

Ключевые изменения МСА 240 (пересмотренный) «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»

Кобрицева Наталья Николаевна член Объединения бухгалтеров и аудиторов, Кыргызская Республика

- Проектные предложения в декабре 2021 года,
- Проект опубликован 6 февраля 2024 года,
- Комментарии принимались до 5 июня 2024 года,
- Ожидаемая дата утверждения окончательного варианта в марте 2025 года,
- Планируемая дата введения в действие через 18 месяцев после утверждения окончательного варианта

- Корпоративные неудачи и скандалы по всему миру в последние годы
- Вопросы и трудности, связанные с применением действующего МСА 240 *"Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности"*, в свете меняющейся среды, изменений в юрисдикции и меняющихся ожиданий общественности.
- Выход дискуссионного документа: *Мошенничество и непрерывность деятельности при аудите финансовой отчетности: исследование различий между представлениями общественности о роли аудитора и обязанностях аудитора при аудите финансовой отчетности* (сентябрь 2020)



Качественные характеристики, определяющие стандарты, которые имели наибольшее значение при разработке

- **(a) Масштабируемость** (включая пропорциональность относительному воздействию стандарта на различные заинтересованные стороны).
- **(b) актуальность** (посредством распознавания возникающих проблем, изменений в деловой среде или общественной практике и реагирования на них, изменения в практике бухгалтерского учета или изменения в технологии).
- **(c) всеобъемлющий характер** (посредством ограничения степени, в которой существуют исключения из изложенных принципов).
- **(d) ясность и сжатость** (для повышения понятности и сведения к минимуму вероятности различных толкований).
- **(e) Реализуемость** и способность быть последовательно применяемыми и глобально работоспособными.
- **(f) Возможность принудительного исполнения** (посредством четко прописанных обязанностей).
- **(g) согласованность** (с общей структурой МСА, например, путем надлежащего использования соответствующих требований основополагающих стандартов (например, МСА 315 (пересмотрен в 2019 году), МСА 330).

Председатель IAASB Том Зайденштейн подчеркнул, что предлагаемые изменения определяют более надежные процедуры и повышают прозрачность обязанностей аудиторов и процедур, связанных с недобросовестными действиями, в аудиторском заключении.

Хотя аудиторы не являются полицейскими, они могут и должны играть определенную роль в выявлении и реагировании на существенные искажения финансовой отчетности, вызванные недобросовестными действиями, и доводить результаты своей работы до сведения пользователей.



Предлагаемые изменения к МСА 240 включают:

- **уточнение обязанностей аудитора в отношении недобросовестных действий в ходе аудита.**
- **усиление профессионального скептицизма для того, чтобы аудиторы оставались бдительными в отношении возможных недобросовестных действий и проявляли профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита.**
- **усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий.**
- **уточненные меры реагирования на недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.**
- **расширение постоянного общения с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, по вопросам недобросовестных действий.**
- **повышение прозрачности относительно обязанностей аудиторов и процедур, связанных с недобросовестными действиями, в аудиторском заключении.**
- **усиление требований к аудиторской документации в отношении процедур, связанных с недобросовестными действиями.**



Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий в ходе аудита

- Обязанности аудитора перемещены в начало стандарта
- Обязанности аудитора, связанные с мошенничеством при проведении аудита в соответствии с настоящим МСА и другими соответствующими МСА, заключаются в следующем:
- (а) Спланировать и провести аудит таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий. Эти обязанности включают выявление и оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий, а также разработку и внедрение мер реагирования для устранения этих оцененных рисков.
- (b) общаться и сообщать о вопросах, связанных с мошенничеством.



Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий в ходе аудита (продолжение)

Перенесены ограничения, присущие аудиту (включая связанные с ним прикладные материалы), из раздела “Обязанности аудитора” в новый раздел “Ключевые концепции настоящего МСА”. Цель заключалась в том, чтобы отделить описания неотъемлемых ограничений аудита от обязанностей аудитора, поскольку присущие им ограничения не уменьшают ответственности аудитора за планирование и проведение аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие мошенничества.



Усиление профессионального скептицизма

- Сохранено требование к аудитору сохранять бдительность на протяжении всего аудита в отношении информации, которая указывает на мошенничество или подозрения в мошенничестве. Подчеркнута важность сохранения бдительности при выполнении аудиторских процедур ближе к концу аудита, когда время поджимает, что может препятствовать надлежащему проявлению профессионального скептицизма.
- Исключена фраза «несмотря на прошлый опыт аудитора, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление»
- Включены новые материалы заявки в параграф А25, со ссылкой на материалы по применению в МСА 220 (пересмотренный вариант), чтобы подчеркнуть, например, как усилия по сокрытию мошенничества могут проявляться в виде давления на рабочую группу, препятствующего надлежащему проявлению профессионального скептицизма, и действий, которые могут быть предприняты для устранения этих препятствий.



