

Статистическая выборка требует, чтобы статьи для выборки отбирались таким образом, чтобы у каждого элемента выборки была известная вероятность быть выбранным. При нестатистической выборке для отбора статей используется профессиональное суждение. Поскольку целью выборки является обеспечение разумного основания для выводов относительно всей совокупности, из которой произведена выборка, важно, чтобы аудитор сформировал репрезентативную выборку путем отбора статей выборки, обладающих характеристиками, типичными для совокупности, и такая выборка должна формироваться так, чтобы исключить какую бы то ни было предвзятость. Основными методами осуществления выборки являются использование случайного отбора, систематический отбор и бессистемный отбор.

#### *Выполнение аудиторских процедур*

Примером того, когда необходимо выполнить процедуру в отношении какой-либо замещающей статьи, является выбор аннулированного чека при тестировании доказательства того, что платежи были одобрены. Если аудитор считает, что чек был аннулирован надлежащим образом, так что он не составляет отклонения, проверка проводится по отношению к какому-либо другому чеку, который надлежащим образом выбран для замены. Примером того, когда аудитор оказывается не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры в отношении отобранной статьи, является потеря документов, касающихся данной статьи. Примером

подходящей альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений, вместе с доказательством источника их поступления и указанием статей, для погашения которых они предназначены, в случае, когда в ответ на запрос о подтверждении в положительной форме не было получено ответа.

#### *Характер и причина отклонений и искажений*

При анализе обнаруженных отклонений и искажений аудитор может установить, что многие из них обладают общими характеристиками, как например, вид операции, местоположение, производственная линия или период времени. В таких обстоятельствах аудитор может принять решение о выявлении всех статей в совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и распространить аудиторские процедуры на данные статьи. Кроме того, такие отклонения и искажения могут быть намеренными и указывать на возможность мошенничества. Аудитор должен проецировать искажения на совокупность с тем, чтобы получить обобщенное представление о диапазоне искажений, но такое проецирование может оказаться недостаточным для определения отражаемой суммы. В случае, когда искажение было признано аномалией, оно может быть исключено при проецировании искажений на совокупность. Однако, последствия любого такого искажения, если оно не исправлено, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к проецированию искажений, не являющихся аномальными. В отношении тестов средств контроля не требуется проецирования отклонений в явном виде, поскольку уровень отклонений в выборке в то же время является проецируемым уровнем отклонений в совокупности в целом. МСА предоставляет руководство в отношении случаев обнаружения отклонений от средств контроля, на которые аудитор намерен полагаться.

#### *Оценка результатов аудиторской выборки*

В отношении тестов средств контроля неожиданно высокий уровень отклонений в выборке может привести к увеличению оцененного риска

существенных искажений, если не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку. В случае детальных тестов неожиданно высокая сумма искажений в выборке может дать аудитору основания полагать, что класс операций или сальдо счета подверглись существенным искажениям при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

В случае тестов средств контроля совокупная величина спроецированного искажения и аномального искажения (если таковое имеет место) является наилучшей оценкой аудитором искажения по совокупности. Если совокупная величина спроецированного искажения и аномального искажения (если таковое имеет место) превышает размер допустимого искажения, выборка не обеспечивает разумного основания для заключений в отношении протестированной совокупности. Чем ближе совокупная

величина спроецированного искажения и аномального искажения к размеру допустимого искажения, тем больше вероятность того, что фактическое искажение в совокупности превысит размер допустимого искажения. Также если величина спроецированного искажения превышает ожидания аудитора в отношении искажения, использованные для определения объема выборки, аудитор может прийти к заключению о наличии неприемлемого риска, связанного с использованием выборки и состоящего в том, что фактическое искажение в совокупности превышает размер допустимого искажения. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить риск того, что фактическое искажение в совокупности превышает размер допустимого искажения; такой риск может быть снижен, если будут получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если аудитор приходит к заключению, что аудиторская выборка не предоставила разумного основания для заключений в отношении протестированной совокупности, аудитор может попросить руководство субъекта

\* исследовать выявленные искажения, а также возможность дальнейших искажений, а также сделать любые необходимые корректировки; или:

\* модифицировать характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур, позволяющих добиться требуемой уверенности. Например, в случае тестов средств контроля аудитор может увеличить объем выборки, протестировать альтернативное средство контроля или модифицировать соответствующие процедуры проверки по существу.

#### *Стратификация*

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, обладающие каким-либо отличительным признаком. Цель стратификации состоит в том, чтобы снизить вариативность статей в рамках каждой страты и тем самым уменьшить объем выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборки.

#### *Выборка, взвешенная по стоимости*

При проведении детальных тестов эффективной может оказаться идентификация элементов выборки как отдельных денежных единиц, составляющих совокупность. Выбрав отдельные конкретные денежные единицы из совокупности, например, сальдо дебиторской задолженности, аудитор затем может исследовать конкретные статьи, например, отдельные сальдо, которые содержат такие денежные единицы. Одним из преимуществ такого подхода к определению элементов выборки является ориентация аудиторской работы на статьи, имеющие большую стоимость, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными и могут привести к уменьшению объемов выборки. Такой подход может использоваться в сочетании с систематическим методом

определения выборки и является наиболее эффективным при отборе статей с использованием метода случайного отбора.

Ниже приводятся факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для тестов средств контроля. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, основаны на предположении о том, что аудитор не модифицирует характер или сроки тестов средств контроля, а также не модифицирует подход к процедурам проверки по существу в ответ на оцененные риски.

1. Повышение уровня, до которого оценка аудитором риска учитывает соответствующие средства контроля

*Увеличение:*

Чем большую уверенность аудитор предполагает обеспечить за счет эффективного функционирования средств контроля, тем ниже будет оценка аудитором риска существенных искажений и тем больше должен быть объем выборки. В случае если оценка аудитором риска существенных искажений на уровне утверждений, исходя из ожидаемой эффективности функционирования средств контроля, аудитор должен выполнить тесты средств контроля. При прочих условиях, чем больше аудитор полагается на эффективность функционирования средств контроля при оценке риска, тем больше должен быть масштаб проводимых аудитором тестов средств контроля (и, следовательно, объем выборки увеличивается).

*Уменьшение .*

Чем ниже степень допустимого отклонения, тем больше должен быть объем выборки.

В число факторов, которые являются значимыми при анализе аудитором ожидаемого уровня отклонения, входит понимание аудитором бизнеса (в частности, процедуры по оценке риска с целью получения знания о системе внутреннего контроля), изменения в составе персонала или изменения в системе внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, и результаты других аудиторских процедур. Высокая ожидаемая степень отклонения от средства контроля обычно не гарантирует, или гарантирует в незначительной степени, снижение оцененного риска существенных искажений.

*Примеры факторов, влияющих на объем выборки для детальных тестов.*

Ниже перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для проведения детальных тестов. Данные факторы, которые необходимо рассматривать в совокупности, основаны на предположении о том, что аудитор не модифицирует подход к тестам средств контроля и не модифицирует характер и сроки выполнения процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

*Увеличение аудиторской оценки риска существенных искажений*

Чем выше аудиторская оценка риска существенных искажений, тем больше должен быть объем выборки. На аудиторскую оценку риска

существенных искажений влияет неотъемлемый риск и риск средств контроля.

Например, если аудитор не выполняет тесты средств контроля, то аудиторская оценка рисков не может быть снижена за счет эффективного функционирования средств внутреннего контроля в отношении определенного утверждения. Следовательно, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитору необходимо получить низкий риск необнаружения и в большей мере полагаться на процедуры проверки по существу. Чем больше аудитор получит аудиторских доказательств от детальных тестов (т.е. чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем выборки.

Уменьшение чем больше аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты или аналитические процедуры проверки по существу) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения применительно к конкретной совокупности, тем меньшей уверенности, что аудитор будет требовать от выборки и, таким образом, тем меньшим может быть объем выборки.

#### *Количество элементов выборки в совокупности*

В случае крупной совокупности ее фактический объем оказывает лишь незначительное (если вообще какое бы то ни было) воздействие на объем выборки. Таким образом, в случае небольшой совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

#### *Методы определения выборки*

Существует много методов определения выборки. Основные методы

определения выборки изложены ниже:

(а) Случайный отбор (применяемый с использованием генераторов случайных чисел, например, таблиц случайных чисел).

(б) Систематический отбор, при котором количество элементов выборки в

совокупности делится на объем выборки, в результате чего определяется интервал выборки, например, 50, и после определения исходной точки в пределах первых 50-ти элементов выборки отбирается каждый 50-й элемент. Хотя исходная точка может определяться произвольно, выборка будет носить более случайный характер при использовании компьютеризированного генератора случайных чисел или таблиц случайных чисел. При использовании систематического отбора аудитору необходимо определить, что элементы выборки в совокупности не структурированы таким образом, что интервал выборки совпадает с определенной структурой совокупности.

(в) Выборка денежных единиц – это тип выборки по взвешенной

стоимости(в соответствии с описанием, при котором объем выборки, определение выборки и результаты оценки в заключении представлены в денежных суммах.

(г) Бессистемный отбор, при котором аудитор формирует выборку, не следуя какому-либо структурному методу. Несмотря на то, что структурный метод не используется, аудитор, тем не менее, должен избегать какой-либо сознательной предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда выбирать или избегать первые или последние проводки на странице) и тем самым постарается обеспечить, чтобы все статьи совокупности могли быть выбраны. Бессистемный отбор не годится, если используется статистическая выборка.

(д) Отбор блоком предполагает выбор блока (блоков) смежных элементов совокупности. Выбор блоком обычно не может применяться при выборке, поскольку большинство совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные статьи могут предположительно иметь сходные по отношению друг к другу характеристики, которые при этом будут отличаться от характеристик других статей совокупности. Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования выборки, если аудитор рассчитывает сделать на основе выборки обоснованные выводы относительно всей совокупности.

### **Вопросы для самоконтроля:**

- 1.Что является целью выполнения аудиторской выборки?
- 2.На сколько видов делятся процедуры по существу?
- 3.Что представляют собой детальные тесты операций и сальдо счетов?
- 4.Что представляют собой процедуры выботки?
5. Как осуществляется организация размера выборки?
6. В чем заключается этап планирования выборки?
- 7.Каким стандартом регулируется процесс получения аудиторской выборки?
- 8.Что прдествляют собой статистические и нестатистические подходы к выборке?
- 9.На сколько виов делятся процедуры по существу?
- 10.Какими могут быть доказательства по характеру?
- 11.Дайте характеристику МСА «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования»?
- 12.Что представляют собой «тесты контроля»?
- 13.Сформулируйте цель МСА 530 «Аудиторская выборка»?
- 14.Назовите основные положения МСА «Аудиторская выборка»?

### **Тесты:**

1. О чем аудитор может попросить руководство если он приходит к заключению, что аудиторская выборка не предоставила разумного основания для заключений в отношении протестированной совокупности, субъекта?

А.

В. исследовать выявленные искажения, а также возможность дальнейших искажений, а также сделать любые необходимые корректировки

С. модифицировать характер, сроки выполнения и масштаб дальнейших аудиторских процедур, позволяющих добиться требуемой уверенности.

Д. в случае тестов средств контроля аудитор может увеличить объем выборки

Е. протестировать альтернативное средство контроля или модифицировать соответствующие процедуры проверки по существу

2. Меньший объем выборки является оправданным, если аудитор:

А. считает, что в совокупности данных ошибок не содержится

В. делает заключение о том, что процедуры выполняются внутренним контролем ненадлежащим образом

С. предполагает наличие ошибки в совокупности данных

Д. обращает внимание на области, где существует наибольшая вероятность финансовой ошибки

Е. во всех случаях

3. Каким МСА классифицирован стандарт «Аудиторская выборка»?

А. МСА 350

В. МСА 250

С. МСА 450

Д. МСА 550

Е. МСА 700

4. Методы определения аудиторской выборки:

А. статистические и нестатистические

В. статистические и аналитические

С. производные

Д. функциональные и систематические

Е. все перечисленные

5. Условия, необходимые для использования статистической выборки:

А. все перечисленные условия справедливы

В. совокупность данных должна быть довольно большой

С. уровень предполагаемых ошибок должен быть низким

Д. статьи совокупности данных должны легко поддаваться определению после того, как они будут отобраны, что облегчит проведение их проверки

Е. проверяемая совокупность данных должна быть однородной

6. Методы отбора элементов выборки:

А. случайный, систематический, комбинированный

В. случайный и комбинированный

С. статистический и функциональный

Д. аналитический и случайный

Е. все перечисленные

7. Случайный отбор элементов выборки – это процесс отбора, в ходе которого аудитор стремится дать равную возможность всем статьям, составляющим совокупность данных, быть выбранными:

А. в качестве выборки совокупности данных использует стоимость денежной единицы

В. вычисляет единый интервал выборки посредством деления объема совокупности данных на объем выборки

С. отбирает число расположенных рядом операций и статей

Д. делает переоценку риска выборки

Е. в качестве выборки совокупности данных использует данные актива

8. Систематический отбор элементов выборки – это процесс отбора, в ходе которого аудитор:

А. вычисляет единый интервал выборки посредством деления объема совокупности данных на объем выборки

В. в качестве выборки совокупности данных использует стоимость денежной единицы

С. стремится дать равную возможность всем статьям, составляющим совокупность данных, быть выбранными

Д. отбирает число расположенных рядом операций и статей

Е. делает переоценку риска выборки

9. При выборке неденежных совокупностей данных, например, документов на отправку товаров особенно удобен:

А. систематический отбор

В. случайный отбор

С. произвольный отбор

Д. отбор по стоимости

Е. отбор по блокам

10. Как сформулирован стандарт 350?

А. «Аудиторская выборка»

В. «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»

С. «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»

Д.»Планирование аудита финансовой отчетности»

Е.»Аудиторское доказательство»

11. Стратификация - это:

А. процесс деления совокупности на подсовокупности, каждая из которых представляет собой группу единиц выборки со сходными характеристиками

В. распространение характеристики выборки на всю генеральную совокупность

С. произведение идентичных единиц выборочной совокупности

Д. сложение единиц совокупности для определения размера генеральной совокупности

Е. анализ выборочных единиц совокупности

12. При определении объема выборки аудитор должен учитывать:

А. все перечисленные

В. допустимое количество ошибок

С. степень обнаружения ошибок

Д. предполагаемые ошибки

Е. риск выборки

13. Что может быть элементами выборки?

А. все ответы верны

В. могут быть натурально-вещественные статьи

С. коммерческие счета или дебетовые сальдо

Д. денежные единицы

Е. кредитовые записи в банковских выписках

### **Основная литература :**

1. МСА 530 «Аудиторская выборка. Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

2. Э.О. Нурсейтов - Аудит. Краткое руководство - Алматы, : LEM, 2009-220с.

3. К.Ш. Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

4. Г.С. Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К. Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

### **Дополнительная литература :**

1. Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономисть -2016 г.

5. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7. Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9. Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.

10. Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11. Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **8. МСА 230 «АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»**

### **8.1 Понятие и значение документации в аудите**

Термин документация согласно глоссарию означает:

1. Документация (Documentation) - материал (рабочие документы), подготовленный аудитором и для аудитора или полученный и хранимый аудитором в связи с проведением аудита.

2. Документация по соглашению (Engagement documentation) - письменное отражение выполненной работы, полученных результатов, выводов, сделанных аудитором /профессиональным практикующим бухгалтером/ (иногда используется термин «рабочие документы»).

Термин рабочие документы означает, что рабочие документы (Workingpapers) - документы аудитора по планированию работы, характеру, срокам и объему выполненных аудиторских процедур, результатам таких процедур и выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Рабочие документы аудитора - документы аудитора по планированию работы, характеру, срокам и объему выполненных аудиторских процедур, результатам таких процедур и выводов, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Одновременно документом можно назвать рабочие бумаги аудитора, которые могут иметь форму данных сохраненных на бумаге, дискетах, в электронном формате и т.д.

Рабочие бумаги помогают аудитору:

- а) при планировании аудита
- б) проведении аудита
- в) при осуществлении руководства и обзора аудиторской работы
- г) содержание аудиторских доказательств получаемые в ходе аудита, выполняются с целью подтверждения аудиторского мнения.

В рабочих документах аудитору следует отражать информацию о ходе планирования аудиторской работы, характере, сроках, объеме инфляции, последующих результатах, а также выводах сделанных на основе получения аудиторских доказательств. В рабочих бумагах содержится обоснование аудитором значимых вопросов, по которым ему следует выразить свое суждение и составить аудиторское заключение.

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора, поскольку нет необходимости и было бы не целесообразно документировать каждый вопрос, поэтому при определении объема рабочих документов аудитор продумывает, что можно оставить или, что может пригодиться другому аудитору для того, чтобы получить представление о проделанной работе, о принятых принципиальных решениях.

На форму и содержание документов оказывают влияние такие факторы:

- характер отношений;
- форма аудиторского отчета;
- характер и сложность хозяйственной деятельности;

- характер и состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- необходимость при определении обстоятельств в направлении, руководстве и проверке работы выполненной помощниками;
- конкретные методы и приемы, принимаемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы составляются и систематизируются таким образом, чтобы соответствовали определенным требованиям и потребности аудита при каждой отдельной проверке. Использование стандартизированных рабочих документов (образцы писем, ведомости и т.д.) повышают эффективность их подготовки и изучения. Для подготовки документации аудитор может использовать графики, реестры и др., подготовленное, хозяйствующим субъектом.

Рабочие документы обычно содержат:

1. Информацию, касающуюся юридических и организационных структур (учредительные документы).
2. Извлечение из юридически важных документов, договоров или протоколов.
3. Информацию об отрасли, экономической среде, в условиях которых хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность.
4. Доказательства, которые получены в процессе планирования программы и т. д.
5. Доказательства понимания аудиторской системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
6. Доказательства, подтверждающие оценку риска.
7. Доказательства, подтверждающие факт рассматриваемой аудитором службы внутреннего контроля.
8. Анализ операций хозяйствующих субъектов.
9. Анализ значимых коэффициентов.
10. Описание характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур и результатов.
11. Доказательства, подтверждающие, что над работой, выполненной ассистентом или помощником аудитора, осуществляется руководство и проводится её обзор.
12. Указание на то, кто выполнит аудиторские процедуры.
13. Подробную информацию о процедурах осуществляющихся в отношении компонентов финансовой отчетности, если аудит проводился другим аудитором.
14. Копии корреспонденции с экспертами, с другими аудиторами и третьими лицами.
15. Копии писем или записок, доведенные до сведения или обсуждавшиеся с субъектом.
16. Письма – обязательства, письма – представления, получаемые от субъектов.

17. Выводы, сделанные аудитором по важным значимым аспектам аудита, включающие то, каким образом исключения или необычные обстоятельства раскрытые аудитором, разрешались или обрабатывались, если такое имело место.

18. Копии финансовых отчетов.

19. Копия аудиторского отчета.

Перечисленные сведения группируются в рабочих документах в удобной для аудитора форме и порядке. В рабочих документах аудитор отражает информацию о ходе планирования аудиторской работы, характере, сроках, объеме инфляции, последующих результатах, а также выводах сделанных на основе получения аудиторских доказательств.

Таким образом, рабочая документация является собственностью аудитора. Аудитор должен документально оформить все сведения, подтверждающие, что им аудит проведен в соответствии с положениями стандартов. В рабочих документах отражается вся информация о планировании аудита, характер, сроки и объем выполненных процедур, результаты аудита, выводы, сделанные на основе аудиторских доказательств. Аудитор может составить примерный перечень сведений, которые могут быть отражены в его рабочих документах, например:

## **8.2 МСА 230 «Аудиторская документация»**

### *Цель*

Целью настоящего стандарта является установление стандарта, который рассматривает обязанности аудитора по выпуску соответствующего отчета (заключения).

Цель аудитора состоит в том, чтобы подготовить документацию, которая обеспечивает:

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

*Термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют*

*указанные ниже значения:*

(а) Аудиторская документация – Письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, и выводов сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

(б) Аудиторский файл – Одна или несколько папок или других форм хранения информации, в физическом или электронном формате, содержащих записи, составляющие аудиторскую документацию по какому-либо конкретному соглашению.

(в) Опытный аудитор – Лицо (работающее в аудиторской фирме или привлеченное со стороны), имеющее практический опыт аудита и достаточное знание МСА «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»,

(г) Процессов аудита;

(д) МСА и применимых требований законодательства и регулирующих органов;

(е) Бизнес среды, в которой работает субъект;

(ж) Вопросы аудита и представления финансовой отчетности, актуальных для отрасли субъекта

*Требования:*

Своевременная подготовка аудиторской документации .

Аудитор должен подготавливать аудиторскую документацию на своевременной основе.

*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, и должен понять:

(а) Характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, проведенных с целью обеспечения соответствия требованиям МСА и применимым требованиям законодательства и регулирующих органов;

(б) Результаты выполненных аудиторских процедур и полученное аудиторское доказательство; и

(в) Значительные вопросы, возникающие в ходе аудита, заключения, сделанные по ним, а также значительные профессиональные суждения, полученные в ходе подготовки таких заключений.

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

(а) Отличительные особенности конкретных статей или вопросов, которые были протестированы;

(б) Кто выполнил аудиторскую работу и даты, когда такая работа была завершена;

(в) Кто проводил обзор выполненной аудиторской работы, даты и масштаб такого обзора.

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 вопросу, аудитор должен задокументировать, как он (аудитор) разрешил такое противоречие.

*Отступление от обязательного требования:*

Если при исключительных обстоятельствах аудитор сочтет необходимым отступить от обязательного требования МСА, то аудитор

должен задокументировать, каким образом выполненные процедуры достигают цели такого требования, а также причины отступления.

*Вопросы, возникающие после даты аудиторского отчета (заключения):*

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

- (а) Обстоятельства, с которыми он столкнулся;
- (б) 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);
- (в) 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 административный процесс компиляции окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения).

После того, как компиляция окончательного аудиторского файла была завершена, аудитор не должен удалять или отказываться от аудиторской документации какого бы то ни было характера до окончания срока ее хранения.

*Своевременная подготовка аудиторской документации:*

Подготовка достаточной и надлежащей аудиторской документации на своевременной основе способствует повышению качества аудита и облегчает эффективный обзор и оценку полученного аудиторского доказательства и сделанных выводов до составления аудиторского отчета (заключения). Документация, подготовленная после выполнения аудиторской работы, вероятно, будет менее точной, чем документация, подготовленная в ходе выполнения такой работы.

*Документирование выполненных аудиторских процедур и полученного аудиторского доказательства:*

Форма, содержание и масштаб аудиторской документации зависят от таких факторов, как:

- Размер и сложность организационной структуры субъекта.
- Характер аудиторских процедур, которые должны быть выполнены.
- Выявленные риски существенных искажений.

- Значимость полученного аудиторского доказательства.
- Характер и масштаб выявленных отклонений.
- Необходимость задокументировать заключение или основу для заключения, которые не становятся очевидными из документации по выполненной работе или полученному аудиторскому доказательству.

- Используемая методология и инструменты аудита.

Аудиторская документация может быть записана на бумажных, электронных, или других носителях. Среди примеров аудиторской документации можно назвать:

- Программы аудита.
- Анализы.
- Меморандумы по возникшим вопросам.
- Обзоры значительных вопросов.
- Письма-подтверждения и письма-представления.
- Контрольные листы.
- Корреспонденция (включая электронную почту) по значительным вопросам.

Выдержки или копии записей субъекта (например, из значительных и специфических договоров и соглашений) могут быть включены в аудиторскую документацию. В то же время аудиторская документация не может заменить данные бухгалтерского учета субъекта.

У аудитора нет необходимости включать в аудиторскую документацию замененные проекты рабочих документов и финансовой отчетности, примечания, которые отражают неполные или предварительные результаты размышлений, предыдущие экземпляры документов, в которых были исправлены типографские или какие-либо другие ошибки, и дубликаты документов. Устные объяснения аудитора сами по себе не являются адекватным подтверждением выполненной аудитором работы или сделанного аудитором заключения, но могут использоваться, чтобы объяснить или разъяснить информацию, содержащуюся в аудиторской документации.

#### *Документирование выполнения требований МСА:*

В принципе, соблюдение требований данного МСА обеспечит достаточность и надлежащий характер аудиторской документации при данных обстоятельствах. Другие МСА содержат специфические требования к документации, которые имеют своей целью разъяснение применения данного МСА в конкретных обстоятельствах таких других МСА. Специфические требования, предъявляемые к документации другими МСА, не ограничивают применение данного МСА. Кроме того, отсутствие каких-либо требований к документации в любом конкретном МСА не означает, что выполнение требований такого МСА не приведет к подготовке соответствующей документации.