Усиление профессионального скептицизма (продолжение)

В отношении подлинности документов и подписей:

- Исключена фраза «Если только у аудитора есть основания полагать обратное, аудитор может принять записи и документы за подлинные»
- Добавлен материал по применению стандарта в отношении условий, которые заставляют аудитора полагать, что запись или документ могут быть недостоверными или что условия в документе были изменены, но не раскрыты аудитору. Введен пример списка таких условий



Усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий

- Реструктурирован ED-240, чтобы соответствовать структуре, аналогичной МСА 315 (пересмотрен в 2019 году), что помогает продемонстрировать интегрированную взаимосвязь между этими стандартами
- Усиленные требования за счет расширения соответствующих требований МСА 315 (пересмотрен в 2019 году), чтобы аудитор мог рассмотреть, указывает ли информация из других источников, полученная аудитором, на наличие одного или нескольких факторов риска мошенничества.



Усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий (продолжение)

Улучшенный или добавленный прикладной материал, который:

- Более точно объясняет, что должны охватывать расширенные требования, касающиеся выявления рисков и их оценки в ED-240, а также, в некоторых случаях, “зачем” нужна процедура или необходимы действия.
- Обновлено факторы риска мошенничества в Приложении 1 к ED-240.



Усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий (продолжение)

Усовершенствованные или дополненные требования и прикладные материалы с учетом недавних изменений в МСА 315 (пересмотрен в 2019 году) для повышения надежности идентификации и оценки рисков мошенничества, включая требования, описывающие явные или конкретные соображения аудитора о мошенничестве при получении понимания:

- Организации и ее окружения, а также применяемая система финансовой отчетности, и
- Компоненты системы внутреннего контроля субъекта, включая контрольную среду, процесс оценки рисков субъекта, процесс мониторинга субъектом системы внутреннего контроля, информационную систему и коммуникацию, а также контрольную деятельность.



Усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий (продолжение)

Обсуждение в группе по заданию:

Повышенные требования за счет уточнения, что обсуждение проводится между партнером по проекту и другими ключевыми членами группы аудиторов, и указания того, какие темы необходимо обсудить, включая:

- Обмен информацией о культуре организации, приверженности руководства добросовестности и этических ценностях, соответствующем надзоре со стороны лиц, уполномоченных принимать решения, и факторах риска мошенничества; и
- Рассмотрение любого мошенничества или подозрений в мошенничестве, которые могут повлиять на общую стратегию аудита и план аудита для аудиторского задания.



Усиление выявления и оценки рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий (продолжение)

Аналитические процедуры:

- Повышены требования, касающиеся аналитических процедур на этапах планирования и завершения аудита, за счет изменения в объемах работ с “оценивать” на “определять”.

Презумпция рисков существенного искажения вследствие мошенничества при признании выручки и других статей, подверженных существенному искажению вследствие мошенничества:

- требования к аудитору принимать во внимание факторы риска мошенничества при определении того, какие виды выручки, операции с выручкой или соответствующие утверждения повышают риск существенных искажений вследствие мошенничества. Данное усовершенствование призвано улучшить определение аудитором того, какие виды выручки, операций с доходами или утверждений о доходах приводят к возникновению рисков существенного искажения вследствие мошенничества.



Уточненные меры реагирования на недобросовестные действия или подозрения в недобросовестных действиях, выявленные в ходе аудита.

Отдельный раздел:

Добавлены требования и соответствующие материалы по заявке, которые:

- Разъясняют обязанности партнера по заданию при выявлении мошенничества или подозрений в мошенничестве, в том числе партнер по заданию обязан:
 - Получить представление о мошенничестве или предполагаемом мошенничестве, чтобы определить влияние на аудиторское задание;
 - Определить, следует ли выполнять дополнительные процедуры оценки рисков, разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры; и
 - Рассмотреть влияние на другие обязательства.



Расширение постоянного общения с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, по вопросам недобросовестных действий

- Добавлено требование сообщать руководству и лицам, ответственным за корпоративное управление о вопросах, связанных с мошенничеством, в соответствующее время на протяжении всего аудиторского задания.
- В соответствующих материалах заявки подчеркивается, что соответствующие сроки передачи сообщений могут варьироваться в зависимости от значимости и характера вопросов, связанных с мошенничеством, и ожидаемых действий, которые должны быть предприняты руководством или лицами, ответственными за корпоративное управление.



Расширение постоянного общения с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, по вопросам недобросовестных действий (продолжение)

- Усовершенствования включают требование к аудитору запрашивать лиц, ответственных за корпоративное управление, известно ли им о недостатках в системе внутреннего контроля, связанных с предотвращением и обнаружением мошенничества, и об усилиях по устранению таких недостатков,
- Аудитор должен запрашивать у лиц, участвующих в процессе подготовки финансовой отчетности, о том, известно ли им о ненадлежащей или необычной деятельности, связанной с обработкой записей в журнале и других корректировок,



Расширение постоянного общения с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, по вопросам недобросовестных действий (продолжение)

Добавлены требования и соответствующие материалы заявки, если аудитор выявит мошенничество или подозрения на мошенничество, процедуры для аудитора:

- Наведите справки о проблеме у руководства соответствующего уровня, которое по крайней мере на один уровень выше вовлеченных лиц, и, когда это уместно в данных обстоятельствах, у лиц, ответственных за корпоративное управление.
- Если организация внедрила восстановительные меры для реагирования на проблему, оцените, уместны ли они в данных обстоятельствах.



Расширение постоянного общения с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, по вопросам недобросовестных действий (продолжение)

Добавлен прикладной материал, который:

- Подчеркивает, что надежная двусторонняя коммуникация между руководством или лицами, ответственными за корпоративное управление, и аудитором помогает в выявлении рисков существенных искажений вследствие мошенничества.
- Объясняет, что степень взаимодействия аудитора с руководством и лицами, ответственными за корпоративное управление, зависит от фактов и обстоятельств организации, связанных с мошенничеством, а также от хода и результатов связанных с мошенничеством аудиторских процедур, выполненных в рамках аудиторского задания.
- Разъясняет, что эффективность надзора лицами, ответственными за корпоративное управление, зависит от их объективности, включая независимость от руководства, и от их знаний мер контроля, которые руководство внедрило для предотвращения или обнаружения мошенничества.



Повышение прозрачности относительно обязанностей аудиторов и процедур, связанных с недобросовестными действиями, в аудиторском заключении

- Внесены поправки в МСА 700 (Пересмотренный вариант):
- (а) пункт 40 (а) МСА 700 (Пересмотренный) был расширен, чтобы включить обязанности аудитора сообщать лицам, ответственным за корпоративное управление о выявленном мошенничестве, предполагаемом мошенничестве или других вопросах, связанных с мошенничеством, которые, по мнению аудитора, имеют отношение к обязанностям этих лиц; и
- (b) Пункт 40(с) МСА 700 (пересмотренный) был дополнен, чтобы отразить обязанности нового аудитора в отношении существенных вопросов, связанных с мошенничеством.



Повышение прозрачности относительно обязанностей аудиторов и процедур, связанных с недобросовестными действиями, в аудиторском заключении (продолжение)

- Также внесены соответствующие поправки в иллюстративные аудиторские отчеты, приведенные в приложении к МСА 700 (Пересмотренный вариант) и другие МСА, касающиеся поправок к пунктам 40(а) и 40(с) МСА 700 (Пересмотренный вариант).
- Добавлены требования и материалы по применению, которые дополняют МСА 701, и усиливают требования к аудитору сообщать о ключевых вопросах аудита, связанных с мошенничеством, включая требования к аудитору:
 - Определить на основе вопросов, связанных с мошенничеством, доведенных до сведения лиц, ответственных за корпоративное управление, те вопросы, которые потребовали значительного внимания аудитора при проведении аудита.
 - Определить из вопросов, которые потребовали значительного внимания аудитора при проведении аудита, те, которые были наиболее важными при аудите финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита.
 - Используйте соответствующий подзаголовок, в котором четко описывается, что вопрос связан с мошенничеством, в разделе "Ключевые вопросы аудита" аудиторского отчета.
 - Если в разделе аудиторского заключения "Ключевые вопросы аудита" нет ключевых вопросов аудита, связанных с мошенничеством, о которых можно было бы сообщить, добавьте заявление на этот счет.



Усиление требований к аудиторской документации в отношении процедур, связанных с недобросовестными действиями

Аудитор должен включить следующее в аудиторскую документацию:

- вопросы, обсуждаемые в рабочей группе относительно подверженности финансовой отчетности существенному искажению вследствие мошенничества;
- добавлено требование документирования ключевых элементов понимания аудитором в соответствии с пунктами 33-38 ED-240 «Организация и её окружение»;
- Расширено требование дополнительно к документированию рисков существенных искажений вследствие мошенничества как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок, аудитор также документирует обоснование вынесенных существенных суждений



***Усиление требований к аудиторской документации
в отношении процедур, связанных
с недобросовестными действиями (продолжение)***

- Добавлено требование к аудитору документировать результаты аудиторских процедур, проведенных с целью устранения риска злоупотребления руководством средствами контроля, вынесенные существенные профессиональные суждения и сделанные выводы;
- Усилены требования к коммуникации и отчетности, касающиеся обстоятельств, при которых в ходе аудита выявляется мошенничество или подозрения в мошенничестве.

Обзор ключевых изменений (видео ролик)

<https://www.youtube.com/watch?v=BBxbl09MK0w>

ПРЕДЛАГАЕМЫЙ МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 240
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ): ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В
ОТНОШЕНИИ МОШЕННИЧЕСТВА ПРИ АУДИТЕ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

<https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-auditing-240-revised-auditor-s-responsibilities-relating-fraud-audit>



**БЛАГОДАРИМ
ЗА ВНИМАНИЕ!**

г.Бишкек 2024