Аудиторская документация обеспечивает доказательство того, что аудит выполняет требования МСА. Однако, у аудитора нет ни необходимости, ни возможности документировать каждый

рассматриваемый вопрос или профессиональное суждение, сделанное в ходе аудита. Далее, у аудитора нет необходимости отдельно документировать (как в контрольном перечне) соблюдение таких требований, выполнение которых продемонстрировано документами, включенными в аудиторский файл. Например: Существование надлежащим образом задокументированного плана аудита демонстрирует факт планирования аудита аудитором.

Существование подписанного письма-соглашения в аудиторском файле демонстрирует, что аудитор согласовал условия соглашения по аудиту с руководством субъекта или, в случае необходимости, лицами, наделенными руководящими полномочиями.

Аудиторский отчет (заключение), которое содержит мнение с оговорками (соответствующими оговорками), демонстрирует, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговорками при обстоятельствах, указанных в МСА.

Что касается требований, которые применяются в целом по ходу аудита, существует целый ряд способов продемонстрировать их соблюдение в аудиторском файле:

Например, не существует какого-либо единственного способа документирования профессионального скептицизма аудитора. Однако аудиторская документация все же может обеспечить доказательство соблюдения аудитором принципа профессионального скептицизма в соответствии с МСА. Такое доказательство может включать конкретные процедуры, выполненные, чтобы подтвердить ответы руководства субъекта на запросы аудитора.

Аналогичным образом, доказательство того, что партнер по проекту принял на себя ответственность за направление, надзор и выполнение аудита в соответствии с МСА, может быть представлено многими способами в рамках аудиторской документации. Такие способы могут включать документирование своевременного привлечения партнера по проекту к таким аспектам аудита, как участие в обсуждениях с командой по аудиту, требуемых МСА

Документирование значительных вопросов и соответствующих значительных профессиональных суждений. Оценка значимости вопроса требует объективного анализа фактов и обстоятельств. В качестве примеров значительных вопросов можно отметить:

- Вопросы, которые приводят к возникновению значительных рисков (как описано в МСА 315 1 ).

- Результаты аудиторских процедур, указывающих на то, что:
  - (а) финансовая отчетность может быть существенно искажена,
  - (б) необходимость пересмотреть предыдущую оценку рисков существенных искажений аудитором и действия аудитора в ответ на такие риски.

*Обстоятельства, которые создают для аудитора значительные трудности при применении необходимых аудиторских процедур*

Выводы, которые могут привести к модификации аудиторского мнения или включению пояснительного параграфа в аудиторский отчет (заключение).

Важным фактором при определении формы, содержания и масштаба аудиторской документации по значительным вопросам является степень профессионального суждения, вынесенного аудитором при выполнении работы и оценке результатов. Документирование сделанных профессиональных суждений, в случае их значимости, служит для объяснения заключений аудитора и подкрепления качества суждения. Такие вопросы представляют особый интерес для лиц, отвечающих за обзор аудиторской документации, включая тех, кто выполняет последующие аудиты, при рассмотрении вопросов, которые сохранили свою актуальность (например, при выполнении ретроспективного обзора расчетных оценок).

В качестве примеров обстоятельств надлежит подготовить аудиторскую документацию, касающуюся использования профессионального суждения, можно привести следующие ситуации, при условии значимости вопросов и суждений:

Обоснование заключения аудитора, когда требованием предусмотрено, что аудитор «должен рассмотреть» определенную информацию или факторы, и такое рассмотрение является значительным в контексте конкретного соглашения.

Основа для заключения аудитора о разумности областей субъективных суждений (например, разумности значительных расчетных оценок):

Основа для заключений аудитора о подлинности документа, когда дальнейшее расследование (такое как привлечение эксперта в соответствующей области или использование процедур подтверждения) предпринято в ответ на условия, идентифицированные в ходе аудита, которые заставили аудитора усомниться в подлинности документа.

Аудитор может счесть полезным подготовить и сохранить, как часть аудиторской документации, обзор (иногда называемый меморандум о выполненной работе), описывающий значительные вопросы, выявленные в ходе аудита, а также пути их решения, или включающий перекрестные ссылки на другую, уместную при данных обстоятельствах, подтверждающую аудиторскую документацию, в которой содержится такая информация. Такие обзоры могут облегчить проведение эффективных и результативных обзоров и проверок аудиторской документации, в особенности, в отношении крупных и сложных проектов. Далее, подготовка такого обзора может помочь аудитору при рассмотрении значительных вопросов. Это также может помочь аудитору при рассмотрении, в свете выполненных аудиторских процедур и сделанных заключений, вопроса о том, есть ли такая цель какого-либо отдельного, уместного при данных обстоятельствах МСА, которую аудитор не может достичь, и которая препятствует тому, чтобы аудитор достиг своей общей цели.

Идентификация конкретных тестируемых статей и вопросов, а также лица,

отвечающего за подготовку, и лица, отвечающего за обзор. Документирование отличительных характеристик служит нескольким целям. Например, оно позволяет команде по проекту подготовить отчет о своей работе и облегчает рассмотрение всех отклонений и противоречий. Отличительные характеристики варьируются в зависимости от характера аудиторской процедуры и тестируемой статьи или вопроса.

При детальном тестировании заказов на закупку, подготовленных субъектом, аудитор может выбрать документы для тестирования по дате и уникальным номерам заказов на закупку.

При выполнении процедур, требующих выбора или обзора всех статей, превышающих определенную сумму, из выбранной совокупности, аудитор может задокументировать масштаб процедуры и определение совокупности (например, все журнальные проводки свыше определенной суммы из регистра учета).

При выполнении процедур, требующих систематической выборки из совокупности документов, аудитор может выделить выбранные документы, указав их источник, точку отсчета и интервал выборки (например, систематическая выборка отгрузочных отчетов из комплекта отгрузочных документов за определенный период, начиная с отчета под номером ХХХ и выбором каждого ХХУУУ-го отчета).

При выполнении процедур, требующих проведения опроса определенного персонала субъекта, аудитор может задокументировать даты опросов, имена и должности персонала субъекта.

При выполнении процедур наблюдения аудитор может задокументировать наблюдаемый процесс или предмет изучения, имена соответствующих лиц, их обязанности, а также время и место проведенного наблюдения.

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» требует от аудитора провести обзор выполненной аудиторской работы посредством обзора аудиторской документации.

Требование задокументировать, кто проводил обзор выполненной работы, не подразумевает требование, чтобы в каждом отдельном рабочем документе было включено доказательство обзора.

Требование, однако, означает документирование того, обзор какой аудиторской работы проводился, кто проводил обзор такой работы, и когда был проведен обзор.

*Документирование обсуждений значительных вопросов с руководством*

*субъекта, лицами, наделенными руководящими полномочиями, и другими*

*лицами*

Документация не ограничивается записями, подготовленными аудитором, а, напротив, может включать другие соответствующие записи, такие как протоколы собраний, подготовленные персоналом субъекта и согласованные с аудитором. Среди других лиц, с которыми аудитор может обсудить значительные вопросы, можно назвать прочий персонал субъекта и внешние стороны, такие как лица, предоставляющие профессиональные консультации субъекту.

*Документирование того, как разрешается ситуация с противоречиями*

Требование документировать, как аудитор разрешил ситуацию с противоречиями в информации, не подразумевает, что аудитор должен сохранять документацию, которая является некорректной или была заменена.

*Аспекты, характерные для малых субъектов*

Аудиторская документация при аудите малого субъекта, в целом, менее обширна, чем аудиторская документация при аудите более крупных субъектов. Более того, в случае аудита, при проведении которого партнер по проекту выполняет всю аудиторскую работу, документация не будет включать вопросы, которые документируются исключительно, чтобы проинформировать или проинструктировать членов команды по проекту, или обеспечить доказательство проведения обзора другими членами команды (например, не будет необходимости документировать вопросы, касающиеся обсуждений в составе команды или надзора, по причине отсутствия таких вопросов).

Однако, партнер по проекту выполняет обязательное требование, предусматривающее подготовку такой аудиторской документации, которая будет понятной для опытного аудитора, поскольку обзор аудиторской документации может проводиться внешними сторонами в целях регулирования или в каких-либо иных целях.

При подготовке аудиторской документации аудитор малого субъекта может также счесть целесообразным и эффективным отразить различные аспекты аудита в одном документе с перекрестными ссылками на подтверждающие рабочие документы, согласно обстоятельствам. В качестве примеров вопросов, которые могут быть задокументированы все вместе при аудите малого субъекта, можно указать знание субъекта и его системы внутреннего контроля, общую стратегию аудита и план аудита, уровень существенности, установленный в соответствии с МСА оцененные риски, значительные вопросы, отмеченные в ходе аудита, и сделанные выводы.

*Отступление от обязательного требования*

Требования МСА разработаны так, чтобы содействовать достижению общих целей, указанных в МСА, и, соответственно, общих целей аудитора. Следовательно, кроме как при исключительных обстоятельствах, МСА призывают к соблюдению каждого требования, которое является уместным в сложившихся обстоятельствах аудита.

Требование документирования распространяется только на требования, которые являются уместными при сложившихся обстоятельствах.

Требование не является уместным только в тех случаях, когда:

(а) МСА в целом не является уместным (например, если у субъекта нет службы внутреннего аудита, ни одно положение МСА 610 «Использование работы внутреннего аудита» не будет уместным); или

(б) Требование является условным, а соответствующее условие не существует (например, требование модифицировать аудиторское мнение в случае неспособности невозможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, когда на самом деле возможно.

*Вопросы, возникающие после даты аудиторского отчета (заключения)*

Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета (заключения), но которые уже существовали на такую дату и которые, будь они тогда известны, могли бы привести к внесению изменений и ополнений в финансовую отчетность или к модификации мнения отчета (заключении). Соответствующие изменения в аудиторской документации проверяются в соответствии с обязанностями по проведению обзора, предусмотренными МСА 220. При этом партнер по проекту принимает на себя общую ответственность за изменения.

*Компиляция окончательного аудиторского файла*

МСКК 1(или национальные требования, которые являются, как минимум, не менее строгими) требует, чтобы фирмы установили политику и процедуры для своевременного завершения компиляции аудиторских файлов . Надлежащий срок, выделяемый для завершения компиляции окончательного аудиторского файла, как правило, не превышает 60 дней после даты аудиторского отчета (заключения) .

Завершение компиляции окончательного аудиторского файла после даты аудиторского отчета (заключения) – это административный процесс, который не подразумевает выполнение новых аудиторских процедур или формирование новых заключений. Однако, могут быть внесены изменения в аудиторскую документацию в ходе компиляции, если они являются административными по своей природе. Можно привести следующие примеры таких изменений:

- Удаление или игнорирование замененной документации.
- Сортировка, сопоставление и создание перекрестных ссылок на рабочие документы.
- Утверждение контрольных перечней по завершению, связанных с процессом формирования файла МСА 560, «Последующие события».

Документирование полученного аудитором аудиторского доказательства, которое обсуждалось и согласовывалось с соответствующими членами команды по проекту до даты аудиторского отчета (заключения).

МСКК 1(или национальные требования, которые являются, как минимум, не менее строгими) требует, чтобы фирмы установили политику

и процедуры хранения документации по проекту. Период хранения для соглашений по аудиту, как правило, составляет не менее пяти лет после даты аудиторского отчета (заключения) или даты аудиторского отчета (заключения) группы, если таковая наступила позднее.

Примером обстоятельства, когда аудитор может счесть необходимым изменить существующую аудиторскую документацию или добавить новую аудиторскую документацию после компиляции файла, служит необходимость разъяснения существующей аудиторской документации, которая возникла в результате комментариев, полученных в ходе контрольных проверок, проводимых внутренними или внешними сторонами.

*Специфические требования к аудиторской документации, изложенные в других МСА*

Настоящее приложение указывает параграфы в других МСА, вступающих в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2009 года или после этой даты, которые содержат специфические требования к документации. Данный список не является заменой изучения требований, соответствующих руководств по применению и пояснительных материалов, изложенных в указанных МСА.

МСА 210 «Согласование условий соглашений по аудиту»

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» –

МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности»

МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»

МСА 260 «Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями»

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений

на

основе знания субъекта и его среды»

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита»

МСА 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»

МСА 540 «Аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, и соответствующих раскрытий»

МСА 550 «Связанные стороны»

МСА 600 «Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов отдельных компонентов)»

МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что является целью составления аудиторской документации?

2. Что понимается под термином рабочая документация?

3. Что понимается под термином документация?
4. Что представляют собой процедуры составления документирования?
5. В каких случаях рабочие бумаги помогают аудитору?
6. В чем заключается этап планирования выборки?
7. Каким стандартом регулируется процесс аудиторского документирования?
8. Какую форму может иметь рабочая документация?
9. Каким образом содержание аудиторских доказательств влияет на рабочую документацию?
10. Какими могут быть доказательства по характеру?
11. Дайте характеристику МСА «Аудиторская документация»?
12. Что представляют собой «тесты контроля»?
13. Сформулируйте цель МСА 230 «Аудиторская документация»?
14. Назовите основные положения МСА 230 «Аудиторская документация»?

### Тесты:

1. Как сформулирован стандарт МСА 230?
  - А.»Аудиторская документация «
  - В.»Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»
  - С.»Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности «
  - Д.»Планирование аудита финансовой отчетности»
  - Е.»Аудиторское доказательство»
  
2. Кто является собственником рабочих документов аудитора?.
  - А. аудитор
  - В. аудируемый субъект
  - С. вышестоящая организация
  - Д. министерство финансов.
  - Е. налоговая инспекция
  
4. Что содержат рабочие документы?
  - А. информацию о условиях, в которых хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность
  - В. извлечения из важных юридических документов договоров или протоколов
  - С. информацию об отрасли в экономической среде
  - Д. информацию, касающуюся юридической и организационной структуры
  - Е. Учетную политику

4. Какого типа доказательства могут быть представлены?

А. доказательства, подтверждающие факт рассмотрения службы внутреннего контроля аудиторской организацией

В. доказательства понимания аудита, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

С. доказательства, подтверждающие оценку риска

Д. доказательства, которые получаются в процессе планирования программы

Е. доказательства, полученные службой внутреннего контроля

5. Какая информация представляется о процедурах, осуществлявшихся в отношении компонентов финансовой отчетности, если аудит проводился другим аудитором?

А. выводы, сделанные аудитором по важным, значимым аспектам аудита, включая то, каким образом исключения или необычные обстоятельства, раскрытые аудитором разрешались или обрабатывались, если такое имело место

В. копии писем или записок, доведенных до сведения или обсуждавшихся с субъектом

В. письма – обязательства, письма – представления, полученные от субъектов,

С. копии финансовых отчетов

Д. копия аудиторского отчета

Е. копии корреспонденции с экспертами, с другими аудиторами и третьими лицами

6. Каким МСА определяются основные положения стандарта «Аудиторская документация»?

А. МСА 230

В. МСА 220

С. МСА 240

Д. МСА 300

Е. МСА 250

7. Необходимо ли аудитору собирать в ходе проверки клиента информацию о ее деятельности, копии документов, отчетов и т.п.?

А. все это будет в учредительных документах

В. необходимости в этом нет, все определяется личным желанием аудитора

С. ни в коем случае, это нарушение этики аудитора

Д. все это будет в доказательствах

Е. это необходимо

8. Причина отказа от выдачи аудиторского заключения вероятнее всего может быть следующей

А.аудитору к моменту предоставления аудиторского заключения не были предоставлены все документы, необходимые для составления аудиторского заключения

В.клиент потребовал составить аудиторское заключение только по балансу предприятия

С.несмотря на получение положительных доказательств о состоянии бухгалтерской отчетности предприятия, аудитор сомневается в достоверности

предъявленных документов

Д.предприятие клиента имеет несколько дочерних предприятий, аудит которых выполняли другие аудиторы

Е.нет правильного ответа

9.Каким из перечисленных документов определяется срок аудиторской проверки?

А.договором на аудиторскую проверку

В.аудиторскими стандартами

С.инструктивными материалами комиссии по аудиту

Д.временными правилами об аудиторской деятельности

Е.законом об аудиторской деятельности

10.Чьей собственностью являются документы ?

А.собственностью клиента

В.собственностью аудитора

С.собственностью акционеров

Д.собственностью дочерних компаний

Е.собственностью инвесторов

11.Какие примеры аудиторской документации можно назвать:

А.программы аудита, меморандумы по возникшим вопросам, обзоры значительных вопросов, письма-подтверждения, контрольные листы, письма-представления, корреспонденции (включая электронную почту)

А.контрольные листы.

В.корреспонденция (включая электронную почту)

С.меморандумы по возникшим вопросам.

Д.обзоры значительных вопросов.

Е.письма-подтверждения и письма-представления.

12. Что может служить важным фактором при определении формы, содержания и масштаба аудиторской документации по значительным вопросам?

А. степень профессионального суждения, вынесенного аудитором при выполнении работы и оценке результатов

В.квалификация аудитора

С.степень применения при аудите стандартов аудита

Д. меморандумы по возникшим вопросам

Е. условия договора на аудиторскую проверку

13. Что должен указать аудитор при документировании характера, сроков и масштаба выполненных аудиторских процедур?

А. все ответы верны

В. выполнение аудиторской работы и даты, когда такая работа была завершена

С. проведенный обзор выполненной аудиторской работы, даты и масштаб

такого обзора

Д. отличительные особенности конкретных статей или вопросов, которые

были протестированы

Е. копии корреспонденции с экспертами, с другими аудиторами и третьими лицами

14. Какие термины, используемые в МСА 230 имеют важное значение?

А. все ответы верны

В. аудиторская документация – письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, и выводов сделанных аудитором (иногда используется термин «рабочие документы»).

С. аудиторский файл – одна или несколько папок или других форм хранения информации, в физическом или электронном формате, содержащих записи, составляющие аудиторскую документацию по какому-либо конкретному соглашению.

Д. опытный аудитор – лицо (работающее в аудиторской фирме или привлеченное со стороны), имеющее практический опыт аудита и достаточное знание МСА «Контроль качества в фирмах, которые выполняют аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»,

Е. процессы аудита на основе МСА 230

15. Что влияет на процесс документирования аудита?

А. представленные клиентом документы

В. применимые требования законодательства и регулирующих органов

С. бизнес среды, в которой работает субъект

Д. программа аудита и представления финансовой отчетности, актуальная для отрасли субъекта

Е. МСА

16. Могут ли быть внесены изменения в аудиторскую документацию в ходе проверки, если они являются административными по своей природе?

А. все ответы верны

В. сортировка, сопоставление и создание перекрестных ссылок на рабочие документы.

С. утверждение контрольных перечней по завершению аудита, связанных с процессом формирования файла

Д. удаление или игнорирование замененной документации

Е. документация внутреннего аудита

#### **Основная литература :**

1. МСА 230 «Аудиторская документация». Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

3. Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы, : LEM, 2009-220с.

4. К.Ш. Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

5. Г.С. Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К. Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

1. Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономика -2016 г.

5. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7. Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматы: кітап, 2015.

8. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы, :LEM, 2005-П2с.

9. Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы, :LEM, 2009-220с.

10. Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11. Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **9. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ**

### **9.1 Понятие и значение аналитических процедур в аудите**

Аудиторские процедуры в зависимости от преследуемых целей осуществляются как правило с использованием тестов контроля (тестов на соответствие) и тестов по существу для получения доказательств, т.е. информации, получаемой аудитором в процессе формирования выводов, которые получаются на основе изучения первичных документов и бухгалтерской отчетности, записей, лежащих в основе финансовой отчетности, а также информации, полученной из других источников.

Тесты контроля (тесты на соответствие) в аудите применяются, во-первых, для осуществления контроля за соблюдением требований законодательства при совершении хозяйственных операций, во-вторых, для проведения проверки с целью выявления соответствия процедур внешнего контроля установленным нормам.

Тесты по существу применяются в целях получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений финансовой отчетности. Они подразделяются на два вида:

- детальные тесты операций и сальдо счетов;
- аналитические процедуры.

Аудиторское доказательство зависит от получения достаточных соответствующих аудиторских процедур. Понятие достаточности и соответствия, взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным как в результате тестов контроля, так и процедур по существу.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств, их понятности по отношению к конкретным утверждениям и их надежности. Обычно, аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые считает надежными или убедительными, собирая при этом информацию из различных источников, подтверждает нахождение одной и той же информации.

При формировании аудиторского заключения аудитор не просто проверяет всю имеющуюся информацию, но и выносит профессиональное суждение.

На профессиональное суждение аудитора о том, что именно является достаточным соответствующим доказательством являются следующие факторы:

1. Аудиторская оценка характера и уровня неотъемлемого риска, как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов.
2. Характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска.
3. Существенность проверяемой статьи.
4. Опыт, приобретенный в течение предыдущих аудитов.
5. Результаты аудиторских процедур, включающие мошенничество и ошибки, которые могли быть обнаружены.

## 6. Источники надежности имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств на основании тестов контроля, аудитору следует рассмотреть достаточность и соответствие аудиторских процедур с целью подтверждения выводов и получению аудиторских доказательств. Аспектами систем бухгалтерского учета внутреннего контроля, относительно которых аудитору, следует получить аудиторские доказательства, является:

1. Организация системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля состоит таким образом, чтобы получить обоснованное профессиональное мнение с целью выявления или исправления найденных существенных искажений.

2. Функционирование систем бухгалтерского учета и контроля эффективности в течение соответствующего периода.

При получении аудиторских доказательств, аудитору следует рассматривать достаточность изученной финансовой отчетности с целью подтверждения её достоверности. Данные доказательства могут подразделяться:

а) наличие активов или обязательств существующих на определенную отчетную дату.

б) права и обязательства, т.е. активы или обязательства принадлежащие субъекту;

в) возникновение в течение отчетного периода различных хозяйственных операций или произошедших событий;

г) полнота;

д) измерение (стоимость и единицы измерения);

е) представление и раскрытие, статья раскрывается, классифицируется и излагается в соответствии с применяемой концептуальной основой представления финансовой отчетности.

## 9.2 МСА 520 «Аналитические процедуры»

### *Цель*

Целью настоящего стандарта является установление стандарта, представление руководству достаточного количества и качества аудиторских процедур, получаемых при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств. Аудитору следует получить достаточные соответствующие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на основании которых строятся аудиторские доказательства.

Данный Международный стандарт аудита (МСА 520) рассматривает использование аудитором аналитических процедур как процедур проверки по существу («аналитические процедуры проверки по существу»). Стандарт также рассматривает обязанность аудитора незадолго до завершения аудита выполнить аналитические процедуры, которые

помогают аудитору при формулировании общего заключения по финансовой отчетности. МСА рассматривает использование аналитических процедур как процедур по оценке риска. МСА содержит требования и руководство относительно характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур в ответ на оцененные риски; эти аудиторские процедуры могут включать аналитические процедуры проверки по существу.

*Цели аудитора:*

(а) Получить уместное и надежное аудиторское доказательство, используя

аналитические процедуры проверки по существу; и

(б) Незадолго до завершения аудита разработать и выполнить аналитические процедуры, которые помогают аудитору формулировать общее заключение относительно того, соответствует ли финансовая отчетность представлениям аудитора о субъекте.

*Определение*

В контексте МСА термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации на основе изучения закономерных взаимосвязей, как между финансовой, так и нефинансовой информацией. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей относящейся к делу информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

*Аналитические процедуры проверки по существу*

При разработке и выполнении аналитических процедур проверки по существу, отдельно или в сочетании с детальными тестами, как процедур проверки по существу в соответствии с МСА, аудитор должен:

(а) Установить годность конкретных аналитических процедур проверки по

существу для данных утверждений, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если таковые имеются, для этих утверждений;

(б) Оценить надежность данных, на которых базируются ожидания аудитора в отношении отраженных сумм или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля над ее подготовкой;

(в) Сделать прогноз в отношении отраженных сумм или коэффициентов и

оценить, достаточно ли точен прогноз, чтобы идентифицировать искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности;

(г) Определить сумму отклонения отраженных сумм от ожидаемых

величин, которая является приемлемой без дальнейшего изучения, как того требует параграф «Аналитические процедуры» в процессе формулирования общего заключения.

Аудитор должен разработать и незадолго до завершения аудита выполнить аналитические процедуры, которые помогают аудитору сформулировать общее заключение относительно того, соответствует ли финансовая отчетность представлениям аудитора о субъекте.

#### *Изучение результатов аналитических процедур*

Если аналитические процедуры, выполненные в соответствии с данным МСА, идентифицируют какие-либо колебания или взаимосвязи, которые противоречат другой релевантной информации или значительно отличаются от ожидаемых величин, аудитор должен изучить такие расхождения путем:

(а) направления запросов руководству субъекта и получения надлежащего

аудиторского доказательства, относящегося к ответам руководства субъекта;

(б) выполнения других аудиторских процедур по мере необходимости

в

сложившейся ситуации.

#### *Руководство по применению и пояснительный материал*

Аналитические процедуры предполагают рассмотрение результатов

сравнения финансовой информации о деятельности субъекта, например, с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды.
- предполагаемыми результатами деятельности субъекта, такими как бюджеты или прогнозы, или ожиданиями аудитора, такими как оценка износа.

- аналогичными данными по отрасли как, например, сравнение отношения выручки от продаж субъекта к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.

Аналитические процедуры также предполагают рассмотрение взаимосвязей, например:

- Между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта, например, норма валовой прибыли в процентах.

- Между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, например расходами на оплату труда и численностью работников.

Для выполнения аналитических процедур могут использоваться различные методы, начиная от простых сравнений до комплексного анализа с применением сложных статистических методов.

Аналитические процедуры могут быть применены к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности компонентов и к отдельным элементам финансовой информации.

*Аналитические процедуры проверки по существу*

Аудиторские процедуры проверки по существу на уровне утверждений могут основываться на детальных тестах, аналитических процедурах по

существу или на их сочетании. Решение о том, какие аудиторские процедуры использовать, включая решение о том, использовать ли аналитические процедуры проверки по существу, основывается на суждении аудитора относительно ожидаемой эффективности и результативности имеющихся аудиторских процедур в снижении аудиторского риска на уровне утверждений до приемлемо низкого уровня.

Аудитор может обратиться к руководству субъекта с запросом о наличии и надежности информации, необходимой для применения аналитических процедур, и о результатах любых из таких процедур, проведенных субъектом. Использование аналитических данных, подготовленных руководством субъекта, может оказаться эффективным при условии, что аудитор уверен в том, что такие данные были подготовлены надлежащим образом.

*Приемлемость конкретных аналитических процедур для данных*

Аналитические процедуры проверки по существу, как правило, более приемлемы в отношении больших объемов операций, которые можно

спрогнозировать. Применение аналитических процедур основывается на ожидании, что взаимосвязи между данными существуют и будут существовать и далее при отсутствии известных условий, указывающих на обратное. Однако, приемлемость конкретной аналитической процедуры будет зависеть от оценки аудитором ее эффективности в обнаружении искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

В некоторых случаях даже несложная модель прогнозирования может оказаться эффективной при использовании в качестве аналитической процедуры. Например, если субъект располагает известным количеством работников, труд которых оплачивается по фиксированной ставке на протяжении всего периода, аудитор может использовать эти данные, чтобы оценить совокупные затраты на оплату труда за период с высокой степенью точности, таким образом, обеспечивая аудиторское доказательство в отношении значительной статьи финансовой отчетности и уменьшая потребность в выполнении детальных тестов по фонду заработной платы. Широко признанные торговые коэффициенты (такие как норма прибыли для различных видов субъектов, занимающихся розничным бизнесом) зачастую могут эффективно использоваться в аналитических

процедурах проверки по существу, которые выполняются с целью получения доказательства,

подтверждающего обоснованность отраженных сумм.

Различные виды аналитических процедур обеспечивают различную степень уверенности. Аналитические процедуры, предполагающие прогноз совокупного арендного дохода от здания, разделенного на квартиры, исходя из арендных ставок, количества квартир и процента свободных квартир, могут обеспечить убедительное доказательство и избавить от необходимости дальнейшей проверки посредством детальных тестов при условии, что указанные элементы проверены надлежащим образом. Напротив, вычисление и сравнение процентов валовой прибыли, используемое как средство подтверждения величины дохода, может обеспечить менее убедительное доказательство, но, в то же время, обеспечить полезное подтверждение при использовании в сочетании с другими аудиторскими процедурами.

На определение приемлемости конкретных аналитических процедур проверки по существу оказывает влияние характер утверждения и оценка аудитором риска существенных искажений. Например, если средства контроля над обработкой заказов являются слабыми, аудитор может в большей мере полагаться на детальные тесты, а не на аналитические процедуры проверки по существу, когда речь идет об утверждениях, связанных с дебиторской задолженностью.

Конкретные аналитические процедуры проверки по существу также могут оказаться уместными, если по тому же утверждению выполняются детальные тесты. Например, получая аудиторское доказательство в отношении утверждения по оценке сальдо дебиторской задолженности, аудитор может применить аналитические процедуры при определении сроков погашения задолженности заказчиков в дополнение к детальным тестам по последующим поступлениям денежных средств.

*Аспекты, характерные для субъектов государственного сектора*

Взаимосвязи между отдельными статьями финансовой отчетности, традиционно рассматриваемые в ходе аудита коммерческих предприятий, не всегда актуальны для аудита государственных учреждений и некоммерческих предприятий государственного сектора.

Например, для многих субъектов государственного сектора характерна слабая прямая взаимосвязь между доходами и расходами. Поскольку некоторые затраты на приобретение активов зачастую не капитализируются, может отсутствовать взаимосвязь между расходами, например, по запасам и основным средствам и величиной таких активов, отраженной в финансовой отчетности. Более того, в государственном секторе могут отсутствовать сведения по отрасли или статистические данные, необходимые для целей сравнения. Тем не менее, здесь могут оказаться актуальными прочие взаимосвязи, например, отклонения в затратах на строительство километра дороги или разница между числом приобретенных и списанных единиц автотранспорта.

### *Надежность данных*

Надежность данных зависит от их источника, характера, а также обстоятельств, при которых эти данные получены. При определении надежности данных в целях разработки аналитических процедур проверки по существу аудитор рассматривает следующие аспекты:

(а) источник имеющейся информации. Например, информация обычно более надежна, если она получена из независимых источников за пределами субъекта

(б) сопоставимость доступной информации. Например, обобщенные данные по отрасли, возможно, потребуется дополнить, чтобы их можно было сравнить с данными субъекта, который производит и продает специализированную продукцию;

(в) характер и уместность имеющейся информации. Например, был ли разработан бюджет, который по своему характеру является, скорее, ожидаемым результатом, чем целью, которую необходимо достичь;

(г) Средства контроля над подготовкой информации, которые разработаны

с целью обеспечения полноты, точности и действительности информации. Например, средства контроля над подготовкой, проверкой и выполнением бюджета.

Аудитор может рассмотреть необходимость тестирования средств контроля, если таковые имеются, над подготовкой субъектом информации, используемой аудитором в ходе выполнения аналитических процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски. В случае эффективности таких средств контроля аудитор в целом больше уверен в надежности информации и, следовательно, в результатах аналитических процедур. Эффективность функционирования средств контроля над нефинансовой информацией зачастую можно протестировать вместе с другими тестами средств контроля. Например, субъект, устанавливая средства контроля над обработкой выставленных счетов, может включить средства контроля над отражением в учете показателей реализации в штуках.

В таких случаях и обстоятельствах аудитор может протестировать эффективность функционирования средств контроля над отражением показателей реализации в штуках вместе с тестированием эффективности функционирования средств контроля над обработкой выставленных счетов. В качестве альтернативы, аудитор может рассмотреть вопрос о том, была ли информация протестирована в текущем или прошлом периодах. МСА 500 устанавливает требования и предоставляет руководство по определению аудиторских процедур, которые необходимо применить в отношении информации, используемой при выполнении аналитических процедур проверки по существу.

Обсуждаемые вопросы являются актуальными независимо от того, выполняет ли аудитор аналитические процедуры проверки по существу в отношении финансовой отчетности по состоянию на конец периода или, выполняя такие процедуры на промежуточную дату, планирует выполнить

аналитические процедуры проверки по существу в отношении оставшейся части периода. МСА устанавливает требования и предоставляет руководство по процедурам проверки по существу, выполненным по состоянию на промежуточную дату.

В качестве вопросов, рассмотрение которых является уместным при оценке аудитором того, можно ли сделать достаточно точный прогноз, чтобы идентифицировать искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности, можно назвать:

- Точность, с которой можно предсказать ожидаемые результаты аналитических процедур проверки по существу. Например, аудитор может ожидать большую последовательность при сравнении норм валовой прибыли одного периода с другим периодом, чем при сравнении дискреционных (управляемых) расходов, таких как расходы на исследования или рекламу.

- Степень возможного дезагрегирования информации. Например, процедуры проверки по существу могут быть более эффективными при применении к финансовой информации по отдельным разделам деятельности или к финансовой отчетности компонентов многопрофильного субъекта, чем при применении к финансовой отчетности субъекта в целом.

- Наличие информации как финансового, так и нефинансового характера. Например, аудитор может рассмотреть вопрос о том, доступна ли такая финансовая информация как бюджеты и прогнозы, а также такая нефинансовая информация как количество произведенной или проданной продукции, для разработки аналитических процедур проверки по существу. Если информация доступна, аудитор рассматривает надежность информации в соответствии с МСА.

*Сумма отклонения отраженных сумм от ожидаемых величин, которая является приемлемой.*

Определенная аудитором сумма отклонения от прогноза, которая может быть принята без дальнейшего исследования, зависит от уровня существенности и того, насколько такая сумма соответствует желательному уровню уверенности, принимая во внимание возможность, что искажение, само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности. МСА требует, чтобы аудитор получал более убедительное аудиторское доказательство, чем выше оценка аудиторского риска. Следовательно, по мере повышения оцененного риска, сумма отклонения, которая может считаться приемлемой без изучения, уменьшается, обеспечивая достижение желательного уровня убедительности доказательства.

*Аналитические процедуры в процессе формулирования общего заключения*

Заключения, сделанные на основе результатов аналитических процедур, разработанных и выполненных в соответствии предназначены

для подтверждения заключений, сформулированных в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности. Это помогает аудитору сделать обоснованные заключения, на которых можно базировать аудиторское мнение.

Результаты таких аналитических процедур могут идентифицировать ранее непризнанный риск существенных искажений. В таких обстоятельствах требуется, чтобы аудитор пересмотрел оценку рисков существенных искажений и модифицировал запланированные аудиторские процедуры соответствующим образом на основании следующих МСА:

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита»,

МСА 330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски»

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знаний субъекта и его среды».

Аналитические процедуры, выполненные в соответствии МСА могут быть подобны тем, которые использовались бы как процедуры по оценке риска.

*Изучение результатов аналитических процедур*

Аудиторское доказательство, относящееся к ответам руководства субъекта, может быть получено путем оценки таких ответов с учетом знания субъекта и его среды, а также вместе с другим аудиторским доказательством, полученным в ходе аудита.

Аудиторское доказательство – это информация, получаемая аудитором в процессе формирования выводов, которые получаются на основе изучения первичных документов и бухгалтерской отчетности, записей, лежащих в основе финансовой отчетности, а также информации полученной из других источников.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Дайте понятие определению «процедуры»?
2. Что является целью выполнения аналитических процедур?
3. На сколько видов делятся аудиторские аналитические процедуры?
4. Что представляют собой детальные тесты операций и сальдо счетов?
5. Что представляют собой процедуры по существу?
6. Как осуществляется организация проведения аналитических процедуры?
7. Каким стандартом регулируется процесс организации и проведения аналитических процедур?
8. Какими могут быть доказательства по характеру?
9. Дайте характеристику МСА «Аналитические процедуры»?
10. Что представляют собой «тесты контроля»?
11. Какие аналитические процедуры должны выполняться аудитором в процессе формулирования общего заключения?
12. Сформулируйте цель МСА 520 «Аналитические процедуры в процессе формулирования общего заключения»

13. Назовите основные положения МСА «Аналитические процедуры»?

**Тесты:**

1. Каким МСА классифицирован стандарт «Аналитические процедуры»?

«Аудиторская выборка»?

A. МСА 520

B. МСА 550

C. МСА 320

D. МСА 300

E. МСА 700

2. Что из себя представляют процедуры аудита?

A. конкретные аудиторские действия

B. совокупность правил проверки

C. стандарты по аудиту

D. этику поведения аудитора

E. все вышеуказанное

3. Какие аспекты рассматривает аудитор разработки аналитических процедур проверки по существу?

A. все ответы верны

B. сопоставимость доступной информации, т.е. обобщенные данные по отрасли, возможно, потребуется дополнить, чтобы их можно было сравнить с данными субъекта, который производит и продает специализированную продукцию;

C. характер и уместность имеющейся информации,

D. средства контроля над подготовкой информации, которые разработаны

с целью обеспечения полноты, точности и действительности информации.

E. источник имеющейся информации, т.е. информация обычно более надежна, если она получена из независимых источников за пределами субъекта

4. Что должен сделать аудитор при разработке и выполнении аналитических процедур проверки по существу, отдельно или в сочетании с детальными тестами? A. все ответы верны

B. установить годность конкретных аналитических процедур проверки по

существу для данных утверждений, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если таковые имеются, для этих утверждений

С.оценить надежность данных, на которых базируются ожидания аудитора в отношении отраженных сумм или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, D.сделать прогноз в отношении отраженных сумм или коэффициентов и

оценить, достаточно ли точен прогноз, чтобы идентифицировать искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности;

Е.определить сумму отклонения отраженных сумм от ожидаемых величин, которая является приемлемой без дальнейшего изучения, как это требуется в процессе формулирования общего заключения

5.Информация уместна, если

А.помогает оценивать прошлые, настоящие и будущие события

В.имеет низкую стоимость получения

С.не представляется внешним пользователям

Д.используется многими фирмами

Е.используется для сравнения

6.Выполняя аналитическую функцию аудитор:

А.анализирует финансовую отчетность, проводит финансовый прогноз, вырабатывает соответствующие рекомендации

В.проверяет финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, состояние внутреннего контроля

С.консультирует по вопросам учета, налогообложения, права, оценки имущества

Д.налаживает учет, внедряет его передовые формы и методы, составляет отчетность и декларации

Е.среди перечисленных ответов нет правильного

7.Что из себя представляют процедуры аудита?

А.конкретные аудиторские действия

В.совокупность правил проверки

С.стандарты по аудиту

Д.этику поведения аудитора

Е.все вышеуказанное

8.Рабочие бумаги помогают аудитору:

А.при планировании аудита, при проведении аудита, при осуществлении руководства и обзора аудиторской работы, при получении аудиторских доказательств в ходе аудита

В.при проведении аудита

С.при осуществлении руководства и обзора аудиторской работы

Д.при заключении договора

Е.при получении аудиторских доказательств в ходе аудита

9.Что следует отражать аудитору в рабочих документах?

А.все ответы верны

В.характер, сроки, объем инфляции

С.последующих результаты

Д.выводы, сделанные на основе получения аудиторских доказательств.

Е. ход планирования аудиторской работы

10.Информация не имеет существенных ошибок для обеспечения

А.достоверности

В.сопоставимости

С.последовательности

Д.прогноза

Е.принципа

11 От чего зависит объем рабочих документов?

А. от профессионального суждения аудитора, поскольку нет необходимости и было бы не целесообразно документировать каждый вопрос

В.от стандартов по аудиту

С.от осуществления руководства

Д.от условий заключенного договора

Е.от масштаба аудита

12.Какие факторы оказывают влияние на форму и содержание документов:

А.характер отношений; необходимость определения обстоятельств в направлении, руководстве и проверке работы выполненной помощниками, конкретные методы и приемы, принимаемые в процессе проведения аудита

В.форма аудиторского отчета;

С.характер и сложность хозяйственной деятельности;

Д.характер и состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

Е.необходимость определения обстоятельств в направлении, руководстве и проверке работы выполненной помощниками;

13.Что влияет на форму, содержание и масштаб аудиторской документации? А.размер и сложность организационной структуры субъекта, необходимость задокументировать заключение или основу для заключения, которые не становятся очевидными из документации по выполненной работе или полученному аудиторскому доказательству

В.характер аудиторских процедур, которые должны быть выполнены

С.выявленные риски существенных искажений

- D.характер и масштаб выявленных отклонений
- E.значимость полученного аудиторского доказательства

14.Руководство по процедурам, которые могут использоваться при проверке специфических вопросов, применении в отдельных отраслях промышленности и сфере услуг, подготовке аудиторских отчетов является:

- A.нормами аудита
- B.правилами аудита
- C.стандартами аудита
- D.компонентами аудита
- E.предметом аудита

#### **Основная литература :**

1. Закон РК «Об аудиторской деятельности» № 139-III ЗРК от 05.05.2006г. (с изменениями и дополнениями на 01.01.2018г.)
- 2.МСА 520 «Аналитические процедуры». Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.
- 3.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.
4. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.
5. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

- 1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.
- 2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)
- 3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)
- 4.Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономика -2016 г.
- 5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.
6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.
- 7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.
- 8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-112с.
- 9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.
- 10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.
- 11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **10 ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА**

### **10.1 Значение планирования аудита**

Аудиторская проверка должна отвечать определенному набору требований и состоять из определенных этапов. Жестко установленных перечней, таких требований и этапов нет, хотя они определяются МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Условно аудиторскую проверку можно разделить на три основных этапа:

1. Планирование;
2. Сбор аудиторских доказательств;
3. Завершение аудита.

Первым начальным этапом аудиторской проверки является этап планирования. Эффективное проведение всех процедур в ходе аудита базируется на их тщательном планировании и подготовке.

Общие принципы планирования аудита регламентируются международным стандартом по аудиту 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Планирование аудита начинается еще до написания письма-обязательства и заключения договора с.

Процесс планирования аудита проходит несколько стадий:

- предварительное планирование;
- подготовка и составление общего плана;
- подготовка и составление программы.

Планированию уделяется большая часть времени (при повторном аудите-5-10% времени, при первичном аудите-20-25% и более), которое затрачивается на аудиторскую проверку. Хотя масштабы планирования зависят в каждом конкретном случае от условий работы с клиентом.

В соответствии со стандартом работа с хозяйствующим субъектом должна начинаться с предварительного планирования.

Именно стадия предварительного планирования предшествует написанию письма-обязательства и заключению договора на проведение аудиторской проверки, т.е. моменту, когда стороны выразят обоюдное согласие на проведение аудита и примут на себя связанные с этим обязательства. На этой стадии происходит знакомство аудитора с клиентом, в результате чего аудитор должен принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита.

В процессе предварительного планирования аудитору следует ознакомиться:

1. С историей становления организации
2. Ее организационно-управленческой структурой
3. Видами деятельности
4. Структурой уставного капитала
5. Системой оплаты труда и распределения прибыли

## 6. Системой внутреннего контроля и т.п.

По окончании предварительного планирования аудитор должен владеть информацией о:

- внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия,
- отражающих экономическую ситуацию и отраслевые особенности; внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, связанных с его индивидуальными особенностями; независимости аудиторской фирмы по отношению к организации-клиенту.

Если по итогам предварительного планирования, аудиторская организация и хозяйствующий субъект пришли к соглашению о возможности аудита и в устной форме согласовали принципиальные моменты его проведения, они должны перейти к документальному оформлению своих взаимоотношений.

В зависимости от конкретных условий, руководство аудиторской организации может выбрать оптимальный вариант документального оформления отношений с клиентом. Если применяется письмо-обязательство, то необходимо придерживаться формы и содержания документа, предписанных МСА, в котором определен перечень информации, которая в обязательном порядке должна найти отражение в письме-обязательстве:

- \* условия аудиторской проверки;
- \* обязательства аудиторской проверки;
- \* обязательства хозяйствующего субъекта.

Дополнительно в данном документе может быть приведена другая информация.

Письмо-обязательство пока не применяется широко в деловом обороте. Свои отношения аудиторские организации с клиентами оформляют путем заключения договора на проведение аудиторской проверки.

В общем плане аудита должны быть предусмотрены:

- \* сроки и график его проведения;
- \* даты подготовки и представления письменной информации аудитора руководству хозяйствующего субъекта по итогам аудита, аудиторского заключения, а также промежуточных отчетов.

В плане обязательно следует предусмотреть способ проведения аудита – сплошной или выборочный.

Заключительной частью работы над планом является формирование бригады аудиторов, распределение их в соответствии с профессиональными качествами по конкретным участкам аудита, инструктаж, ознакомление с планом и программой аудита и порядком контроля качества работы.

Общий план аудита должен быть до начала конкретной проверки или в начале такой работы. При соответствующих обстоятельствах положения общего плана могут корректироваться в ходе аудита. Изменения, вносимые в план, и их причины аудитор должен подробно документировать.

После составления плана разрабатывается программа аудита, предусматривающая собой перечень аудиторских процедур, необходимых для его организации. Программа является инструментом реализации плана аудита.

## **10.2 МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»**

### *Цель:*

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

Данный Международный стандарт аудита (МСА 300) рассматривает обязанность аудитора планировать аудит финансовой отчетности.

Данный МСА составлен в контексте повторяющихся аудитов.

Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту, описываются отдельно.

### *Роль и время планирования*

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

Адекватное планирование содействует достижению целей аудита по нескольким направлениям, включая следующее:

- Помогает гарантировать, что важным областям аудита уделено должное внимание;
- Помогает аудитору идентифицировать и своевременно решить потенциальные проблемы;
- Помогает аудитору должным образом организовать и управлять выполнением соглашения по аудиту, чтобы обеспечить его эффективное выполнение;
- Помогает в выборе участников команды по проекту соответствующим уровнем способностей и компетентности, чтобы предпринять ответные действия на ожидаемые риски, а также при распределении работ между участниками команды по проекту;
- Облегчает направление и надзор за работой участников команды по проекту, а также проверку их работы;
- Помогает, если необходимо, в координировании работы, выполняемой аудиторами компонентов и экспертами.

### *Предварительная работа по соглашению*

Аудитор должен предпринять следующие действия на начальном этапе текущего соглашения по аудиту:

(а) Выполнение процедур, требуемых МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» относительно продолжения отношений с клиентом и конкретного соглашения по аудиту;

(б) Оценка соответствия этическим требованиям, включая независимость,

как того требует МСА 220 ;

(в) Установление факта понимания условий соглашения, как того требует

МСА 210 «Согласование условий соглашения по аудиту».

*Работа по планированию*

Аудитор должен определить общую стратегию аудита, которая устанавливает масштаб, сроки выполнения и направление аудита и служит ориентиром при разработке плана аудита.

При определении общей стратегии аудита аудитор должен:

(а) Установить характеристики соглашения, которые определяют его масштаб;

(б) Установить цели отчетности, представляемой по соглашению, для планирования сроков проведения аудита и характера необходимых коммуникаций;

(в) Рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значительными для направления усилий команды по проекту;

(г) Рассмотреть результаты предварительной работы по соглашению и, при необходимости, рассмотреть вопрос о том, являются ли знания, полученные при выполнении партнером по проекту других соглашений для субъекта, значимыми для аудита;

(д) Установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для выполнения соглашения.

Аудитор должен разработать план аудита, который должен включать описание:

(а) Характера, сроков выполнения и масштаба запланированных процедур по оценке риска, как определено в МСА.

(б) Характера, сроков выполнения и масштаба запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений, как определено в МСА.

(в) Других запланированных аудиторских процедур, которые должны быть

выполнены, чтобы соглашение соответствовало требованиям МСА. Аудитор должен обновлять и изменять общую стратегию аудита и план аудита по мере необходимости в ходе аудита.

Аудитор должен запланировать характер, сроки и степень направления

работы команды по проекту, надзора за членами команды по проекту, а также проверки выполненной ими работы.

*Документация*

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

(а) Общую стратегию аудита;

(б) План аудита;

(в) Любые существенные изменения, внесенные в ходе соглашения по аудиту в общую стратегию аудита или план аудита, а также причины внесения таких изменений.

### *Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту*

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

(а) Выполнить процедуры, требуемые МСА 220 в отношении принятия клиента и конкретного соглашения по аудиту;;

(б) Связаться с предшествующим аудитором в случае, если произошли изменения аудиторов, в соответствии с уместными при данных обстоятельствах этическими требованиями.

### *Руководство по применению и пояснительный материал*

#### *Роль и время планирования*

Характер и масштаб работ по планированию варьируется в зависимости от размера и сложности организационной структуры субъекта, прошлого опыта ключевых членов команды по проекту, связанного с субъектом, а также изменений, произошедших в обстоятельствах, возникших в ходе выполнения соглашения по аудиту.

Процесс планирования не состоит из разрозненных частей, а скорее носит непрерывный и повторяющийся характер. Данный процесс обычно начинается практически сразу после завершения предыдущего аудита (или одновременно с ним) и продолжается вплоть до завершения текущего соглашения по аудиту. Однако, при планировании аудита аудитор должен принять во внимание сроки выполнения определенных работ и аудиторских процедур, которые должны быть завершены до выполнения дальнейших аудиторских процедур. Например, планирование включает необходимость рассмотреть до определения и оценки аудитором рисков существенных искажений такие вопросы, как:

- Аналитические процедуры, которые необходимо выполнить в рамках оценки рисков;
- Получение общего знания о нормативно-правовой базе, применяемой в отношении субъекта, и о соответствии субъекта требованиям этой базы;
- Определение уровня существенности;
- Участие экспертов;
- Выполнение прочих процедур по оценке рисков.

Аудитор может принять решение об обсуждении элементов планирования с руководством субъекта. Это делается с целью облегчить проведение и управление выполнением соглашения по аудиту (например, для координирования некоторых из запланированных аудиторских процедур с работой персонала субъекта). Хотя эти обсуждения и проводятся довольно часто, все же аудитор несет ответственность за общую стратегию и план аудита. При обсуждении вопросов, включенных в общую стратегию аудита и план аудита, необходимо сделать все возможное, чтобы не подвергнуть риску эффективность аудита. Например, обсуждение характера и сроков выполнения детальных аудиторских процедур с

руководством субъекта может подвергнуть риску эффективность аудита, сделав аудиторские процедуры слишком предсказуемыми.

#### *Участие ключевых членов команды по проекту*

Участие партнера по проекту и других ключевых членов команды по проекту в планировании аудита позволяет задействовать их опыт и понимание сути вопросов, таким образом, повышая эффективность и результативность процесса планирования..

#### *Участие ключевых участников команды по проекту*

Партнер по проекту и другие ключевые члены команды по проекту должны участвовать в планировании аудита, включая планирование и участие в обсуждении с участниками команды по проекту.

#### *Предварительные работы по соглашению*

Выполнение предварительной работы по соглашению, описанной на начальном этапе выполнения текущего соглашения по аудиту помогает аудитору в определении и оценке событий или обстоятельств, которые могут оказать неблагоприятное влияние на способность аудитора запланировать и выполнить соглашение по аудиту.

Выполнение этих предварительных работ по соглашению помогает удостовериться в том, что аудитор планирует соглашение по аудиту, согласно которому:

- В ходе аудита аудитор является независимым и располагает возможностями, необходимыми для выполнения этого соглашения.
- Нет проблем, связанных с порядочностью руководства субъекта, которые могут повлиять на желание аудитора продолжить выполнение соглашения МСА 315, которые устанавливает требования и предоставляет руководство по обсуждению с командой по проекту предрасположенности субъекта к существенным искажениям финансовой отчетности. МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», предоставляет руководство по акцентированию внимания в ходе такого обсуждения на предрасположенности финансовой отчетности субъекта к существенным искажениям, вызванным мошенничеством.
- Нет недопонимания с клиентом в отношении условий соглашения.

Вопросы, касающиеся продолжения отношений с клиентом и выполнения этических требований, включая независимость, должны рассматриваться в ходе выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий или изменения обстоятельств. Выполнение первоначальных процедур как в связи с продолжением отношений с клиентом, так и в связи с оценкой соответствия этическим требованиям (включая независимость) на начальном этапе текущего

соглашения по аудиту означает, что они завершаются до выполнения прочих значительных работ по текущему соглашению по аудиту. Что касается продолжающихся соглашений по аудиту, такие первоначальные

процедуры обычно выполняются почти сразу после завершения предыдущего аудита (или одновременно с ним).

#### *Работы по планированию. Общая стратегия аудита*

Процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору определить, при условии завершения процедур по оценке рисков, такие вопросы, как:

- 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;

- Сроки использования этих ресурсов, например, на промежуточном этапе аудита или на дату отсечения;

- Как осуществляется управление, направление и надзор за этими ресурсами, например, когда ожидается проведение инструктивных и итоговых совещаний команды по проекту, как будет проводиться обзор, осуществляемый партнером по проекту и менеджером (например, на месте или вне офиса), и проводить ли контрольный обзор качества выполнения соглашения.

#### *Приложение перечисляет примеры аспектов, которые могут быть рассмотрены при определении общей стратегии аудита.*

Как только будет установлена общая стратегия аудита, необходимо разработать план аудита для работы над различными вопросами, которые определены в общей стратегии аудита, принимая во внимание необходимость достичь целей аудита посредством эффективного использования ресурсов аудитора. Установление общей стратегии аудита и детального плана аудита в силу необходимости не могут быть процессами, осуществляемыми раздельно или последовательно, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из них могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

При аудите субъектов малого бизнеса аудит может полностью выполняться очень маленькой командой по проекту. Многие аудиты субъектов малого бизнеса проводятся силами партнера по проекту (который может быть индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером) и одного члена команды по проекту (или без членов команды по проекту). В условиях небольшой команды по проекту значительно проще координировать работу членов команды по проекту и обеспечивать обмен информацией между ними.

## Определение общей стратегии аудита для аудита субъекта малого

бизнеса не должно быть сложным или отнимающим много времени процессом; он варьируется в зависимости от размера субъекта, сложности аудита и размера команды по проекту. Например, краткий меморандум, подготовленный при завершении предыдущего аудита на основе обзора рабочих документов и освещающий вопросы, выявленные в ходе только что завершеного аудита, который был обновлен в текущем периоде на основе обсуждений с собственником-управляющим, может служить задокументированной стратегией аудита для текущего соглашения по аудиту, если он охватывает вопросы, указанные в параграфе 8.

### *План аудита*

План аудита более детален по сравнению с общей стратегией аудита и включает в себя характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить членам команды по проекту. Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки плана аудита. Например, планирование аудиторских процедур по оценке рисков обычно осуществляется на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков выполнения и масштаба конкретных аудиторских процедур зависит от результатов процедур по оценке рисков. Кроме того, аудитор может начать выполнение аудиторских процедур по некоторым классам операций, сальдо счетов и раскрытиям до завершения более детального плана аудита в отношении всех оставшихся аудиторских процедур.

### *Изменение решений по планированию в ходе аудита*

В результате неожиданных событий, изменений в условиях, или аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур, аудитору может понадобиться модифицировать общую стратегию аудита и план аудита и, следовательно, запланированный характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур на основе пересмотренной оценки рисков. Это может произойти, когда внимание аудитора привлекает информация, значительно отличающаяся от информации, которая была доступна, когда аудитор планировал аудиторские процедуры. Например, аудитор в результате выполнения процедур проверки по существу может получить аудиторские доказательства, противоречащие аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств контроля.

### *Направление, надзор и проверка*

Характер, сроки выполнения, масштаб направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту, а также проверки выполненной ими работы варьируется в зависимости от многих факторов, включая:

- Размер и сложность организационной структуры субъекта;
- Область аудита;

- Оцененные риски существенных искажений (например, повышение оцененного риска существенных искажений для данной области аудита обычно требует соответствующего увеличения масштаба и своевременного направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту, а также более детальной проверки их работы);

- Способности и профессиональная компетентность членов команды по проекту, выполняющей аудит.

МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» содержит более подробное руководство по направлению, надзору и проверке аудиторской работы.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

Когда аудит полностью выполняется партнером по проекту, вопросы, связанные с направлением работы команды по проекту, надзором за членами команды по проекту и проверкой их работы даже не возникают. В таких случаях партнер по проекту, лично выполнив все работы, знает обо всех существенных аспектах. Формулирование объективного мнения в отношении надлежащего характера суждений, сделанных в ходе аудита, может вызвать практические проблемы, если одно и то же лицо также выполняло весь аудит. В случае очень сложных или необычных вопросов, когда аудит выполняется индивидуально практикующим профессиональным бухгалтером, желательно запланировать получение консультаций у других аудиторов, обладающих необходимым опытом, или у профессиональной аудиторской организации.

#### *Документация*

Документирование общей стратегии аудита представляет собой фиксацию ключевых решений, необходимых для надлежащего планирования аудита и информирования команды по проекту о значительных вопросах. Например, аудитор может подготовить резюме общей стратегии аудита в виде меморандума, содержащего ключевые решения в отношении общего масштаба, сроков и проведения аудита.

Документирование планов аудита представляет собой факт запланированного характера, сроков выполнения, и масштаба процедур по оценке рисков, а также дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений в ответ на оцененные риски. Документирование также служит свидетельством надлежащего планирования аудиторских процедур, которые могут быть проверены и одобрены до их выполнения. Аудитор может использовать стандартные программы аудита или контрольные листы по аудиту, скорректированные согласно обстоятельствам соглашения.

Документирование аудитором значительных изменений, внесенных в общую стратегию аудита и план аудита, и, следовательно, изменений, внесенных в запланированный характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, должно объяснять, почему были сделаны значительные изменения, и содержать общую стратегию и план аудита, которые были, в конечном итоге, приняты. Документы также отражают

соответствующие ответные действия на значительные изменения, происходящие в ходе аудита.

#### *Аспекты, характерные для малых субъектов*

Краткий меморандум может служить задокументированной стратегией для аудита субъекта малого бизнеса. Что касается плана аудита, здесь могут использоваться стандартные программы аудита или контрольные перечни, составленные, исходя из допущения о небольшом числе действий по контролю, которые необходимо выполнить, что, вероятно, и будет иметь место в субъекте малого бизнеса, при условии, что такие действия отвечают обстоятельствам соглашения, включая оценку риска аудитором.

#### *Дополнительные аспекты, характерные для первичных соглашений по аудиту*

Цель планирования аудита одна как для первичного аудита, так и для повторяющегося аудита. Однако при первичном аудите аудитор может потребоваться увеличить объем работ по планированию, так как у аудитора нет прошлого опыта в отношении субъекта, который обычно рассматривается при планировании повторяющегося соглашения. Для первичного аудита аудитор может рассмотреть дополнительные вопросы при разработке общей стратегии аудита и плана аудита, в том числе:

- Если таковое не запрещено законодательством или нормативными актами, взаимодействие с предыдущим аудитором, например, обзор рабочих документов предыдущего аудитора;

- Все основные вопросы (включая применение принципов бухгалтерского учета или стандартов аудита и финансовой отчетности), которые обсуждаются с руководством субъекта в связи с первичным назначением в качестве аудиторов,

информирование лиц, наделенных руководящими полномочиями, об этих вопросах, а также влияние этих вопросов на общую стратегию аудита и план аудита;

- Аудиторские процедуры, необходимые для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении начальных сальдо;

- Прочие процедуры, предусмотренные системой контроля качества фирмы в отношении первичных соглашений по аудиту (например, система контроля качества в фирме может предусматривать участие другого партнера или старшего сотрудника для обзора общей стратегии аудита до начала выполнения значительных аудиторских процедур или для обзора отчетов (заключений) до их выпуска).

*Вопросы, которые аудитор может рассмотреть при определении общей стратегии аудита*

Данное приложение содержит примеры вопросов, которые аудитор может

рассмотреть при определении общей стратегии аудита. Многие из этих

вопросов также влияют на детальный план аудита. Представленные примеры

охватывают различные вопросы, применимые ко многим соглашениям. Хотя

некоторые из перечисленных ниже вопросов могут предусматриваться и

другими МСА, не все вопросы являются уместными для всех соглашений по

аудиту, и этот список не является исчерпывающим.

#### *Характеристики соглашения*

• Основа представления финансовой отчетности, в соответствии с которой

была подготовлена финансовая информация, подлежащая аудиту, включая необходимость сверки с какой-либо другой основой представления финансовой отчетности;

• Характерные для отрасли требования к представлению отчетности, например, отчеты, требуемые отраслевыми регулирующими органами;

• Предполагаемый охват аудитом, включая количество и расположение компонентов субъекта;

• Характер контроля со стороны материнской компании над ее компонентами, определяющий то, каким образом будет консолидироваться группа;

• Масштаб аудита компонентов, выполняемого другими аудиторами;

• Характер сегментов бизнеса, подлежащих аудиту, включая необходимость специализированных знаний;

• Валюта отчетности, включая необходимость перевода аудируемой финансовой информации в валюту отчетности;

• Необходимость обязательного аудита отдельной финансовой отчетности

в дополнение к аудиту в целях консолидации;

• Возможность использовать работу внутренних аудиторов и то, насколько

аудитор может полагаться на их работу<sup>4</sup>

• Использование субъектом обслуживающих организаций и то, как аудитор может получить доказательства в отношении организации или функционирования средств контроля, применяемых такими организациями;

• Предполагаемое использование аудиторских доказательств, полученных

при предыдущих аудитах, например, аудиторские доказательства, связанные с процедурами по оценке рисков и тестами средств контроля;

• Влияние информационных технологий на аудиторские процедуры, включая доступность данных и ожидаемое использование КПА.

- Координирование предполагаемого охвата и сроков аудита с обзором промежуточной финансовой информации, а также влияние информации,

полученной при выполнении такого обзора, на аудит;

- Доступность персонала и информации клиента.

*Цели представления отчетности, сроки выполнения аудита и характер*

*коммуникаций*

Основные положения:

- График представления отчетности субъекта, например, промежуточный

и окончательный этап;

- Организация встреч с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, для обсуждения характера, сроков выполнения и масштаба аудиторской работы;

- Обсуждение с руководством субъекта и лицами, наделенными руководящими полномочиями, ожидаемых видов и сроков представления отчетов и прочих сообщений, письменных и устных, включая аудиторский отчет(заключение), письма руководству субъекта, а также сообщения лицам, наделенным руководящими полномочиями;

- Обсуждение с руководством субъекта вопросов, связанных с ожидаемым

информированием о ходе выполнения работы аудитора в течение всего соглашения;

- Обмен информацией с аудиторами компонентов об ожидаемых видах и сроках представления отчетов, а также процессе информирования о других вопросах, связанных с аудитом компонентов;

- Ожидаемый характер и сроки обмена информацией между членами команды по проекту, включая характер и график собраний команды по проекту, а также график проверок выполненной работы;

- Ожидаемые коммуникации с третьими лицами, включая любые законодательные или договорные обязательства по представлению отчетности, возникающие в результате аудита.

Значительные факторы, предварительная работа по соглашению и знания,

полученные в результате выполнения других соглашений:

- \* Определение уровня существенности в соответствии с МСА 320 и в случае необходимости;

- \* Определение уровня существенности для компонентов и информирование компонентов о таком уровне существенности в соответствии с МСА 600 2;

- \* Предварительное определение значительных компонентов и существенных классов операций, сальдо счетов и раскрытий;

- Предварительное определение областей аудита с высоким уровнем риска
    - Существенных искажений;
    - Влияние оцененных рисков существенных искажений, отмеченных на уровне всей финансовой отчетности, на направление, надзор и проверку;
    - Метод, который использует аудитор для информирования членов команды по проекту о необходимости постоянно сомневаться и следовать принципу профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;
    - Результаты предыдущего аудита, в рамках которого проводилась оценка
      - Эффективности функционирования системы внутреннего контроля, включая характер выявленных недостатков и предпринятые в их отношении действия;
      - Обсуждение вопросов, которые могут оказать влияние на аудит, с персоналом фирмы, отвечающим за оказание других услуг субъекту;
      - Доказательства, указывающие на стремление руководства субъекта разработать, внедрить, и поддерживать эффективную систему внутреннего контроля, включая наличие надлежащей документации по такой системе внутреннего контроля;
      - Объем операций, который может помочь аудитору определить, будет ли
        - Более эффективным положиться на систему внутреннего контроля;
        - Важность, придаваемая системе внутреннего контроля в рамках всего субъекта в контексте успешного функционирования бизнеса;
        - Значительные изменения в бизнесе, влияющие на субъект, включая изменения в информационных технологиях и бизнес процессах, изменения в ключевом руководстве субъекта, а также приобретения, слияние, или изъятие капиталовложений;
        - Значительные изменения в отрасли, такие как изменения в требованиях
          - Отраслевых регулирующих органов и новые требования к представлению отчетности;
      - Значительные изменения в основе представления финансовой отчетности, например, изменения в стандартах бухгалтерского учета;
      - Прочие значительные изменения, например, изменения в законодательной среде, влияющие на субъект.
- Характер, время использования и масштаб ресурсов*
- Выбор команды по проекту (включая, при необходимости, лицо, проводящее контрольный обзор качества) и распределение аудиторской работы среди членов команды по проекту, включая назначение членов команды по проекту с соответствующим опытом на участки аудита с высоким уровнем риска существенных искажений.

- Бюджет соглашения, включая рассмотрение бюджета часов по областям, характеризующимся высоким уровнем риска существенных искажений.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Почему необходим процесс планирования аудита?
2. Когда происходит предварительное знакомство аудитора с клиентом?
3. Что представляют собой процессы планирования?
4. Каковы условия проведения аудита?
5. Когда составляется «Письмо-соглашение об аудите»?
6. Назовите основные положения МСА 210 «Условия аудиторского соглашения».
7. Какова цель аудитора согласно МСА 300?
8. В чем заключается работа аудитора на завершающем этапе аудита?
9. Определите основные положения МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».
10. В чем заключается этап планирования выборки?
11. Каким стандартом МСА регулируется процесс аудиторского документирования?
12. Как определяется ожидаемый характер и сроки обмена информацией между членами команды по проекту аудита?

### **Тесты:**

1. Письмо-обязательство о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:
  - А. до заключения договора на проведение аудита
  - В. после заключения аудита на проведение аудита
  - С. одновременно с заключением договора на проведение аудита
  - Д. вместо договора на проведение аудита
  - Е. не отправляется
  
2. В зависимости от чего варьируется характер, сроки выполнения, масштаб направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту?
  - А. все ответы верны
  - В. размера и сложности организационной структуры субъекта, объект аудита
  - С. оцененные риски существенных искажений (например, повышение оцененного риска существенных искажений для данной области аудита
  - Д. способности и профессиональная компетентность членов команды по проекту, выполняющей аудит
  - Е. процедуры аудита, источники информации, исполнителей
  
3. Когда осуществляется планирование работы аудитором?

- А. до начала выполнения аудиторских процедур
- В. до утверждения программы аудита
- С. непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания
- Д. во время проведения аудиторских процедур
- Е. на третьем этапе аудита

4. До начала документальной проверки аудитору необходимо запланировать...

- А. изучение организационных и технологических особенностей предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности, обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат
- В. изучение специализации, масштаб и структуру каждого вида его производственной деятельности;
- С. изучение организационных и технологических особенностей предприятия
- Д. изучение обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат
- Е. изучение стандартов аудита

5. Каким МСА классифицирован стандарт «Планирование аудита финансовой отчетности»?

- А. МСА 300
- В. МСА 240
- С. МСА 320
- Д. МСА 520
- Е. МСА 700

6. Что представляет собой документирование планов аудита?

- А. представляет собой факт запланированного характера, сроков выполнения, и масштаба процедур по оценке рисков
- В. представляет собой выполнение аудиторских процедур на уровне утверждений в ответ на оцененные риски
- С. изучение организационных и технологических особенностей предприятия
- Д. изучение обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат
- Е. изучение стандартов аудита

7. Аудитор и клиент должны согласовывать условия обязательства в:

- А. в форме письма обязательства
- В. в предварительном планировании
- С. в форме договора
- Д. в форме контракта

Е.в форме заявления

8.Что включает в себя план аудита?

А. включает в себя характер, сроки выполнения и масштаб аудиторских процедур, которые необходимо выполнить членам команды по проекту

В.процедуры аудита, ответственность аудиторов

С.гонорара аудита, обязанность аудиторов

Д.сроки аудита, ответственность заказчика

Е.количество документов, подлежащих проверке

9.Планирование аудиторских процедур осуществляется....

А.на протяжении всего аудита по мере разработки плана аудита

В.до начала выполнения аудиторских процедур

С.непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания

Д.во время проведения аудиторских процедур

Е.до утверждения программы аудита

10.На каком этапе аудита осуществляется планирование аудиторских процедур по оценке рисков?

А.на начальном этапе аудита.

В.до начала выполнения аудита

С.непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания

Д.во время проведения аудиторских процедур

Е.до утверждения программы аудита

11.От чего зависят характер, сроки выполнения, масштаб направления работы команды по проекту и надзора за членами команды по проекту?

А.от размера и сложности организационной структуры субъекта, области аудита,

оцененные риски существенных искажений, способности и профессиональной компетентности членов команды по проекту, выполняющей аудит, более детальной проверки их работы

В.от области аудита

С.от оцененных рисков существенных искажений

Д.от способности и профессиональной компетентности членов команды по проекту, выполняющей аудит

Е.от более детальной проверки их работы

12.В процессе предварительного планирования аудитору следует ознакомиться:

А.с историей становления организации, организационно-управленческой структурой, видами деятельности, структурой уставного капитала, системой оплаты труда и распределения прибыли

В.организационно-управленческой структурой  
С.видами деятельности  
D.структурой уставного капитала  
E.системой оплаты труда, распределения прибыли и системой внутреннего контроля

13.В каком виде аудитор должен документально оформить свое мнение и передать его хозяйствующему субъекту в виде итоговых документов?

- A.в виде письменной информации (отчета)
- В.в виде доклада
- С.в виде устной информации
- D.в виде заявления
- Е.в виде программы

14.План аудиторской проверки составляет:

- A.аудитор, осуществляющий проверку
- В.руководитель клиента
- С.аудиторская фирма
- D.аудируемый субъект
- Е.любой из участников аудиторских отношений

### **Основная литература :**

1. МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». МСА 210 «Согласование условий соглашений по аудиту». Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

2. Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.

3. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

4. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

### **Дополнительная литература :**

1. Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономистъ -2016 г.

5. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7. Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9. Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.

10. Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11. Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## 11. АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)

### 11.1 Порядок подготовки и формы аудиторского заключения (отчета)

На завершающем этапе аудитор должен на базе обобщения всей полученной в ходе проверки информации сформировать свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта. Аудитор должен документально оформить это мнение и передать его хозяйствующему субъекту в виде итоговых документов, а именно в виде «Письменной информации (отчета) аудитора руководству хозяйствующего субъекта по результатам проведения аудита» и «Аудиторского заключения о проверке финансовой отчетности».

Аудиторское заключение (отчет) должен включать в себя основные элементы в следующей последовательности:

- а) заглавие;
- б) адресат;
- в) начальный или вводный раздел;
- г) основной раздел (содержит описание характера аудита);
- д) заключительный раздел (содержит заключение по финансовым отчетам);
- е) дата заключения (отчета);
- ж) адрес аудитора (или фирмы);
- з) подпись и личная печать аудитора.

К аудиторскому заключению в обязательном порядке должна прилагаться бухгалтерская отчетность, в отношении которой проводился аудит.

Стандартом аудита регламентируется состав информации, подлежащей в обязательном порядке раскрытию в каждой части аудиторского заключения.

МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности» предусматривает четыре вида аудиторского заключения, которыми аудитор может выразить свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Заключения могут составляться в форме:

1. Безусловного заключения (заключения без оговорок).
2. Условного заключения (с оговорками).
3. Отказ от составления заключения.
4. Отрицательное заключение.

Согласно МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»:

- «Безусловное заключение (заключение без оговорок) составляется в том случае, если аудитор делает вывод, что финансовые отчеты представляют точную и достоверную картину (или представлены во всех существенных аспектах) в соответствии с установленной основой представления финансовой отчетности». Безусловно, аудиторское

заклучение – это заключение именно с безусловным подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности. Его составляют при выполнении следующих условий:

а) если бухгалтерией предприятия внесены все изменения в учет и отчетность,

рекомендованные аудиторами в ходе проверки;

б) если эти изменения внесены в отчетность проверяемого периода;

в) если отсутствуют иные объективные обстоятельства, препятствующие

безусловному подтверждению бухгалтерской отчетности.

Таким образом, безусловное аудиторское заключение имеет определенную и недвусмысленную сущность, за содержание такого документа аудитор должен нести очень высокую ответственность.

На практике иногда встречаются определенные модификации различных форм заключения аудитора, которые определяются конкретной степенью существенности тех некорректностей бухгалтерской отчетности, которые выявлены аудитором.

Согласно МСА700: «Условное заключение (заключение с оговорками) составляется в том случае, если аудитор приходит к выводу, что безусловное не может быть составлено, но влияние разногласия с руководством или ограничение масштаба аудиторской проверки не является столь существенным и значительным, чтобы составить отрицательное заключение или отказаться от составления заключения. Условное заключение следует, выражать с оговоркой «за исключением», и далее следует информация, к которой относится оговорка.

Данное аудиторское заключение составляется в следующих случаях:

а) если бухгалтерская отчетность за проверяемый период уже утверждена высшим органом управления предприятия и все изменения, рекомендуемые аудитором в ходе проверки, могут быть внесены бухгалтерией предприятия только в учет и отчетность текущего периода;

б) если некорректности в бухгалтерской отчетности, выявленные аудиторами в ходе проверки, являются существенными и определяющими, не нарушающими концепции действующего предприятия (не грозящее ему банкротством);

в) если администрация согласилась с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях в бухгалтерской отчетности, а также взяла на себя обязательства по корректировке соответствующих системных записей в текущем году, подписала упомянутое в заключении соответствующее приложение с перечнем этих ошибок и т.д.

Согласно МСА 700: «Отрицательное заключение составляется в том случае, если аудитор считает, что финансовая отчетность до такой степени существенно искажена или может вводить в заблуждение, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое состояние компании и что составление отчета с оговоркой недостаточно». Данное аудиторское заключение составляется, когда имеет место один из следующих случаев:

а) выявленные аудитором некорректности в бухгалтерской отчетности (иногда она даже оказывается незавершенной должным образом) являются в высшей степени существенными и определяющими (им грозит банкротство);

б) администрация отказывается представлять существенную часть первичных документов, данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для подтверждения бухгалтерской отчетности (ограничение масштабов аудита);

в) администрация настаивает, что утверждения в отчетности в основном верны, но не соглашаются с основными выводами аудиторов об ошибках и неточностях, категорически отказываются исправлять соответствующие системные записи и т.д.

Согласно МСА:700 «Отказ от составления заключения выражается в том случае, если влияние ограничения масштаба аудиторской проверки является столь существенным и значительным, что аудитор не в состоянии получить достаточные и соответствующие аудиторские доказательства, а также при наличии взаимоотношений определенной зависимости между аудитором, попадающих под положения Кодекса этики аудиторов, и поэтому не в состоянии составить заключение по финансовым отчетам».

Отказ от выражения мнения возникает в особых регламентированных случаях. Как правило, это неординарные, из ряда вон выходящие случаи, с весьма трудным прогнозированием последствий.

## **11.2 МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»**

### *Цель*

Целью настоящего стандарта является установление стандарта, рассматривающего ответственность аудитора за формулирование мнения по финансовой отчетности. Он также описывает форму и содержание аудиторского отчета (заключения), выпускаемого в результате аудита финансовой отчетности.

Данный МСА написан в контексте полного комплекта финансовой отчетности общего назначения. МСА рассматривает специфические вопросы, связанные с подготовкой финансовой отчетности в соответствии с основой специального назначения. МСА рассматривает специфические вопросы, значимые для аудита отдельного финансового отчета или специфического элемента, счета, или статьи финансового отчета.

Данный МСА предписывает соблюдение последовательности в аудиторском отчете (заключении). При проведении аудита в соответствии с МСА последовательность в аудиторском отчете (заключении) обеспечивает доверие к нему на мировом рынке, делая легко идентифицируемой аудиторскую проверку, которая проводилась в соответствии со стандартами, признанными в мировом масштабе. Это также помогает облегчить пользователю понимание и идентифицировать необычные обстоятельства при их возникновении.

### *Дата вступления в силу*

Данные МСА вступают в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2009 года или после этой даты:

МСА 705 «Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора».

МСА 706 «Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете (заключении) независимого аудитора»

МСА 800 «Специфические вопросы – аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами специального назначения».

МСА 805 «Специфические вопросы – аудит отдельных финансовых отчетов и

специфических элементов, счетов, или статей финансового отчета».

### *Цели аудитора:*

(а) Сформулировать мнение по финансовой отчетности на основании оценки выводов, сделанных после получения аудиторского доказательства;

(б) Четко выразить данное мнение в письменном отчете(заключении), который также должен описывать основание для выражения такого мнения.

### *Определения*

Термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют указанные ниже значения:

(а) Финансовая отчетность общего назначения - Финансовая отчетность,

подготовленная в соответствии с основой общего назначения.

(б) Основа общего назначения - Основа представления финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей. Основа представления финансовой отчетности может быть основой достоверного представления или основой соответствия.

Термин «основа достоверного представления» используется для обозначения такой основы представления финансовой отчетности, которая требует выполнения требований основы:

- Признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства субъекта представления каких-либо раскрытий дополнительно к тем, которые предусмотрены основой; или

- Признает в явной форме, что от руководства субъекта может потребоваться отступить от требований основы, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Ожидается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин «основа соответствия» используется для обозначения такой основы представления финансовой отчетности, которая требует выполнения требований основы:

(в) Немодифицированное мнение – выраженное аудитором мнение, в котором аудитор заключает, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Ссылка на «финансовую отчетность» в данном МСА означает «полный комплект финансовой отчетности общего назначения, включая прилагаемые примечания». Прилагаемые примечания, как правило, содержат основные положения учетной политики и прочую поясняющую информацию. Требования применимой основы представления финансовой отчетности предусматривают форму и содержание финансовой отчетности и то, что должно входить в состав полного комплекта финансовой отчетности.

#### *Формулирование мнения по финансовой отчетности*

Аудитор должен сформулировать мнение относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Для того, чтобы сформулировать данное мнение, аудитор должен прийти к заключению относительно того, получил ли аудитор разумную уверенность в том, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения, вызванные мошенничеством или ошибкой. Такое заключение должно учитывать:

(а) В соответствии с МСА 330, заключение аудитора о том, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство;

(б) В соответствии с МСА 450, заключение аудитора о том, являются ли

неисправленные искажения существенными, по отдельности или в совокупности;

Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с требованиями применимой основы представления финансовой отчетности. Такая оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов учетной практики субъекта, включая показатели возможной предвзятости суждений руководства субъекта.

В частности, принимая во внимание требования применимой основы представления финансовой отчетности, аудитор должен оценить следующее:

(а) Надлежащим ли образом финансовая отчетность раскрывает выбранные и применяемые существенные принципы учетной политики;

(б) Соответствуют ли выбранные и применяемые принципы учетной политики требованиям применимой основы представления финансовой отчетности и являются ли они приемлемыми;

(в) Являются ли оценки, сделанные руководством субъекта, обоснованными;

(г) Является ли информация, представленная в финансовой отчетности,

релевантной, надежной, сопоставимой и понятной;

(д) Обеспечивает ли финансовая отчетность адекватные раскрытия, позволяющие ее предполагаемым пользователям понять влияние, оказываемое существенными операциями и событиями на информацию, представленную в финансовой отчетности;

(е) Является ли приемлемой терминология, используемая в финансовой отчетности, включая название каждого финансового отчета.

Оценка аудитором того, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление, должна включать рассмотрение:

(а) Общего представления, структуры и содержания финансовой отчетности;

(б) Представление финансовой отчетности, включая прилагаемые примечания, лежащие в ее основе операции и события таким образом, чтобы обеспечить достоверное представление.

Аудитор должен оценить, содержит ли финансовая отчетность надлежащую ссылку на применимую основу представления финансовой отчетности или ее описание.

#### *Формулировка мнения*

Аудитор выражает мнение без оговорок, если он приходит к заключению, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Если аудитор:

(а) на основании полученного аудиторского доказательства приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения;

(б) не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему заключить, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения, он должен модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении) в соответствии с МСА 705.

Если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с требованиями основы достоверного представления, не обеспечивает достоверное представление, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством субъекта и, в зависимости от требований применимой основы представления финансовой отчетности и того, как вопрос решен, должен определить, необходимо ли модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении) в соответствии с МСА 705.

Если финансовая отчетность подготовлена согласно требованиям основы соответствия, аудитор не обязан оценивать тот факт, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное представление. Однако, в крайне

редких обстоятельствах, если аудитор приходит к заключению, что такая финансовая отчетность вводит в заблуждение, аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством субъекта и, в зависимости от того, как он будет решен, должен определить, следует ли указывать это в аудиторском отчете (заключении) и, если да, то каким образом.

*Аудиторский отчет (заключение)*

Аудиторский отчет (заключение) должен быть представлен в письменной форме.

Аудиторский отчет (заключение) по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита должен содержать:

- Заголовок

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать заголовок, четко указывающий на то, что данный отчет (заключение) является отчетом (заключением) независимого аудитора.

- Адресат

Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с условиями соглашения.

- Вводный параграф

Вводный параграф аудиторского отчета (заключения) должен:

(а) Указывать на субъект, по финансовой отчетности которого проводился

аудит;

(б) Указывать на то, что по данной финансовой отчетности проводился аудит;

(в) Указывать название каждого отчета, входящего в финансовую отчетность;

(г) Ссылаться на краткое описание основных положений учетной политики и прочие пояснительные примечания;

(д) Оговаривать дату или период, отраженный в каждом финансовом отчете, составляющем финансовую отчетность. Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности Данный раздел аудиторского отчета (заключения) описывает обязанности тех лиц в организации, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности. Не следует в аудиторском отчете (заключении) ссылаться исключительно на «руководство субъекта», необходимо использовать термин, соответствующий контексту нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях соответствующая ссылка может быть направлена на лица, наделенные руководящими полномочиями.

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Ответственность руководства субъекта [или другой соответствующий термин] за подготовку финансовой отчетности».

Аудиторский отчет (заключение) должен описывать ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности. Описание

должно включать объяснение о том, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности и обеспечение системы внутреннего контроля, которую руководство субъекта считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой.

Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой достоверного представления, описание ответственности руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности в аудиторском отчете (заключении) должно ссылаться на «подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, которая дает достоверный и справедливый взгляд», в зависимости от обстоятельств.

#### *Ответственность аудитора*

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Ответственность аудитора».

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что ответственность аудитора заключается в выражении им мнения по финансовой отчетности на основании проведенного им аудита.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Аудиторский отчет (заключение) также должен содержать указание на то, что данные стандарты обязывают аудитора выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание аудита, с указанием на то, что:

- аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям в финансовой отчетности;
- выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков

существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. При оценке таких рисков с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля субъекта, аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанную с подготовкой финансовой отчетности субъекта. Если в связи с проведением аудита финансовой отчетности аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, аудитор должен исключить фразу о том, что аудитор изучал систему внутреннего контроля не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля;

- аудит также включает оценку надлежащего характера используемой учетной

политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также общего представления финансовой отчетности.

Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой достоверного представления, описание аудита в аудиторском отчете (заключении) должно ссылаться на «подготовку и достоверное представление финансовой отчетности субъектом» или «подготовку субъектом финансовой отчетности, которая дает достоверный и справедливый взгляд», в зависимости от обстоятельств.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудитор считает, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения аудиторского мнения.

#### *Аудиторское мнение*

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Мнение».

При выражении мнения без оговорок по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой достоверного представления, во мнении аудитора должна использоваться одна из следующих фраз, которые расцениваются как эквивалентные (если иное не предусмотрено законодательством или нормативными актами):

(а) Финансовая отчетность достоверно представляет, во всех существенных аспектах, в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности];

(б) Финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности]. При выражении мнения без оговорок по финансовой отчетности, подготовленной согласно требованиям основы соответствия, аудиторское мнение должно указывать, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности].

Если в аудиторском отчете(заключении)по финансовой отчетности аудитор ссылается на прочие обязанности по представлению отчетов (заключений), дополняющие обязанности аудитора по представлению отчета (заключения) по финансовой отчетности в соответствии с МСА, данные прочие обязанности по представлению отчетов (заключений) должны рассматриваться в отдельном разделе аудиторского отчета, который должен иметь подзаголовок «Отчет (заключение) по прочим требованиям законодательства и регулирующих органов» или иной подзаголовок, соответствующий содержанию раздела.

#### *Подпись аудитора*

Аудиторский отчет (заключение) должен быть подписан.

Аудиторский отчет (заключение) должен датироваться не раньше даты,

на которую аудитор получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на котором основано аудиторское мнение по финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

(а) Подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая прилагаемые примечания;

(б) Лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

*Адрес аудитора*

Аудиторский отчет (заключение) должен указывать местоположение в юрисдикции, являющееся местом осуществления аудитором своей практики.

Форма аудиторского отчета (заключения), предписанная законодательством или нормативными актами. Если в соответствии с законодательством или нормативными актами конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок или формулировку аудиторского отчета (заключения), такой отчет (заключение) должен ссылаться на Международные стандарты аудита, только в том случае, если он включает, как минимум, каждый из следующих элементов:

(а) Заголовок;

(б) Адресат, в соответствии с условиями соглашения;

(в) Вводный параграф, определяющий финансовую отчетность, аудит которой проводился;

(г) Описание ответственности руководства субъекта(или использовать другой соответствующий термин, см. параграф 24) за подготовку и представление финансовой отчетности;

(д) Описание ответственности аудитора за выражение мнения по финансовой отчетности и масштаб аудита, включая:

(е) Параграф, представляющий аудиторское мнение, в котором содержится

выражение мнения по финансовой отчетности и указание на применимую основу представления финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности(включая указание на юрисдикцию происхождения основы представления финансовой отчетности, если не применялись Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе;

(ж) Подпись аудитора;

(з) Дата аудиторского отчета(заключения); и

(и) Адрес аудитора.

Аудитор может принять на себя обязательство провести аудит в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции называемыми «национальными стандартами аудита»), при соблюдении которых может оказаться, что в ходе аудита он дополнительно выполнил и

МСА, в таких случаях аудитор имеет право использовать такое указание только в следующих случаях:

*Дополнительная информация, представленная вместе с финансовой отчетностью*

Если дополнительная информация, которая не требуется в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, представлена вместе с аудированной финансовой отчетностью, то аудитор должен оценить, четко ли отделена такая дополнительная информация от аудированной финансовой отчетности. Если такая дополнительная информация четко не отделена от аудированной финансовой отчетности, то аудитор должен попросить, чтобы руководство субъекта изменило способ представления дополнительной информации, аудит которой не проводился. Если руководство субъекта отказывается выполнить это требование, аудитор должен объяснить в аудиторском отчете(заключении), что аудит данной дополнительной информации не проводился.

Аудиторское мнение должно охватывать дополнительную информацию, которая не требуется в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, однако, является неотъемлемой частью финансовой отчетности, потому что в силу своего характера и способа представления она не может быть четко отделена от аудированной финансовой отчетности.

*Руководство по применению и пояснительный материал*

Руководство субъекта выносит ряд суждений в отношении сумм и раскрытий в финансовой отчетности.

При рассмотрении качественных аспектов учетной практики субъекта аудитор может узнать о возможной предвзятости суждений руководства субъекта. Аудитор может прийти к заключению, что совокупный эффект отсутствия объективности вместе с эффектом неисправленных искажений приводит к существенному искажению финансовой отчетности в целом. Признаки отсутствия объективности, которые могут повлиять на оценку аудитором того, содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения, включают следующее:

В МСА 540 рассматривается возможная предвзятость руководства субъекта при определении расчетных оценок. Признаки возможной предвзятости руководства субъекта не представляют собой искажения с целью сделать выводы относительно обоснованности отдельных расчетных оценок. Они могут, однако, повлиять на оценку аудитором того, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения.

*Раскрытие влияния существенных операций и событий на информацию,*

*представленную в финансовой отчетности*

Обычно финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с основой общего назначения, представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств субъекта.

В таких обстоятельствах аудитор оценивает, обеспечивает ли финансовая отчетность адекватные раскрытия, позволяющие предполагаемым пользователям понять влияние существенных операций и событий на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств субъекта.

#### *Описание применимой основы представления финансовой отчетности*

Как объясняется в МСА 200, подготовка финансовой отчетности руководством субъекта и, в случае необходимости, лицами, наделенными руководящими полномочиями, требует включения в финансовую отчетность надлежащего описания применимой основы представления финансовой отчетности. Такое описание важно, потому что оно извещает пользователей финансовой отчетности об основе представления, на которой базируется финансовая отчетность.

Описание того, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с конкретной применимой основой представления финансовой отчетности, является приемлемым только в том случае, если финансовая отчетность соответствует всем требованиям данной основы представления, действующим в течение периода, охватываемого финансовой отчетностью.

#### *Ссылка на несколько основ представления финансовой отчетности*

В некоторых случаях в финансовой отчетности может указываться, что она подготовлена в соответствии с двумя основами представления финансовой отчетности (например, национальной основой представления и Международными стандартами финансовой отчетности.. Такое может произойти в том случае, если руководство субъекта обязано, или приняло решение, подготовить финансовую отчетность в соответствии с обеими основами представления, при этом они обе являются применимыми основами представления финансовой отчетности. Такое описание является приемлемым, только если финансовая отчетность соответствует каждой из основ представления по отдельности. Для того, чтобы финансовая отчетность расценивалась как подготовленная в соответствии с обеими основами представления, она должна соответствовать обоим основам представления

одновременно без какой-либо необходимости включения согласовывающих отчетов. На практике одновременное соответствие маловероятно, если в данной юрисдикции не принята другая основа представления (например, Международные стандарты финансовой отчетности) как собственная национальная основа представления или не устранены все барьеры, препятствующие такому соответствию.

Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с одной основой представления финансовой отчетности и содержащая примечание или дополнительный отчет, согласовывающий представленные результаты с результатами, которые были бы представлены в соответствии с другой основой представления, не считается подготовленной в соответствии с той другой основой представления.

Причина этого заключается в том, что финансовая отчетность не включает всю информацию таким образом, который предусматривается той другой основой представления.

#### *Формулировка мнения*

Могут иметь место случаи, когда финансовая отчетность, несмотря на то, что она подготовлена в соответствии с требованиями основы достоверного представления, не обеспечивает достоверного представления. В таких случаях может существовать возможность включения руководством субъекта дополнительных раскрытий в финансовую отчетность помимо тех раскрытий, которые специально предусматриваются основой представления, или, в крайне редких случаях, возможность отступления от требования основы представления для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности.

Если в соответствии с МСА 210 аудитор решил, что основа соответствия является приемлемой, то он может посчитать финансовую отчетность, подготовленную согласно требованиям данной основы соответствия, вводящей в заблуждение только в крайне редких случаях.

#### *Аудиторский отчет (заключение)*

Письменный отчет (заключение) включает отчеты, выпущенные в печатном формате, и отчеты на электронных носителях.

#### *Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности*

МСА 200 объясняет исходное условие, связанное с ответственностью руководства субъекта и, в случае необходимости, лиц, наделенных руководящими полномочиями, при выполнении которого проводится аудит в соответствии с МСА. Руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, принимают ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, включая, в зависимости от обстоятельств, ее достоверное представление. Руководство субъекта также принимает на себя ответственность за обеспечение системы внутреннего контроля, которую оно считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, которая не содержит существенные искажения, вызванные

мошенничеством или ошибкой. Описание ответственности руководства субъекта в аудиторском отчете (заключении) включает ссылку на оба вида ответственности, поскольку это помогает объяснить пользователям исходное условие, при котором проводится аудит.

Могут существовать обстоятельства, когда для аудитора будет уместно добавить к описанию ответственности руководства информацию, отражающую дополнительные обязанности, которые относятся к подготовке и представлению финансовой отчетности в контексте специфической юрисдикции или природы субъекта.

В некоторых юрисдикциях законодательство или нормативные акты, могут специально ссылаться на ответственность за ведение

надлежащих бухгалтерских книг и записей или обеспечение надлежащей системы учета. Поскольку книги, записи и системы являются неотъемлемой частью внутреннего контроля.

#### *Аудиторское мнение*

Формулировка аудиторского мнения, предписанная законодательством или нормативными актами. МСА 210 объясняет, что в некоторых случаях законодательство или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формулировку аудиторского отчета (заключения) (которая в частности включает аудиторское мнение) в терминах, которые значительно отличаются от терминов, требуемых МСА. В таких обстоятельствах МСА требует, чтобы аудитор оценил следующее:

(а) Могут ли пользователи неправильно понять уверенность, полученную

в результате аудита финансовой отчетности и, если так,

(б) Может ли дополнительное объяснение в аудиторском отчете (заключении) смягчить возможное неверное понимание.

#### *Описание информации, представленной в финансовой отчетности*

В случае финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой достоверного представления, в аудиторском мнении делается заявление о том, что финансовая отчетность достоверно представляет во всех существенных аспектах, или дает справедливый и достоверный взгляд на информацию, которую финансовая отчетность предназначена представить, например, в случае многих основ общего назначения, на финансовое положение субъекта по состоянию на конец периода, а также на финансовые результаты и движение денежных средств субъекта за период, закончившийся на указанную дату.

*Описание применимой основы представления финансовой отчетности и того, как она может повлиять на аудиторское мнение*

Идентификация применимой основы представления финансовой отчетности в аудиторском мнении предназначена для информирования пользователей аудиторского отчета (заключения) о контексте, в котором выражено аудиторское мнение.

Соответственно, при формулировании аудиторского мнения по финансовой отчетности каждая основа представления рассматривается отдельно, а аудиторское мнение относится к обеим основам представления следующим образом:

(а) Если финансовая отчетность соответствует каждой из основ представления по отдельности, выражаются два мнения: то есть мнение, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной из применимых основ представления финансовой отчетности (например, национальной основой), и мнение, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с другой применимой основой представления финансовой отчетности (например, Международными стандартами финансовой отчетности). Эти мнения могут быть выражены по отдельности или в одном предложении.

(б) Если финансовая отчетность соответствует одной из основ представления, но не соответствует другой основе представления, может быть выражено немодифицированное мнение о том, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с одной основой представления (например, МСА 700 национальной основой), а модифицированное мнение может быть выражено относительно другой основы представления (например, МСА 705).

*Подпись аудитора*

Подпись аудитора, в соответствии с требованиями конкретной юрисдикции, ставится либо от имени аудиторской фирмы, либо лично от имени аудитора, либо представляется обеими подписями. В дополнение к подписи аудитора, в некоторых юрисдикциях, аудитор может быть обязан указать в аудиторском отчете (заключении) профессиональную квалификацию бухгалтера или факт того, что фирма или аудитор, в зависимости от обстоятельств, признаны соответствующим лицензирующим органом этой юрисдикции.

*Дата аудиторского отчета (заключения)*

Дата аудиторского отчета (заключения) информирует пользователя аудиторского отчета (заключения) о том, что аудитор учел влияние, событий и операций, о которых стало известно аудитору и которые произошли до этой даты. Обязанности аудитора в отношении событий и операций, произошедших после даты аудиторского отчета (заключения), описаны в МСА 560.

Поскольку аудиторское мнение выражается по финансовой отчетности, а ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство субъекта, аудитор не имеет возможности сделать вывод о том, что было получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство до тех пор, пока не получено доказательство того, что все отчеты, которые составляют финансовую отчетность, включая прилагаемые примечания, были подготовлены, и руководство субъекта признало свою ответственность за нее.

*Аудиторский отчет (заключение), предписанный законодательством или нормативными актами*

Аудитор может быть обязан выполнять требования законодательства или регулирующих органов в дополнение к МСА. В таком случае аудитор может быть обязан использовать в аудиторском отчете (заключении) порядок или формулировку, которые отличаются от тех, что описаны в данном МСА. Если различия между требованиями законодательства или регулирующих органов и МСА касаются только порядка и формулировки аудиторского отчета (заключения).

*Дополнительная информация, представленная вместе с финансовой отчетностью*

В некоторых обстоятельствах субъект может быть обязан (в соответствии с законодательством, нормативными актами или стандартами), или может добровольно решить, представить вместе с

финансовой отчетностью дополнительную информацию, которая не требуется применимой основой представления финансовой отчетности.

Аудиторское мнение охватывает дополнительную информацию, которая не может быть четко отделена от финансовой отчетности по причине ее характера и способа представления.

*Отчет (заключение) независимого аудитора*

[Соответствующий адресат]

*Отчет по финансовой отчетности*

Мы провели аудит прилагаемой финансовой отчетности Компании АВС,

состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря 20XX года и отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания основных положений учетной политики и прочих пояснительных примечаний.

Ответственность руководства Компании АВС за финансовую отчетность

Руководство Компании несет ответственность за подготовку и достоверное

представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также за обеспечение системы внутреннего контроля.

Использование подзаголовка «Отчет (заключение) по финансовой отчетности» не требуется, если не применяется второй подзаголовок «Отчет (заключение) по прочим требованиям законодательства и регулирующих органов» или другой термин, соответствующий контексту нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции.

Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита. Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные стандарты обязывают нас выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Мы считаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются

достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения

нашего аудиторского мнения. По нашему мнению, финансовая отчетность достоверно представляет во всех существенных аспектах (или дает справедливый и достоверный взгляд) на финансовое положение Компании АВС по состоянию на 31 декабря 20XX года, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств за год,

закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского отчета(заключения)]

[Адрес аудитора]

### **11.3 МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора»**

#### *Цель*

Целью настоящего стандарта является установление стандарта, коорый рассматривает обязанности аудитора по выпуску соответствующего отчета (заключения) в обстоятельствах, когда при формулировании мнения в соответствии с МСА 700, аудитор приходит к заключению, что необходимо модифицировать аудиторское мнение по финансовой отчетности.

#### *Область применения данного МСА. Типы модифицированных мнений*

Данный МСА устанавливает три типа модифицированных мнений, а именно, мнение с оговорками, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Установление типа модифицированного мнения, соответствующего обстоятельствам, зависит от:

(а) Характера вопроса, который вызвал необходимость модификации мнения, то есть тот факт, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения или, в случае невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, может ли финансовая отчетность содержать существенные искажения; и

(б) Суждение аудитора о повсеместности влияния или возможного влияния данного вопроса на финансовую отчетность.

#### *Дата вступления в силу*

Данный МСА вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель аудитора состоит в том, чтобы четко выразить соответствующим образом модифицированное мнение по финансовой отчетности, которое необходимо в том случае, если:

(а) На основании полученного аудиторского доказательства аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения; или

(б) Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее

аудиторское доказательство, позволяющее ему прийти к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения.

#### *Обстоятельства, требующие модификации аудиторского мнения*

Аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении) в том случае, если:

(а) На основании полученного аудиторского доказательства аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения; или

(б) Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее

аудиторское доказательство, позволяющее ему прийти к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения.

*Определение типа модификации аудиторского мнения.*

*Мнение с оговорками*

Аудитор должен выражать мнение с оговорками в том случае, если:

(а) Получив достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор приходит к заключению, что искажения, индивидуально или в совокупности, являются существенными, но не повсеместными, для финансовой отчетности; или

(б) Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее

аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, но он приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть существенным, но не повсеместным.

*Отрицательное мнение*

Аудитор должен выражать отрицательное мнение в том случае, если, получив достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, он приходит к заключению, что искажения, индивидуально или в совокупности, являются и существенными и повсеместными для финансовой отчетности.

*Отказ от выражения мнения*

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, если он не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, и приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений на финансовую отчетность, если таковые имеют место, может быть и существенным и повсеместным.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения, если (в чрезвычайно редких обстоятельствах с множественной неопределенностью) аудитор приходит к заключению, что, несмотря на получение достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении каждого отдельного аспекта неопределенности, невозможно сформулировать мнение по финансовой отчетности из-за потенциального взаимодействия аспектов неопределенности и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Последствия невозможности получения достаточного и надлежащего

аудиторского доказательства по причине ограничений, налагаемых руководством субъекта после принятия аудитором соглашения. Если после принятия соглашения аудитор узнает, что руководство субъекта наложило ограничение на масштаб аудита, что, по мнению аудитора, может вызвать необходимость выразить мнение с оговорками или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности, то аудитор должен попросить руководство субъекта снять ограничение.

Если руководство субъекта отказывается снять ограничение, аудитор должен проинформировать об этом лица, наделенные руководящими полномочиями, кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом, и решить, возможно ли выполнение альтернативных процедур для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Если аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, он должен определить последствия этого следующим образом:

(а) Если аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть существенным, но не повсеместным, аудитор должен выразить мнение с оговорками; или

(б) Если аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть и существенным и повсеместным настолько, что выражение мнения с оговорками оказалось бы недостаточным для передачи серьезности ситуации, аудитор должен отказаться от проведения аудита, если это практически осуществимо и возможно в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами; или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности, если отказ от проведения аудита до выпуска аудиторского отчета (заключения) практически неосуществим или невозможен.

Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено, то

прежде чем сделать это, аудитор должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями о любых вопросах, связанных с искажениями, выявленными в ходе аудита, которые вызвали необходимость в модификации мнения.

*Прочие аспекты, касающиеся отрицательного мнения или отказа от выражения мнения*

Если аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности в целом, аудиторский отчет (заключение) также не должен включать немодифицированное мнение в отношении той же самой основы представления финансовой отчетности по отдельному финансовому отчету или одному или нескольким специфическим элементам, счетам или статьям финансового отчета. Включение такого немодифицированного мнения в

тот же самый отчет (заключение) в данных обстоятельствах противоречило бы отрицательному аудиторскому мнению или отказу аудитора от выражения мнения по финансовой отчетности в целом.

*Форма и содержание аудиторского отчета (заключения), в котором содержится модифицированное мнение. Основание для включения параграфа, представляющего модификацию*

Если аудитор модифицирует мнение по финансовой отчетности, он должен, в дополнение к специфическим элементам, требуемым МСА 700, включить в аудиторский отчет (заключение) параграф, описывающий аспект, который вызвал необходимость в модификации мнения. Аудитор должен в аудиторском отчете (заключении) и использовать заголовок «Основание для выражения мнения с оговорками», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения», в зависимости от обстоятельств.

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано со специфическими суммами в финансовой отчетности (включая раскрытия количественного характера), аудитор должен включить в параграф, представляющий основание для модификации, описание и расчет объема финансового влияния данного искажения, если это практически осуществимо. Если рассчитать объем финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в параграфе, представляющем основание для модификации.

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано с описательными раскрытиями, аудитор должен включить в параграф, представляющий основание для модификации, объяснение того, как были искажены раскрытия. МСА 805, «Специфические вопросы – аудит отдельного финансового отчета и специфических элементов, счетов, или статей финансового отчета» рассматривает обстоятельства, в которых аудитор привлекается для выражения отдельного мнения по одному или нескольким специфическим элементам, счетам, или статьям финансового отчета.

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано с нераскрытием информации, раскрытие которой требуется, аудитор должен:

(а) Обсудить нераскрытую информацию с лицами, наделенными уководящими полномочиями;

(б) Указать в параграфе, описывающем основание для модификации, характер пропущенной информации;

(в) Если это не запрещено законодательством или нормативными актами, он должен включить в отчет (заключение) пропущенные раскрытия, если это осуществимо практически и он получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении пропущенной информации.

Если необходимость в модификации вызвана невозможностью получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор

должен указать причины этого в параграфе, представляющем основание для модификации.

Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения по финансовой отчетности, в параграфе, представляющем основание для модификации, аудитор должен указать причины любых других известных аудитору вопросов, которые потребовали бы модификации мнения, а также описать их влияние.

#### *Параграф, представляющий мнения*

Если аудитор модифицирует аудиторское мнение, он должен использовать заголовок «Мнение с оговорками», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» (в зависимости от обстоятельств) для параграфа, представляющего мнение.

Если аудитор выражает мнение с оговорками по причине существенного искажения финансовой отчетности, в параграфе, представляющем мнение он должен указать что, по мнению аудитора, за исключением влияния аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для выражения мнения с оговорками, то:

(а) Финансовая отчетность достоверно представляет, во всех существенных аспектах (или дает справедливый и достоверный взгляд), в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится в соответствии с основой достоверного представления; или

(б) Финансовая отчетность была подготовлена, во всех существенных

аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится согласно требованиям основы соответствия.

Если аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать в параграфе, представляющем мнение что, по мнению аудитора, в силу значимости аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для выражения отрицательного мнения:

(а) Финансовая отчетность не представляет достоверно (или не дает справедливый и достоверный взгляд) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится в соответствии с основой достоверного представления; или

(б) Финансовая отчетность не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится согласно требованиям основы соответствия.

Если аудитор отказывается от выражения мнения по причине невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, в параграфе, представляющем мнение аудитор должен указать, что:

(а) В силу значимости аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе,

представляющем основание для отказа от выражения мнения, аудитор не имел возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, обеспечивающее основание для выражения аудиторского мнения; и, соответственно,

(б) Аудитор не выражает мнение по финансовой отчетности.

*Описание ответственности аудитора при выражении им мнения с оговорками или отрицательного мнения*

Если аудитор выражает мнение с оговорками или отрицательное мнение, он должен внести в описание ответственности аудитора изменения и дополнения, указывающие, что аудитор считает, что полученное им аудиторское доказательство является достаточным и надлежащим для обеспечения основания для выражения модифицированного аудиторского мнения.

*Описание ответственности аудитора при отказе от выражения мнения*

Если аудитор отказывается от выражения мнения в силу невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, он должен внести изменения и дополнения в вводный параграф аудиторского отчета(заключения), указывающие, что аудитор был нанят для проведения аудита финансовой отчетности. Аудитор также должен внести изменения и дополнения в описание ответственности аудитора и описание масштаба аудита, указывающие только следующее: «Наша ответственность заключается в выражении мнения по финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита в соответствии с Международными стандартами аудита.

Однако, по причине аспекта(ов представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, обеспечивающее основание для выражения аудиторского мнения».

*Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями*

Если аудитор намеревается модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении), он должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об обстоятельствах, которые вызвали необходимость в ожидаемой модификации, и предлагаемой формулировке модификации.

*Руководство по применению и пояснительный материал*

*Типы модифицированных мнений*

Представленные суждения аудитора о характере аспекта, вызывающего необходимость в модификации, и повсеместности его влияния или возможного влияния на финансовую отчетность, определяют тип мнения, которое необходимо выразить.

*Суждение аудитора о повсеместности влияния или возможного влияния на финансовую отчетность. Характер аспекта, вызывающего необходимость в модификации:*

- Существенный, но не повсеместный
- Существенный и повсеместный
- Финансовая отчетность существенно искажена
- Мнение с оговорками Отрицательное мнение
- Невозможно получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство
- Мнение с оговорками
- Отказ от выражения мнения

*Невозможность получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства*

Невозможность получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство аудитором (также называемое ограничением масштаба аудита) может возникнуть в результате:

- (а) Обстоятельств, находящихся вне контроля субъекта;
- (б) Обстоятельств, связанных с характером или сроками выполнения аудиторской работы; или
- (в) Ограничений, налагаемых руководством субъекта.

Невозможность выполнить определенную процедуру не представляет собой ограничение масштаба аудита, если аудитор в состоянии получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, выполнив альтернативные процедуры. Ограничения, налагаемые руководством субъекта, могут иметь другие последствия для аудита, например, в отношении оценки аудитором рисков мошенничества и рассмотрения вопроса о продолжении работы над соглашением.

Примеры обстоятельств, находящихся вне контроля субъекта, включают случаи, когда:

- Данные бухгалтерского учета субъекта были уничтожены.
- Данные бухгалтерского учета значительного компонента были изъяты на неопределенный срок государственными органами.

Примеры обстоятельств, связанных с характером или сроками выполнения аудиторской работы, включают случаи, когда:

- Аудитор установил, что выполнение одних только процедур проверки по существу недостаточно, но средства контроля субъекта неэффективны.
- Руководство субъекта препятствует тому, чтобы аудитор наблюдал за инвентаризацией товарно-материальных запасов.
- Руководство субъекта препятствует тому, чтобы аудитор направлял запросы о предоставлении внешних подтверждений по сальдо определенных счетов.

В определенных обстоятельствах отказ от проведения аудита может оказаться невозможным, если законодательство или нормативные акты требуют, чтобы аудитор продолжил работу по соглашению по аудиту. Так

обстоят дела в случае, когда аудитор назначен на проведение аудита финансовой отчетности субъектов государственного сектора. Это также касается тех юрисдикций, где аудитор назначается для проведения аудита финансовой отчетности, охватывающей определенный период, или назначается на определенный период, и не имеет права отказаться от проведения аудита до завершения аудита данной финансовой отчетности или до окончания данного периода, соответственно. Аудитор может также посчитать, что необходимо включить в аудиторский отчет (заключение) параграф о прочих вопросах, требующих внимания.

*Прочие аспекты, касающиеся отрицательного мнения или отказа от выражения мнения*

Ниже указаны примеры обстоятельств, при которых представляется отчет (заключение), которые не будут противоречить отрицательному аудиторскому мнению или отказу от выражения мнения:

- Выражение немодифицированного мнения по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с данной основой представления финансовой отчетности и, в том же самом отчете(заключении), выражение отрицательного мнения по той же самой финансовой отчетности в соответствии с другой основой представления финансовой отчетности.

- Отказ от выражения мнения относительно результатов операций и движения денежных средств, в зависимости от обстоятельств, и немодифицированное мнение по финансовому положению. В этом случае, аудитор не выразил отказ от выражения мнения по финансовой отчетности в целом.

*Форма и содержание аудиторского отчета(заключения), в котором содержится модифицированное мнение*

Последовательность в аудиторском отчете (заключении) помогает добиться понимания пользователями и идентифицировать необычные обстоятельства при их возникновении. Соответственно, хотя единообразие в формулировке модифицированного мнения и в описании основания для модификации может оказаться невозможным, желательно соблюдать последовательность, как в форме, так и в содержании аудиторского отчета (заключения).

Примером финансового влияния существенных искажений, которые аудитор может описать в параграфе, представляющем основание для модификации, в аудиторском отчете (заключении) является количественный расчет влияния завышения объема запасов на подоходный налог, доход до налогообложения, чистый доход и собственный капитал.

Раскрытие пропущенной информации в параграфе, представляющем основание для модификации, будет практически неосуществимо, если:

(а) Раскрытия не были подготовлены руководством субъекта или иным образом оказались недоступными для аудитора; или

(б) В суждении аудитора раскрытия будут чрезмерно объемными в отношении аудиторского отчета (заключения).

В таких случаях раскрытие подобных других вопросов, о которых известно аудитору, может оказаться релевантным для пользователей финансовой отчетности.

#### *Пример1*

Мы были привлечены для проведения аудита прилагаемой финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря

20X1 года и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания существенных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства Компании за финансовую отчетность.

Руководство Компании несет ответственность за подготовку и достоверное

представление данной финансовой отчетности в соответствии с МСА, а также за обеспечение системы внутреннего контроля, которую руководство Компании считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако, по причине аспекта, описанного в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения.

Основание для отказа от выражения мнения: Инвестиция Компании в совместное предприятие Компанию XYZ(Страна X)отражена в размере xxx в балансовом отчете Компании, что представляет 90% чистых активов Компании по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Нам не был предоставлен доступ к руководству и аудиторам XYZ, включая аудиторскую документацию аудиторов XYZ. В результате мы не смогли установить, были ли необходимы какие-либо корректировки в отношении пропорциональной доли Компании в активах XYZ, которые находятся под совместным контролем, ее пропорциональной доли в обязательствах XYZ, которые являются совместными обязательствами, ее пропорциональной доли в доходах и расходах XYZ за год, а также элементов, составляющих отчет об изменениях в собственном капитале и отчет о движении денежных средств.

Отказ от выражения мнения. В силу значимости аспекта, описанного в отчете, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское

доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения.

Соответственно, мы не выражаем мнение по финансовой отчетности. Если ответственность руководства субъекта заключается в подготовке финансовой отчетности, которая дает справедливый и достоверный взгляд, это предложение может быть сформулировано следующим образом: «Руководство Компании несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, которая дает справедливый и достоверный взгляд в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также за...».

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского отчета(заключения)]

[Адрес аудитора]

### *Пример 2*

Отчет (заключение) независимого аудитора

[Соответствующий адресат]

Отчет по финансовой отчетности

Мы были привлечены для проведения аудита прилагаемой финансовой отчетности Компании ABC, состоящей из баланса по состоянию на 31 декабря

20X1 года и отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также краткого описания существенных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Ответственность руководства Компании за финансовую отчетность.

Руководство Компании несет полную ответственность за подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также за обеспечение системы внутреннего контроля, которую руководство Компании считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой.

Ответственность аудитора. Наша ответственность заключается в выражении мнения по данной финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако, по причине аспектов, описанных в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения.

Основание для отказа от выражения мнения. Мы были назначены аудиторами Компании после 31 декабря 20X1 года и, следовательно, не наблюдали за инвентаризацией физических запасов в начале и в конце года.

Мы не смогли получить достаточного и надлежащего аудиторского доказательства с помощью альтернативных процедур в отношении сумм запасов, имевшихся по состоянию на 31 декабря 20X0 и 20X1 гг., указанных в балансовом отчете в размере xxx и xxx, соответственно. Кроме того, внедрение новой компьютеризированной системы регистрации дебиторской задолженности в сентябре 20X1 года привело к многочисленным ошибкам в учете дебиторской задолженности. На дату выпуска нашего аудиторского отчета (заключения) руководство субъекта все еще устраняло недостатки системы и исправляло ошибки. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, включенную в балансовый отчет на общую сумму в размере xxx, по состоянию на 31 декабря 20X1 года. В связи с данными аспектами мы не смогли установить, было ли необходимо вносить какие-либо корректировки в отношении зарегистрированных или незарегистрированных запасов и дебиторской задолженности, а также элементов, составляющих отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале и отчет о движении денежных средств.

Отказ от выражения мнения. В силу значимости аспектов, описанных в Параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, которое обеспечило бы основание для выражения аудиторского мнения.

Соответственно, мы не выражаем мнение по финансовой отчетности.

[Подпись аудитора]

[Дата аудиторского отчета (заключения)]

[Адрес аудитора]

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что является главной целью МСА 700 ?
2. Назовите общие требования к составлению аудиторского отчета (заключения)
2. Дайте характеристику порядку подготовки аудиторского отчета (заключения)
3. Назовите основные положения МСА 700 «Отчет независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности».
4. Назовите основные формы аудиторского отчета (заключения)
5. Дайте характеристику МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора».
6. В каких случаях могут составляться отчеты в форме безусловного заключения (заключения без оговорок)?
7. Какие разделы предусмотрены в аудиторском отчете (заключении)?
8. В каких случаях могут составляться отчеты в форме условного заключения (с оговорками)?
9. В каких случаях могут составляться отчеты в форме отказа от составления заключения?

10. В каких случаях могут составляться отчеты в форме отрицательного заключения?

**Тесты:**

1. В обязанности аудитора непременно входит выдача клиенту положительного аудиторского отчета по результатам проверки:

А. нет, это определяется результатом проверки: отчет может быть и отрицательным, и аудитор может отказаться от выдачи отчета

В. да, это записано в Законе «Об аудиторской деятельности в РК»

С. в зависимости от текста договора на проверку

Д. да, это указано в национальных стандартах по аудиту

Е. верного ответа нет

2. Основываясь на своей проверке, аудитор составил отчет, в котором отразил серьезные недостатки в финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как быть в этом случае с аудиторским заключением?

А. дать время на исправление недостатков, еще раз проверить и после этого принять решение о выдаче заключения

В. отказаться от выдачи аудиторского заключения

С. разорвать отношения с клиентом

Д. выдать аудиторское заключение

Е. правильного ответа нет

3. Руководство предприятия, сославшись на коммерческую тайну, отказалось выдать аудитору документацию нефинансового характера. Оцените действия аудитора

А. аудитор выдал аудиторское заключение, сделав оговорку об ограничении информации

В. аудитор выдал аудиторское заключение

С. аудитор отказался от выдачи аудиторского заключения

Д. аудитор выдал аудиторское заключение с оговоркой «за исключением» относительно статей бухгалтерской отчетности, на которые по его мнению, может оказать влияние конфиденциальная информация

Е. правильного ответа нет

4. В чем разница между решением аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения и решением дать отрицательное заключение?

А. если аудитор отказывается дать заключение, значит, в силу определенных причин у него не сложилось мнение о достоверности отчетности клиента, а отрицательное заключение он дает в том случае, если будет убежден в недостоверности отчетности

В. никакой – это одно и то же

С.причины решения одни и те же, но отказ - предпочтительнее для клиента

Д. разница зависит от конкретных обстоятельств аудиторской проверки

Е. правильного ответа нет

5.Причина отказа от выдачи аудиторского заключения вероятнее всего может быть следующей:

А.аудитору к моменту предоставления аудиторского заключения не были представлены все документы, необходимые для составления аудиторского заключения

В.несмотря на получение положительных доказательств о состоянии бухгалтерской отчетности предприятия, аудитор сомневается в достоверности

С.клиент потребовал составить аудиторское заключение только по балансу предприятия

Д. предприятие клиента имеет несколько дочерних предприятий, аудит которых выполняли другие аудиторы

Е.все перечисленные причины

6.Имеют ли право потребители информации бухгалтерской отчетности предприятия знакомиться с аналитической частью аудиторского заключения?

А.с согласия владельца

В.нет

С.это не только право, но и обязанность

Д.конечно

Е.с согласия аудитора

7. В какой из следующих ситуаций аудитор обычно будет выбирать между представлением заключения с оговоркой «за исключением» и представлением отрицательного заключения?

А.финансовая отчетность не раскрывает информации, требуемой общепринятыми бухгалтерскими принципами

В.аудитор не присутствовал при инвентаризации и не может доверять суммам, отраженным с помощью проведения других аудиторских процедур

С.аудитор назначен только для представления отчета о балансе, но не об остальных важнейших элементах бухгалтерской отчетности

Д.данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, вызывают у аудитора значительные сомнения в отношении способности предприятия продолжать свою деятельность в будущем

8.Если договор заключен решением годового собрания акционеров, то законным является тот факт, что расторгает его:

А.собрание акционеров

В.администрация предприятия

- С. генеральный директор
- Д. Совет директоров
- Е. третьи лица

9. Заключительная часть аудиторского отчета:

- А. не может датироваться ранее даты подписания финансовой отчетности
- В. датируется ранее даты подписания финансовой отчетности
- С. не датируется совсем
- Д. проставляется текущая дата
- Е. датируется датой подписания финансовой отчетности

10. Разработка аудиторской программы обычно не может быть закончена, если:

- А. не завершится рассмотрение внутреннего контроля субъекта
- В. письма-соглашения между аудитором и субъектом не подписаны
- С. условия отчетности не сообщены Совету директоров
- Д. не проведены поиск и документация неучетных обязательств
- Е. все вышеперечисленное

11. Что указывается в заключительном разделе аудиторского отчета?

- А. офис аудитора
- В. офис клиента
- С. офис администрации проверяемого хозяйствующего субъекта
- Д. адрес аудируемого предприятия
- Е. все указанные адреса

12. Аудиторское заключение подписывается:

- А. аудитором исполнителем, руководителем аудиторской организации
- В. аудитором, помощником аудитора
- С. аудитором, руководителем или главным бухгалтером проверяемого объекта, если иное не предусмотрено в договоре
- Д. от имени аудиторской фирмы, аудитора - с одной стороны, и клиента - с другой стороны
- Е. всеми участниками аудиторских отношений

13. Аудитор может оказаться не в состоянии составить заключение без оговорок, при наличии какого-либо из следующих обстоятельств:

- А. всех перечисленных
- В. ограничение масштаба аудиторской проверки, вызванное внешними обстоятельствами
- С. расхождение с руководством по вопросам приемлемости избранной учетной политики
- Д. несогласие с руководством хозяйствующего субъекта по проблемам адекватности раскрытий финансовых отчетов

Е.ограничение масштаба аудиторской проверки, введенное хозяйствующим субъектом

14.Аудитор может оказаться не в состоянии составить заключение без оговорок, при наличии какого-либо из следующих обстоятельств:

А.всех перечисленных

В.ограничение масштаба аудиторской проверки, вызванное внешними обстоятельствами

С.расхождение с руководством по вопросам приемлемости избранной учетной политики

Д.несогласие с руководством хозяйствующего субъекта по проблемам адекватности раскрытий финансовых отчетов

Е.ограничение масштаба аудиторской проверки, введенное хозяйствующим субъектом

15.Ограничение масштаба аудиторской проверки, введенное хозяйствующим субъектом или вызванное внешними обстоятельствами может вызвать составление:

А.условного заключения или отказа от составления заключения

В.заключения без оговорок

С.отрицательного заключения

Д.любого варианта заключения

Е.правильного ответа нет

16.При наличии взаимоотношений определенной зависимости между аудитором и клиентом, подпадающим под положения Кодекса этики аудиторов Республики Казахстан, составляется:

А.отказ от составления заключения

В.условное заключение

С.безусловное заключение

Д.отрицательное заключение

Е.заключение с оговорками

17.Отрицательное аудиторское заключение выдается в тех случаях, когда:

А.неуверенность аудитора в достоверности финансовой отчетности настолько велика, что по его мнению может ввести в заблуждение пользователей и не позволяет сделать вывод о правильности и объективности финансовой отчетности

В.аудитор не согласен с методами оценки объектов учета, правильностью расчетов амортизации и других расчетных значений

С.неуверенность или ограничения объема проверки настолько существенны, что не дают аудитору оснований для вывода о состоянии финансовой отчетности

D. неадекватная учетная политика предприятия влияет на достоверность финансовой отчетности

E. ограничение масштаба аудита существенно

18. Основные разделы, из которых состоит аудиторский отчет:

A. вводный, аналитический, заключительный

B. вводный, основной, заключительный

C. заголовок, основной, обобщение

D. заголовок, цель выводов, рекомендации

E. произвольные разделы по усмотрению аудитора

19. Каким МСА классифицирован стандарт «Отчет независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности»?

A. МСА 700

B. МСА 240

C. МСА 320

D. МСА 520

E. МСА 300

20. Отчетность, публикуемая в специальных газетах и бюллетенях для ознакомления акционеров и других заинтересованных лиц с финансовым положением и результатами хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период

A. финансовая отчетность

B. управленческая отчетность

C. статистическая отчетность

D. отчет о доходах и расходах

E. отчет о проделанной работе

### **Задания для самопроверки**

Ситуация №1:

Клиент из-за коммерческой тайны не разрешил аудитору проверить достоверность некоторых показателей и выдал аудитору письменное подтверждение об их достоверности.

Как быть с заключением, если других проблем при аудите не было?

Ситуация №2:

Налоговый инспектор, при проверке финансовой отчетности клиента потребовал ознакомить его с полным текстом аудиторского заключения. Подскажите клиенту правильный ответ:

Ситуация №3:

Аудиторская фирма заключила договор на проведение аудиторской проверки крупной организации, акционером которой она является. Укажите, может ли в такой ситуации заключаться договор.

#### Ситуация №4:

Организация предложила аудиторской фирме заключить договор на комплексную услугу: в начале восстановить бухгалтерский учет и составить отчетность, а затем проверить и дать аудиторское заключение

Как поступить клиенту?

#### Ситуация №5:

Аудиторы должны составить отчет по финансовой отчетности общего назначения, подготовленного руководством субъекта в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Условия соглашения по аудиту отражают описание ответственности руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210 .

- Данные по запасам искажены. Искажение считается существенным, но не повсеместным для финансовой отчетности.

- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет прочие обязанности по представлению отчетности, предусмотренные местным законодательством.

В какой форме будет составлен отчет (заключение)?

#### **Основная литература :**

1.МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности».; МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»

2.МСА 701 «Модификация мнения в отчетах (заключении независимого аудитора). Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009-979с.

3.Э.О. Нурсейтов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: ЛЕМ, 2009-220с.

4. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

5. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4.Рогоуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономисть -2016 г.

5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.
7. Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.
8. Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-12с.
9. Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.
10. Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.
11. Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## **12. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА**

### **12.1 МСА 220 «Контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов»**

Контроль аудиторской фирмы за качественное проведение аудита и аудиторской деятельности осуществляется в нескольких аспектах:

- контроль основного аудитора за работой своих ассистентов;
- контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов;
- внешний контроль.

Контроль основного аудитора за работой своих ассистентов.

Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита. При проведении проверки он должен контролировать работу ассистентов, давать инструкции по вопросам деятельности предприятия и возможных проблемах в организации учета и, соответственно, аудита. Любое поручение работы старшим аудиторами и рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель обладает знаниями, умениями, навыками, необходимыми для надлежащего выполнения этой работы.

Контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов. В средних и крупных аудиторских фирмах контроль за качеством выполняемых работ и исполнением процедур по аудиту обычно возлагается на Экспертный Совет, сформированный из высококвалифицированных специалистов.

Экспертный Совет рассматривает и проверяет все рабочие файлы, подготовленные участниками рабочей группы. Согласно внутрифирменным стандартам для обеспечения контроля качества аудита должна быть разработана документация, включающая в себя постоянные и текущие файлы.

Внешний контроль качества работы аудиторов может осуществляться государственными органами. Однако он является косвенным, поскольку имеет целью проверку не работы аудиторов, а правильности уплаты налогов, совершения предприятиями противоправных действий.

Качество работы фирмы. Процедуры обеспечения качества должны быть изложены во внутренних документах или внутренних стандартах аудиторской фирмы. Обычно в ходе проверок качества, проводимых в соответствии с международными стандартами аудита, подлежат проверке именно внутренние регламентирующие документы. У каждой аудиторской фирмы должен существовать документ, в котором имеется описание требований к соответствующим процедурам, либо раздел в обобщающем документе, или несколько соответствующих документов. Некоторые аудиторы возражают, говоря, что инструкции могут быть хорошими, но строгость правил зачастую компенсируется необязательностью их выполнения. Однако опытному проверяющему не составит труда выяснить, применяются ли на практике те или иные инструкции. Для этого существуют аудиторские файлы, в которых должны найти отражение

необходимые ему процедуры, также можно применить такие широко известные в аудите процедуры, как наблюдение или опрос.

Таким образом, кто именно должен осуществлять подобный контроль: государственные органы или только общественные организации аудиторов? Каждый из двух вариантов ответа имеет как достоинства, так и недостатки. С одной стороны, можно ожидать, что сотрудники государственных органов в ходе проверок качества будут отстаивать государственные интересы и не будут заинтересованы в отстаивании чести мундира того или иного аудиторского объединения. С другой стороны, на сегодняшний день квалификация работников государственных контрольно-ревизионных органов не всегда позволяет им разбираться в тонкостях методики аудита. Не в состоянии государство и ассигновать сколько-нибудь значительные средства на рост штата таких государственных проверяющих. У некоторых аудиторов возникают опасения, что конфиденциальная информация, полученная проверяющими в процессе работы, может быть использована во вред клиентам аудиторов. Например, сведения об обнаруженных нарушениях могут быть сообщены органам налогового контроля. Аудиторская фирма должна нести ответственность за содержание, сроки и объем аудиторских процедур. Контроль их качества зависит от таких факторов, как характер деятельности аудиторской фирмы, уровень организации проверки и соответствующие обстоятельства по расходам-доходам.

## **12.2 МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»**

Международный стандарт контроля качества: МСА 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»

*Введение*

*Область применения данного МСКК*

Данный Международный стандарт контроля качества (МСКК) определяет ответственность фирмы за ее систему контроля качества аудита и обзора финансовой отчетности, а также выполнения других соглашений по выражению уверенности и сопутствующим услугам. Данный МСКК должен трактоваться в контексте соответствующих этических требований. Другие публикации Комитета по международным стандартам аудита и выражения уверенности устанавливают дополнительные стандарты и предоставляют руководства в отношении обязанностей персонала фирмы, связанных с процедурами контроля качества определенных видов соглашений. МСА 220, например, рассматривает процедуры контроля качества аудита финансовой отчетности.

Система контроля качества (МСКК) состоит из политики, разработанной для достижения целей и процедур, необходимых для внедрения такой политики и мониторинга ее соблюдения.

#### *Полномочия данного МСКК*

Данный МСКК распространяется на всех профессиональных бухгалтеров в связи с аудитом и обзором финансовой отчетности, а также другими соглашениями по выражению уверенности и сопутствующим услугам. Характер и масштаб политики и процедур, разработанных отдельной фирмой в целях соответствия данному МСКК, зависят от различных факторов, таких как размер и операционные характеристики фирмы, а также от того, является ли фирма частью сети фирм.

Данный стандарт определяет соблюдение МСКК как цель фирмы и содержит требования, разработанные с целью предоставления фирме возможности достичь указанной цели. Более того, он содержит соответствующие инструкции в форме руководства по применению и пояснительного материала, как обсуждается ниже, вводный материал, который служит контекстом для надлежащего понимания данного МСКК, а также список определений.

Цель служит контекстом, в котором установлены требования данного МСКК, и помогает фирме в:

- Понимании, чего необходимо достичь;
- Принятии решения о том, необходимо ли сделать что-либо еще для достижения цели.

Требования данного МСКК выражены с использованием слов «должен/должна/должны».

В случае необходимости, раздел «Руководство по применению и пояснительный материал» представляет разъяснение требований и руководство по их выполнению. В частности, он может:

- Более точно объяснить, что означает данное требование и на какие аспекты оно распространяется; и
- Содержать примеры политики и процедур, которые могут оказаться уместными в сложившихся обстоятельствах.

Несмотря на то, что такое руководство само по себе не устанавливает требование, оно необходимо для надлежащего применения требований.

Раздел «Руководство по применению и пояснительный материал» также предоставляет вспомогательную информацию о вопросах, которые рассматриваются в данном МСКК. Кроме этого, в зависимости от обстоятельств, данный раздел содержит дополнительные вопросы, характерные для аудиторских организаций государственного сектора или малых фирм. Такие дополнительные вопросы, помогают при применении требований данного МСКК. Однако, они не ограничивают и не уменьшают ответственность фирмы в отношении применения и выполнения требований данного МСКК.

Под заголовком «Определения» в данном МСКК представлено описание значений, приписанных определенным терминам в контексте данного МСКК. Описание указанных значений представлено с целью содействия в последовательном применении и интерпретации данного МСКК и не перевешивает определения, которые могут быть установлены для других целей законодательством, нормативными актами или каким-либо иным образом.

#### *Цель*

Цель состоит в установлении и поддержании функционирования системы контроля качества, чтобы обеспечить фирме разумную уверенность в том, что:

(а) Фирма и ее персонал соответствует профессиональным стандартам и

применимым требованиям законодательства и нормативных актов;

(б) Отчеты, выпущенные фирмой или партнерами по проекту, соответствуют обстоятельствам.

#### *Определения*

В данном МСКК термины, используемые в Международных стандартах аудита, имеют указанные ниже значения:

(а) Дата отчета (Date of report) – Дата в отчете практикующий профессиональный бухгалтер датирует свой отчет (заключение).

(б) Документация по соглашению (Engagement documentation) – письменное отражение выполненной работы, полученных результатов, выводов, сделанных профессиональным практикующим бухгалтером (иногда используется термин «рабочие документы»).

(в) Партнер по проекту (Engagement partner) – партнер или какое-либо другое лицо в фирме, отвечающее за соглашение (проект) и его выполнение, а также за отчет (заключение), выпущенный от лица фирмы, и, при необходимости, имеющее соответствующие полномочия, делегированные профессиональным, законодательным или регулирующим органом.

(г) Контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control review) – процесс, предназначенный для представления объективной оценки, на дату отчета (заключения) или до этой даты, значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения).

Процесс контрольного обзора качества выполнения соглашения предназначен для соглашений по аудиту финансовой отчетности котируемых субъектов, а также для других соглашений, если таковые имеются, для которых фирма определила необходимость проведения контрольного обзора качества выполнения соглашения.

Термины «партнер по проекту», «партнер» и «фирма» соотносятся с эквивалентными терминами, применяемыми в государственном секторе.

(д) Лицо, проводящее контрольный обзор качества выполнения соглашения (Engagement quality control reviewer) – партнер, другое лицо в фирме; внешние специалисты, имеющие соответствующую

квалификацию; или команда, состоящая из таких лиц, ни одно из которых не входит в состав команды по проекту, обладающих достаточным и соответствующим опытом и полномочиями для объективной оценки значительных суждений, сделанных командой по проекту, и отраженных ею выводов при формулировании отчета (заключения)

(е) Команда по проекту (Engagement team) – все партнеры и сотрудники,

выполняющие соглашение(проект), а также все лица, привлеченные фирмой или сетевой фирмой для выполнения процедур по соглашению (проекту). Любые внешние эксперты, привлеченные фирмой или сетевой фирмой, не являются членами команды по проекту

(ж) Фирма (Firm) – индивидуально практикующий профессиональный

бухгалтер, товарищество или акционерное общество, или субъект, имеющий другую организационно-правовую форму и объединяющий профессиональных бухгалтеров.

(з) Инспектирование (Inspection) – в отношении завершенных соглашений

процедуры, призванные подтвердить соблюдение командой по проекту политики и процедур контроля качества, установленных в аудиторской фирме.

(и) Котируемый субъект (Listed entity) – субъект, чьи ценные бумаги, долевые или долговые инструменты котируются или допущены к листингу на признанной фондовой бирже, или торги по которым осуществляются в соответствии с правилами признанной фондовой биржи или другого эквивалентного органа.

(к) Мониторинг (Monitoring) – Процесс постоянного рассмотрения и оценки

системы контроля качества фирмы, включая периодическое инспектирование выбранных завершенных соглашений, с целью получения фирмой разумной уверенности в том, что ее система контроля качества функционирует эффективно.

(л) Сетевая фирма (Network firm) – фирма или субъект, принадлежащий сети.

(м) Сеть (Network) – крупная структура, целью которой является: сотрудничество, разделение доходов или расходов, и общая собственность на доли участия, общий контроль и управление такими долями, общая политика и процедуры контроля качества, общая стратегия бизнеса, использование общего фирменного наименования или значительной части профессиональных ресурсов.

(н) Партнер (Partner) – лицо, наделенное полномочиями принимать от имени фирмы обязательства в связи с выполнением соглашения на предоставление профессиональных услуг.

(о) Персонал (Personnel) – партнеры и сотрудники.

(п) Профессиональные стандарты (Professional standards) - стандарты соглашений в соответствии с Предисловием к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, выражения уверенности и сопутствующих услуг и соответствующие этические требования.

(р) Разумная уверенность (Reasonable assurance) – в контексте данного МСКК, высокий, но не абсолютный, уровень уверенности.

(с) Соответствующие этические требования (Relevant ethical requirements)– этл

этические требования, которые распространяются на команду по проекту и на лицо, проводящее контрольный обзор качества, выполнения соглашения и, как правило, применяют составленный кодекс этики профессиональных бухгалтеров Международной Федерации Бухгалтеров (Кодекс МФБ) вместе с национальными требованиями, которые являются более строгими.

(т) Сотрудники (Staff)– профессионалы, не являющиеся партнерами, включая всех привлеченных фирмой экспертов.

(у) Привлеченное лицо, обладающее квалификацией (Suitably qualified external person) - привлеченное лицо, которое обладает качествами и профессиональной компетентностью, достаточной для выполнения роли партнера по проекту, например, партнер другой фирмы, или сотрудник (с соответствующим опытом) профессиональной организации бухгалтеров, члены которой могут проводить аудит и обзор исторической финансовой информации, выполнять прочие соглашения по выражению уверенности или оказывать сопутствующие услуги; либо организации, предоставляющей соответствующие услуги по контролю качества.

### *Требования*

#### *Применение и выполнение соответствующих требований*

Персонал фирмы, отвечающий за внедрение и поддержание системы контроля качества фирмы, должен знать весь текст данного МСКК, включая руководство по применению и пояснительный материал, чтобы правильно понимать его цель и применять его требования.

Фирма должна выполнять все требования данного МСКК, если только в сложившихся обстоятельствах фирмы требование не является неуместным по отношению к услугам, предоставляемым в рамках аудита и обзора финансовой отчетности, а также других соглашений по выражению уверенности и сопутствующим услугам.

Требования разработаны, чтобы дать возможность фирме достичь цели, установленной в данном МСКК. Поэтому ожидается, что надлежащее выполнение требований обеспечит достаточную основу для достижения указанной цели. Однако, поскольку обстоятельства значительно разнятся и невозможно предусмотреть все обстоятельства, фирма должна рассмотреть вопрос о том, имеются ли какие-либо конкретные вопросы или обстоятельства, которые требуют, чтобы фирма установила политику и

процедуры в дополнение к политике и процедурам, требуемым данным МСКК, для достижения указанной цели.

#### *Элементы системы контроля качества*

Фирма должна установить и поддерживать функционирование системы контроля качества, которая включает политику и процедуры, охватывающие все перечисленные ниже элементы:

- (а) Ответственность руководства фирмы за качество.
- (б) Соответствующие этические требования.
- (в) Принятие клиента, продолжение отношений с клиентом и работы над

конкретными соглашениями.

- (г) Человеческие ресурсы.
- (д) Выполнение соглашения.
- (е) Мониторинг.

Фирма должна задокументировать свою политику и процедуры и ознакомить с ними персонал фирмы

#### *Ответственность руководства за качество работы фирмы*

Фирма должна установить политику и процедуры для продвижения основ

внутренней культуры, основанной на превалирующем значении качества при выполнении соглашений. Такая политика и процедуры должны требовать от старшего исполнительного директора (или лица, занимающего эквивалентную должность) или, при необходимости, управляющего совета партнеров (или эквивалентного органа) принятия на себя окончательной ответственности за систему контроля качества фирмы.

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие, что любое лицо или лица, на которых старшие исполнительные директора фирмы или управляющий совет партнеров возложили операционную ответственность за систему контроля качества фирмы, имеют достаточный и надлежащий опыт и навыки, а также необходимые полномочия для выполнения своих обязанностей.

#### *Соответствующие этические требования*

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал выполняют соответствующие этические требования.

#### *Независимость*

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал, а также, при необходимости, прочие лица, на которых распространяются требования независимости (включая персонал сетевой фирмы), поддерживают независимость, когда это требуется соответствующими этическим требованиями. Такая политика и процедуры должны предоставить фирме возможность:

(а) Довести до сведения персонала и, при необходимости, до других лиц, на которых распространяются такие требования, требования, предъявляемые фирмой к независимости;

(б) Идентифицировать и оценить обстоятельства и отношения, вызывающие угрозы независимости, а также предпринять соответствующие действия для устранения этих угроз или их снижения до приемлемого уровня путем применения мер предосторожности или отказаться от выполнения соглашения, если это считается целесообразным и возможно в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами.

Такая политика и процедуры должны требовать, чтобы:

(а) Партнеры по проекту предоставляли фирме соответствующую информацию о соглашениях с клиентами, включая масштаб услуг, чтобы фирма могла оценить общее влияние, если таковое имеет место быть, на требования к независимости;

(б) Персонал незамедлительно информировал фирму об обстоятельствах и отношениях, создающих угрозу независимости, для принятия надлежащих действий;

По крайней мере, раз в год фирма должна собрать письменные подтверждения соответствия политике и процедурам независимости от всего персонала фирмы, который должен быть независимым в соответствии с соответствующими этическими требованиями.

*Фирма должна установить политику и процедуры*

(а) Устанавливающие критерии определения необходимости принятия мер предосторожности с целью снижения угрозы знакомства до приемлемого уровня при использовании одного и того же состава персонала старшего звена при работе над соглашением по выражению уверенности на протяжении длительного периода времени;

(б) Требующие проведения ротации партнеров по проекту, лиц, отвечающих за контрольный обзор качества выполнения соглашения, и, в случае необходимости, других лиц, на которых распространяются требования ротации, по истечению определенного периода времени в соответствии с соответствующими этическими требованиями в отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов.

*Принятие клиента, продолжение отношений с клиентом и работы над*

*конкретными соглашениями*

Фирма должна установить политику и процедуры по принятию клиента и

продолжению отношений с клиентом и работы над конкретными соглашениями, обеспечивающие разумную уверенность в том, что фирма принимает клиента или продолжает отношения с клиентом и работу над соглашениями только в том случае, если она:

(а) Обладает профессиональной компетентностью для выполнения соглашения и имеет для этого возможности, включая время и ресурсы;

(б) Может выполнить соответствующие этические требования;

(в) Рассмотрела вопрос о порядочности клиента и не располагает информацией, которая может привести к заключению о недостаточной порядочности клиента.

#### *Назначение команды по проекту*

Фирма должна возложить ответственность за выполнение каждого соглашения на партнера по проекту и установить политику и процедуры, требующие, чтобы:

(а) Ключевые члены руководства клиента, а также лица с руководящими полномочиями, были проинформированы о личности и роли партнера по проекту;

(б) Партнер по проекту должен обладать надлежащей профессиональной

компетентностью, способностями и полномочиями для выполнения своей роли;

(в) Обязанности партнера по проекту были четко определены и доведены до его сведения.

#### *Консультации*

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что:

(а) Были получены соответствующие консультации по трудным и спорным вопросам;

(б) Имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;

(в) Характер и масштаб консультаций, заключения, выведенные на основе таких консультаций, задокументированы и согласованы как с лицом, желающим получить консультацию, так и с консультантом;

(г) Заключения, сделанные на основе консультаций, выполняются.

#### *Контрольный обзор качества выполнения соглашения*

Фирма должна установить политику и процедуры, предусматривающие для определенных соглашений проведение контрольного обзора качества выполнения соглашения, предоставляющего объективную оценку значительных суждений команды по проекту и выводов, сделанных при формулировании отчета(заключения). Такая политика и процедуры должны:

(а) Предусматривать проведение контрольного обзора качества для всех аудитов финансовой отчетности котируемых субъектов;

(б) Устанавливать критерии, по которым прочие аудиты и обзоры исторической финансовой информации, а также другие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам должны оцениваться с целью определения необходимости проведения контрольного обзора качества.

*Критерии для назначения лиц, проводящих контрольный обзор качества*

*выполнения соглашения*

Фирма должна установить политику и процедуры, регламентирующие назначение лиц, проводящих контрольный обзор качества выполнения соглашения, и установление правомочности последних для такого назначения, основываясь на:

(а) Технической квалификации, необходимой для выполнения данной роли, включая необходимый профессиональный опыт и полномочия;

(б) Масштабе консультаций, которые лицо, проводящее контрольный обзор качества выполнения соглашения, может предоставить по соглашению без нарушения собственной объективности.

*Разногласия во мнениях*

Фирма должна установить политику и процедуры для устранения разногласий во мнениях среди членов команды по проекту с консультантами и, при необходимости, между партнером по проекту и лицом, проводящим контрольный обзор качества выполнения соглашения.

*Документация по соглашению*

Завершение формирования окончательного файла по соглашению фирма должна установить политику и процедуры для команды по проекту, направленные на своевременное завершение подготовки окончательного файла по соглашению после утверждения отчетов по соглашению.

*Конфиденциальность, безопасное хранение, целостность, доступность и*

*восстанавливаемость документации по соглашению*

Фирма должна установить политику и процедуры, предназначенные для обеспечения конфиденциальности, безопасного хранения, целостности, доступности и восстанавливаемости документации по соглашению.

*Хранение документации по соглашению*

Фирма должна установить политику и процедуры, регламентирующие хранение документации по соглашению на протяжении периода, достаточного для удовлетворения потребностей фирмы или установленного законодательством или нормативными актами.

Фирма должна передать соответствующим партнерам по проекту и другому соответствующему персоналу информацию о недостатках, отмеченных в результате процесса мониторинга, а также рекомендациях по надлежащим корректирующим действиям.

Рекомендации по надлежащим корректирующим действиям в отношении отмеченных недостатков, должны предусматривать одно или несколько из следующих действий:

(а) Надлежащее корректирующее действие в отношении отдельного соглашения или члена персонала;

(б) Информирование об обнаруженных фактах лиц, отвечающих за обучение и повышение профессиональной квалификации;

(в) Внесение изменений в политику и процедуры контроля качества;

(г) Дисциплинарные меры против лиц, не соблюдающих политику и процедуры фирмы, особенно тех, кто делает это повторно.

*Информация должна включать:*

(а) Описание выполненных процедур мониторинга.

(б) Заключение, сделанные на основе мониторинга.

(в) При необходимости, описание систематических, повторяющихся или

значительных недостатков иного рода, а также действий, предпринятых

для устранения или изменения этих недостатков, если сеть не указывает на иное.

*Жалобы и обвинения*

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что она надлежащим образом реагирует на:

(а) Жалобы и обвинения в том, что работа, выполненная фирмой, не соответствует профессиональным стандартам и применимым требованиям регулирующих органов и законодательства;

(б) Обвинения в нарушении системы контроля качества фирмы.

В рамках данного процесса фирма должна установить четко определенные

каналы, которые предоставляют персоналу фирмы возможность подавать любые жалобы и продолжать свою работу без страха наказания за поданные заявления.

Если в ходе расследования жалоб и обвинений были выявлены недостатки в организации и функционировании политики и процедур фирмы по контролю качества или несоблюдение требований системы контроля качества фирмы одним или несколькими лицами, фирма должна предпринять надлежащие действия.

*Документирование системы контроля качества*

Фирма должна установить политику и процедуры, предусматривающие подготовку соответствующей документации для представления доказательств функционирования каждого элемента ее системы контроля качества.

Фирма должна установить политику и процедуры, предусматривающие хранение документации на протяжении периода времени, который является достаточным для выполнения процедур мониторинга с целью оценки соблюдения фирмой требований ее системы контроля качества, или на протяжении более длительного периода, если таковое требуется законодательством или нормативными актами.

*Руководство по применению и пояснительный материал*

Данный МСКК не требует выполнения требований, которые не являются уместными, например, в ситуации с индивидуально

практикующим профессиональным бухгалтером, у которого нет сотрудников. Требования данного МСКК, такие как требования установить политику и процедуры по назначению соответствующего персонала в команду по проекту за проверку, а также по ежегодному информированию партнеров по проекту фирмы о результатах мониторинга являются неуместными при отсутствии сотрудников.

#### *Элементы системы контроля качества*

В целом, информирование персонала фирмы о политике и процедурах контроля качества подразумевает описание политики и процедур контроля качества, целей, для достижения которых они предназначены, а также должно указывать на то, что каждый сотрудник несет личную ответственность за качество и должен соблюдать вышеупомянутые политику и процедуры. Поощрение персонала фирмы высказывать свидетельствует о признании важности обратной связи в отношении системы контроля качества фирмы.

#### *Аспекты, характерные для малых фирм*

Документирование политики и процедур и распространение информации о политике и процедурах в малых фирмах может быть менее формальным и обширным, чем в крупных фирмах.

#### *Ответственность руководства за качество работы фирмы*

Руководство фирмы и примеры, которые оно подает, оказывают значительное влияние на внутреннюю культуру в фирме. Поощрение внутренней культуры, ориентированной на качество, зависит от четких, последовательных и постоянных действий и посылов от всех уровней руководства фирмы, делающих акцент на политике и процедурах контроля качества и требующих:

(а) Выполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами

и применимыми требованиями регулирующих органов и законодательства;

(б) Выпуска отчета (заключения), соответствующего обстоятельствам.

Такие действия и послы продвигают культуру, признающую и поощряющую высокое качество выполнения работ. Такие действия и послы могут передаваться, среди прочего, в процессе обучения, встреч, официальных и неофициальных переговоров, объявления планов фирмы, а также посредством информационных бюллетеней или меморандумов. Они могут быть отражены во внутренней документации фирмы и материалах по обучению, а также в процедурах по оценке партнеров и сотрудников таким образом, чтобы поддерживать и акцентировать внимание фирмы на важности качества и на том, как достичь этого на практике.

#### *Распределение операционной ответственности за систему контроля качества фирмы*

Достаточный и надлежащий опыт и способности позволяют лицу или лицам, отвечающим за систему контроля качества фирмы, определить и изучить вопросы контроля качества, а также разработать

соответствующую политику и процедуры. Необходимые полномочия позволяют такому лицу или лицам внедрить эту политику и процедуры.

#### *Соответствующие этические требования*

Кодекс этики устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики, которые включают:

- (а) Порядочность;
- (б) Объективность;
- (в) Профессиональную компетентность и должную тщательность;
- (г) Конфиденциальность; и
- (д) Профессиональное поведение.

Фундаментальные принципы подкрепляются, прежде всего:

- Руководством фирмы;
- Образованием и обучением;
- Мониторингом;
- Процессом устранения несоответствия.

#### *Письменное подтверждение*

Письменное подтверждение может быть на бумажном носителе или же

в

электронной форме. Получая такое подтверждение и предпринимая соответствующие действия в ответ на информацию о несоответствии, фирма демонстрирует, какую важность она придает независимости и акцентирует на этом вопросе внимание персонала.

#### *Аспекты, характерные для аудиторских организаций в государственном секторе*

Установленные в законодательном порядке меры могут обеспечивать меры предосторожности, направленные на защиту независимости аудиторов в государственном секторе. Однако, угрозы независимости могут существовать несмотря на любые установленные в законодательном порядке меры, направленные на ее защиту. Поэтому, устанавливая политику и процедуры в соответствии с требованиями. Аудитор, работающий в государственном секторе, может опираться на мандат аудитора госсектора и реагировать на угрозы независимости в его контексте.

Котируемые субъекты, не являются привычным явлением для государственного сектора. Однако, в государственном секторе могут встречаться другие субъекты государственного сектора, которые являются значительными благодаря своему размеру, сложности структуры или интересу к ним со стороны

общества, и которые, как следствие, имеют широкий круг заинтересованных лиц. Поэтому могут быть случаи, когда фирма считает, исходя из своей политики и процедур контроля качества, что субъект государственного сектора является значительным и требует проведения расширенных процедур контроля качества.

В государственном секторе законодательство может устанавливать назначение и срок пребывания в должности аудитора, выполняющего

обязанности партнера по проекту. В результате чего может оказаться невозможным строго выполнять требование ротации партнера по проекту, предусмотренное для котируемых субъектов. Тем не менее, установление аудиторской организацией, работающей в государственном секторе, политики и процедур в духе требования ротации обязанностей партнера по проекту может соответствовать интересам общества, когда речь идет о субъектах государственного сектора, расцениваемых как значительные.

#### *Профессиональная компетентность, навыки и ресурсы*

Рассмотрение вопроса о том, обладает ли фирма профессиональной компетентностью, навыками и ресурсами, необходимыми для заключения нового соглашения с новым или существующим клиентом, подразумевает изучение специфических требований, изложенных в соглашении, а также опыта и навыков существующего партнера и персонала на всех соответствующих уровнях. Фирма должна рассмотреть следующие вопросы:

- Обладает ли персонал фирмы знанием соответствующей отрасли или предмета изучения;

- Имеет ли персонал фирмы опыт работы с соответствующими требованиями регулирующих органов и требованиями к подготовке отчетности либо возможность эффективного приобретения необходимых навыков и знаний;

- Имеет ли фирма достаточное количество сотрудников, обладающих соответствующей профессиональной компетентностью и способностями;

- Возможно ли, в случае необходимости, привлечение экспертов;
- Возможно ли, в случае необходимости, привлечение лица, отвечающего соответствующим критериям и требованиям для проведения контрольного обзора качества выполнения соглашения; и

- Может ли фирма завершить соглашение в оговоренные сроки.

- Поиск по соответствующим базам данных.

- Документирование значительных вопросов, консультаций, заключений и основы для заключений.

#### *Аспекты, характерные для аудиторских организаций в государственном секторе*

Аудиторы в государственном секторе могут быть назначены в соответствии с установленными в законодательном порядке процедурами. Соответственно, некоторые требования и аспекты принятия клиента, продолжения отношений с клиентом и конкретных соглашений, могут оказаться неуместными в государственном секторе. Тем не менее, установление описанной политики и процедур может предоставить аудиторам, работающим в государственном секторе, ценную информацию при оценке рисков и выполнении обязанностей, связанных с представлением отчетности.

#### *Человеческие ресурсы*

Среди вопросов, связанных с персоналом, которые являются значимыми для политики и процедур фирмы по работе с человеческими ресурсами можно назвать, например:

- Наем.
- Оценка результатов работы.
- Возможности, включая время для выполнения соглашения.
- Профессиональная компетентность.
- Карьерный рост.
- Поощрение.
- Вознаграждение.
- Оценка потребностей в персонале.

Эффективные процессы и процедуры найма помогают фирме выбрать порядочных сотрудников, способных повышать уровень своей профессиональной компетентности и способности, необходимые для выполнения работы фирмы, и обладающих соответствующими характеристиками, которые позволяют им работать со знанием дела.

Профессиональную компетентность можно повышать различными способами, включая:

- Профессиональное образование.
- Постоянное повышение квалификации, включая обучение.
- Опыт работы.
- Наставничество со стороны более опытных сотрудников, например, других членов команды по проекту.
- Независимое образование для персонала, который обязан сохранять независимость.

Постоянное поддержание профессиональной компетентности персонала фирмы на надлежащем уровне зависит в значительной степени от соответствующего уровня непрерывного профессионального развития, позволяющего персоналу поддерживать свои знания и навыки на соответствующем уровне. Таким образом, фирма должна акцентировать в своей политике и процедурах необходимость непрерывного обучения персонала всех уровней и предоставлять ресурсы, необходимые для обучения, а также оказывать содействие персоналу в развитии и поддержании необходимых навыков и профессиональной компетентности.

В случае отсутствия внутренних технических ресурсов или ресурсов, необходимых для обучения, фирма может, к примеру, использовать привлеченное лицо, обладающее соответствующей квалификацией.

Процедуры фирмы по оценке результатов работы, поощрению и повышению в должности обеспечивают надлежащее признание и вознаграждение за повышение и поддержание профессиональной компетентности на надлежащем уровне, а также соблюдение этических принципов. В частности, фирма:

- Должна информировать персонал о своих ожиданиях в отношении результатов работы и этических принципов;

- Должна давать персоналу оценку и консультировать по результатам работы, достигнутому прогрессу и карьерному росту;
- Должна помочь персоналу в понимании того, что продвижение на позиции, предусматривающие более высокий уровень ответственности, зависит, помимо всего прочего, от качества выполнения работы и следования этическим принципам, и что несоблюдение политики и процедур фирмы может повлечь за собой дисциплинарные взыскания.

#### *Аспекты, характерные для малых фирм*

Размер и обстоятельства фирмы будут влиять на структуру процесса оценки работы фирмы. Малые фирмы, в частности, могут использовать менее формальные методы оценки работы своего персонала.

### **12.3 МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»**

#### *Цель*

Целью настоящего стандарта является предоставление руководству основных положений стандарта, что все предприятия, занимающиеся аудитом в Республике Казахстан обязаны проходить контроль качества и по первому требованию предоставлять все необходимые документы. Международные стандарты аудита применимы только по существенным аспектам.

#### *Политика и процедуры контроля качества*

Они подлежат выполнению как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок. В данном МСА следующие термины применяются в таком значении как:

«аудитор» – это лицо, несущее окончательную ответственность за выполнение аудиторской проверки;

«аудиторская фирма» – все партнеры фирмы, предоставляющие аудиторские услуги, или отдельно практикующий аудитор. Также предоставляющий аудиторские услуги;

«персонал» – все партнеры и профессиональный штат сотрудников, привлеченный к аудиторской деятельности фирмы;

«ассистенты аудитора» – это сотрудники, вовлеченные в проведение какой-либо отдельной аудиторской проверки и не являющиеся аудиторами.

#### *Аудиторская фирма*

Аудиторская фирма должна придерживаться политики и процедур контроля качества, разработанных с целью обеспечения того, чтобы все аудиторские проверки проводились в соответствии с МСА или релевантными национальными стандартами, или практикой.

#### *Цели политики контроля качества включают следующее:*

Профессиональные требования, сюда включается то, что персонал фирмы должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессионального поведения. Квалификация и компетентность – это означает, что персонал фирмы должен состоять из сотрудников, владеющих техническими стандартами и

придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетенцией, необходимой для выполнения своих обязанностей с должной тщательностью. К обязанностям относятся:

- Поручение заданий – это означает, аудиторская должна быть поручена сотрудникам, имеющим уровень технической подготовки и профессиональных знаний, необходимых в данных условиях.

- Делегирование полномочий – это означает, что необходимы в достаточном объеме, направление, руководство и обзор работы на всех уровнях для обеспечения обоснованной гарантии в отношении того, что выполненная работа соответствует определенным стандартам качества.

- Консультирование – означает, что в случае необходимости, может возникать потребность в консультировании со специалистами внутри и за пределами фирмы.

- Мониторинг – означает необходимость проведения мониторинга постоянного соответствия и операционной эффективности политики и процедур контроля качества.

#### *Отдельные аудиторские проверки*

Аудитор должен выполнять процедуры контроля качества, которые в контексте политики и процедур фирмы является уместными для отдельной аудиторской проверки.

Аудитор и ассистенты аудитора, наделенные руководящими функциями, рассматривают профессиональную компетентность тех ассистентов аудиторов, которые выполняют работу, порученную им при проведении степени направления, руководства и обзора работы, каждого отдельного ассистента аудитора.

#### *Направления работы*

Работу ассистентов аудитора соответствующим образом направлять. Направление работы предусматривает информирование ассистентов об их обязанностях и задачах процедур, которые они должны выполнить. Оно предусматривает также информирование их о таких вопросах, как характер деятельности субъекта и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа проведения аудита является важным средством для доведения до сведения ассистентов аудиторов направлений аудиторской проверки. Общий план проведения аудита и определения сроков его проведения также полезны в доведении до сведения ассистентов аудиторов направлений аудиторской проверки.

#### *Руководство работой*

Руководство работой тесно взаимосвязано с направлением работы и обзором, и может включать в себя элементы и того и другого. Во время проведения аудита на персонал, исполняющий руководящие функции, возлагаются следующие обязанности:

#### *Обзор работы*

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна пересматриваться персоналом для выяснения:

- Выполняется ли работа в соответствии с программой аудита;
- Были ли надлежащим образом документально оформлены выполненные работы и полученные результаты;
- Были ли отрегулированы или отражены в аудиторских выводах все существенные моменты аудиторской проверки;
- Были ли выполнены задачи аудиторских процедур;
- Соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

*Необходимость пересмотра общего плана и программного аудита*

Оценка неотъемлемого риска и риска контроля, включая результаты тестов контроля и модификации, если такие имеются;

Документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения процедур по существу и выводов, сделанных на их основе;

*Консультации*

Фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что:

(а) Были получены соответствующие консультации по трудным и спорным вопросам;

(б) Имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;

(в) Характер и масштаб консультаций, а также заключения, выведенные на

основе таких консультаций, задокументированы и согласованы как с лицом, желающим получить консультацию, так и с консультантом;

(г) Заключение, сделанные на основе консультаций, выполняются.

*Контрольный обзор качества выполнения соглашения*

Фирма должна установить политику и процедуры, предусматривающие для определенных соглашений проведение контрольного обзора качества выполнения соглашения, предоставляющего объективную оценку значительных суждений команды по проекту и выводов, сделанных при формулировании отчета (заключения). Такая политика и процедуры должны:

(а) Предусматривать проведение контрольного обзора качества для всех аудитов финансовой отчетности котируемых субъектов;

(б) Устанавливать критерии, по которым прочие аудиты и обзоры исторической финансовой информации, а также другие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам должны оцениваться с целью определения необходимости проведения контрольного обзора качества;

в) Предусматривать проведение контрольного обзора качества соглашениям, отвечающим критериям.

Фирма должна установить политику и процедуры, регламентирующие характер, сроки проведения и масштаб контрольного обзора качества выполнения соглашения. Такая политика и процедуры должны требовать, чтобы отчет(заключение)по соглашению не был выпущен до завершения контрольного обзора качества выполнения соглашения

Оценку выводов, сделанных при формулировании отчета (заключения),  
и рассмотрение вопроса о соответствии отчета(заключения) бстоятельствам.

В отношении аудита финансовой отчетности котируемых субъектов фирма должна установить политику и процедуры, предусматривающие, чтобы контрольный обзор качества выполнения соглашения также включал рассмотрение следующих вопросов:

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Какова цель МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»?

2. Назовите общие требования стандарта МСКК 1.

2. Дайте характеристику порядку поведения контроля в аудиторских фирмах.

3. Назовите основные положения МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»

4. Назовите основные положения статьи стандарта 1 «Политика и процедуры контроля качества»

5. На что следует обратить внимание при ознакомлении с положением статьи

МСКК 1 «Полномочия данного МСКК»

6. Какие основные положения статьи МСА 220 являются самыми важными?

7. Какие требования предъявляются согласно МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы»?

8. Какие две стороны процедур по отношению к качеству принято рассматривать?

**Тесты:**

1. В каких аспектах осуществляется контроль качества?

А. все ответы верны

В. контроль основного аудитора за работой своих ассистентов

С. контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов

Д. контроль ассистента аудитора за работой

Е. внешний контроль

2. Каким вопросам необходимо уделять основное внимание при проверке результатов аудита?

А. все ответы верны

В. выполнялся ли аудит в соответствии с общим планом и программой аудита?

С. документировались ли проделанная работа и ее результаты?

Д. достигнуты ли цели намеченных аудиторских процедур?

Е. служат ли результаты проверок основой для выражения мнения аудитора по поводу достоверности финансовой отчетности?

3. Что следует отнести к постоянным файлам?

А. все ответы верны

В. письмо-соглашение, предназначенное клиенту с информацией об условиях и обязательствах сторон в процессе оказания услуг

С. письмо к руководству, информирующее об основных недостатках системы

Д. документы, проверенные и утвержденные Экспертным Советом и руководством аудиторской фирмы

Е. другие документы

4. Какие термины применяются в МСА 220?

А. все ответы верны

В. «аудитор» – это лицо, несущее окончательную ответственность за выполнение аудиторской проверки;

С. «аудиторская фирма» – все партнеры фирмы, предоставляющие аудиторские услуги, или отдельно практикующий аудитор. Также предоставляющий аудиторские услуги;

Д. «персонал» – все партнеры и профессиональный штат сотрудников, привлеченный к аудиторской деятельности фирмы;

Е. «ассистенты аудитора» – это сотрудники, вовлеченные в проведение какой-либо отдельной аудиторской проверки и не являющиеся аудиторами.

5. Что подразумевает соблюдение политики и процедур контроля качества?

А. информирование персонала фирмы о политике и процедурах контроля качества, В. описание целей, для достижения которых они предназначены,

С. указание на то, что каждый сотрудник несет личную ответственность за качество Д. соблюдение вышеупомянутых политику и процедуры.

Е. поощрение персонала фирмы

6. Какие требования предъявляются согласно МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы»?

А. все ответы верны

В. требуется, чтобы во всех аудиторских организациях существовала надлежащим образом формализованная внутренняя система контроля качества аудита.

С.требуется, чтобы каждая аудиторская фирма разрабатывала и регулярно применяла систему внутренних стандартов

Д.требуется, чтобы каждая аудиторская фирма применяла разработанные инструкции

Е.требуется исполнение положений МСА

7.Какие внутрифирменные регламентирующие документы и их выполнение являются свидетельством качества проведения аудита?

А.соответствие содержанию МСА

В.наличие необходимых инструкций

С.документация

Д.процедуры

Е.отчеты

8.Какой перечень вопросов, связанных с персоналом является значимым для политики и процедур фирмы по работе с человеческими ресурсами?

А.наем, ценка результатов работы, возможности, включая время для выполнения соглашения, профессиональная компетентность, карьерный рост, поощрение,

вознаграждение, оценка потребностей в персонале

В.профессиональная компетентность

С.карьерный рост, поощрение

Д.вознаграждение

Е.оценка потребностей в персонале

9.Соблюдением каких элементов фирма должна установить и поддерживать функционирование системы контроля качества, включая политику и процедуры?

А.ответственность руководства фирмы за качество,соответствующие этические требования, принятие клиента, продолжение отношений с клиентом и работы над

конкретными соглашениями, человеческие ресурсы,выполнение соглашения, мониторинг

В.соответствующие этические требования, принятие клиента, продолжение отношений с клиентом, выполнение соглашения, мониторинг

С.принятие клиента, продолжение отношений с клиентом и работы над конкретными соглашениями,

Д.человеческие ресурсы

Е.мониторинг

10.Какие требования должны содержать тполитика и процедуры МСКК 1?

А.партнер по проекту предоставляли фирме соответствующую информацию о соглашениях с клиентами, включая масштаб услуг, чтобы фирма могла оценить общее влияние

В.партнеры по проекту предоставляли фирме соответствующую информацию о масштабе услуг

В.персонал информировал фирму об обстоятельствах и отношениях, создающих угрозу независимости, для принятия надлежащих действий;

С.раз в год фирма должна собрать письменные подтверждения соответствия политике и процедурам независимости от всего персонала фирмы,

Д.персонал должен быть независимым в соответствии с соответствующими этическими требованиями.

Е.продолжение отношений с клиентом, выполнение соглашения

11.Каким образом фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в получении соответствующих консультаций?

А.все ответы верны

В.имеются ли достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций

С.согласованы ли характер и масштаб консультаций, а также заключения, выведенные на основе таких консультаций,

Д.задокументированы ли и согласованы ли консультации как с лицом, желающим ее получить, так и с консультантом

Е.были ли получены соответствующие консультации по трудным и спорным вопросам

12.Каким МСА классифицирован стандарт МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы»?

А.МСА 220

В.МСА 240

С.МСА 320

Д.МСА 340

Е.МСА 700

13.Какие фундаментальные принципы профессиональной этики устанавливает кодекс этики?

А.порядочность; объективность; профессиональную компетентность и должную тщательность; конфиденциальность; профессиональное поведение

В.профессиональную компетентность и должную тщательность

С.объективность

Д.конфиденциальность

Е.профессиональное поведение

14.Чем подкрепляются фундаментальные принципы контроля качества?

А.руководством фирмы; образованием; обучением; мониторингом; процессом устранения несоответствия

В.образованием

С.мониторингом

Д.процессом устранения несоответствия

Е.обучением

**Основная литература :**

1.МСКК 1 «Контроль качества в фирмах,выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам». ). Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

2. МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы» ). Международные стандарты аудита и контроля качества. Сборник. Издание Международная федерация бухгалтеров. Алматы: 2009- 979с.

3.Э.О. Нурсеитов - Аудит. Краткое руководство - Алматы,: LEM, 2009-220с.

4. К.Ш.Дюсембаев - Теория и эволюция аудита. Монография - Алматы: Экономика, 2012г.

5. Г.С.Тусибаева - Качество аудиторских услуг - теория, методология, контроль. Монография/ Под редакцией д.э.н., профессора М.К.Алиева/ Астана: изд. КазУЭФМТ, 2015г.

#### **Дополнительная литература :**

1.Гражданский кодекс РК. Изд. «Юрист», Алматы, 2018.

2.Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, изд. ОАО «ПА» Алматы, (с дополнениями от 25.08.2017 г.)

3.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III ЗРК (с изменениями и дополнениями от 13.01. 2018 г.)

4.Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник, Москва, Экономисть -2016 г.

5.Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. – Алматы.: Экономика, 2015.

6. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях /Учебное пособие. – Алматы, Издательство «LEM», 2017.

7.Назарова В. Л. Бухгалтерский учет. Изд. Алматыкітап, 2015.

8.Нурсеитов Э.О. Аудиторская деятельность - Алматы,:LEM, 2005-П2с.

9.Нурсеитов Э.О. Аудит. Краткое руководство - Алматы,:LEM, 2009-220с.

10.Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие- Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. -180с.

11.Мерзликина Е.М. , Никольская Ю.П. Аудит. Учебник, Москва ИНФРА –М. 2007 г.

## СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	3
	ГЛОССАРИЙ	6
1	ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА	14
1.1	Постулаты и стандарты и аудита	14
1.2	Роль и значение стандартов аудита	15
	Вопросы для самоконтроля	18
	Тесты	19
	Литература	22
2	СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	24
2.1	Основные положения закона РК «Об аудиторской деятельности»	24
2.2	МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	31
	Вопросы для самоконтроля	37
	Тесты	38
	Литература	41
3.	АУДИТ В СРЕДЕ КОМПЬЮТЕРНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ	43
3.1	Понятие и начение компьютерных информационных систем в аудите	43
3.2	МСА 410 «Аудит в среде компьютерных информационных систем»	46
	Вопросы для самоконтроля	50
	Тесты	50
	Литература	53
4	МСА 240 «ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	55
4.1	Роль аудитора в отношении мошенничества и ошибок в аудите	55
4.2	МСА 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»	57
	Вопросы для самоконтроля	71
	Тесты	71
	Литература	74
5	МСА 315 «ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОИСКОВ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ НА ОСНОВЕ ЗНАНИЯ СУБЪЕКТА И ЕГО СРЕДЫ»	76
5.1	Виды аудиторских рисков	76

5.2	МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды»	77
	Вопросы для самоконтроля	79
	Тесты	80
	Литература	83
6	МСА 500 «АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО», МСА 501 «АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО, СПЕЦИАЛЬНОЕ РАССМОТРЕНИЕ ОПРЕДЕЛЕННЫХ СТАТЕЙ»	84
6.1	Краткая характеристика методов получения аудиторских доказательств	84
6.2	МСА 500 «Аудиторское доказательство», МСА 501 «Аудиторское доказательство, специальное рассмотрение определенных статей»	86
	Вопросы для самоконтроля	94
	Тесты	94
	Литература	97
7	АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА	99
7.1	Понятие и значение аудиторской выборки	99
7.2	МСА 530 «Аудиторская выборка»	101
	Вопросы для самоконтроля	109
	Тесты	109
	Литература	112
8	АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ	113
8.1	Понятие и значение аудиторской документации	113
8.2	МСА 230 «Аудиторская документация»	115
	Вопросы для самоконтроля	124
	Тесты	125
	Литература	128
9	АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ	130
9.1	Понятие и значение аналитических процедур	130
9.2	МСА 520 «Аналитические процедуры»	131
	Вопросы для самоконтроля	138
	Тесты	138
	Литература	141
10	ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА	143
10.1	Роль и значение планирования в аудите	143
10.2	МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	145
	Вопросы для самоконтроля	155
	Тесты	156
	Литература	159
11	АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)	160
11.1	Порядок подготовки и формы аудиторского заключения (отчета)	160

11.2	МСА 700 «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»	162
11.3	МСА 701 «Модификация отчета (заключения) независимого аудитора»	175
	Вопросы для самоконтроля	185
	Тесты	186
	Задания для самопроверки	190
	Литература	191
12	КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА	192
12.1	МСА 220 «Контроль аудиторской фирмы за работой аудиторов»	192
12.2	МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»	193
12.3	МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»	206
	Вопросы для самоконтроля	209
	Тесты	209
	Литература	213

**Сакенова З.М.,**

**Сакенов Н.А.**

**Международные стандарты аудита  
Учебное пособие.**

Подписано в печать с готового оригинал-макета **19.08. 2019г.**

Печать офсетная. Формат бумаги 60x84/16.  
Объем 13,7 усл. печ. л. Тираж 500 экз. Заказ № 91

Отпечатано в типографии «Университет «Туран-Астана»  
с готового набора:

Адрес: 010000, г. Нур-Султан, ул. Дукенулы, 29