

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ ПРЕТЕНДЕНТОВ К СДАЧЕ КВАЛИФИКАЦИОННОГО ЭКЗАМЕНА

МОДУЛЬ «КОМПЛЕКСНАЯ ЗАДАЧА»

1. Общие положения

Цель третьего этапа квалификационного экзамена – оценка компетенций, необходимых потенциальному аудитору, в их взаимосвязи: способность участвовать в аудиторской деятельности в качестве аудитора.

Третий этап состоит из одного модуля «Комплексная задача (КЗ)», при сдаче которого каждый претендент получает комплексную задачу, единую для всех претендентов, одновременно сдающих третий этап экзамена.

В рамках модуля «Комплексная задача» оценивается способность составлять аудиторское заключение, содержащее обоснованное профессиональное суждение, сформированное на основе анализа и оценки информации из различных источников, и умения совмещать компетенции (знания и практический опыт) из всех областей аттестации.

КЗ направлена на проверку компетенций и профессиональных навыков по всем областям аттестации. Удельный вес каждой из областей аттестации в обобщенной компетенции по модулю соответствует Программе проведения квалификационного экзамена с учетом положений Приказа Минфина России от 14.11.2018 № 232н «Об утверждении Порядка проведения квалификационного экзамена лица, претендующего на получение квалификационного аттестата аудитора» и перечня областей знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора, одобренных Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 23.03.2017, протокол № 33.

Для упрощения комплексной оценки указанной способности условно выделяются следующие группы компетенций:

Оцениваемые области компетенций (аттестации) аудитора	Обобщенные компетенции	Удельный вес группы компетенций в общем объеме компетенций по модулю (%)
Аудиторская деятельность	Систематизировать и оценивать совокупность факторов, влияющих на выполнение аудиторского задания в конкретной практической ситуации, выявлять наиболее существенные факторы, которые могут оказать влияние на	25%
Бухгалтерский учет и отчетность		25%
Финансовый анализ и анализ бизнеса		5-10%

Управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль	бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций*	5-10%
Право		5-10%
Налогообложение		5-10%
Профессиональные навыки **	1. Логически излагать свое мнение, структурировать проблемы, предлагать их решение, аргументировать свою позицию, применять профессиональный скептицизм при оценке информации	20%, в том числе: 10%
	2. Применять профессиональное суждение с учетом всех обстоятельств и полученной информации	5%
	3. Формировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, делать иные выводы и давать рекомендации применительно к конкретной практической ситуации	5%

* Соответствующие компетенции оцениваются в разрезе каждой из областей аттестации. При этом значимость и влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность каждой из оцениваемых компетенций могут быть различны и не зависеть друг от друга.

** Профессиональные навыки составляют 20% в общем объеме компетенций по модулю, оцениваются в каждом задании КЗ, в котором от претендента как будущего аудитора требуется обоснование профессионального суждения.

Удельный вес оцениваемых компетенций по областям «Аудиторская деятельность» и «Бухгалтерский учет и отчетность» в общем объеме компетенций по модулю является фиксированным и составляет 25% по каждой области. По остальным областям компетенций удельный вес в общем объеме компетенций по модулю варьируется от 5 до 10% в зависимости от условий конкретной КЗ, однако в совокупности не может превышать 30%.

2. Структура экзамена 3 этапа

Экзамен по модулю «Комплексная задача» воспроизводит практическую ситуацию, в которой претендент должен выступить в роли аудитора, и содержит:

- условие задачи: сценарий и прилагаемые к нему документы и различные источники информации по конкретной организации, включая, но не ограничиваясь: бухгалтерскую (финансовую) отчетность, описание условий и особенностей ее деятельности (как непосредственно в виде текстового описания, так и в виде иных источников информации, например выдержек из документов), пр.;
- задания (вопросы), предполагающие оценку факторов, относящихся к различным областям деятельности организации и требующих профессионального суждения аудитора. Каждый из

факторов подлежит оценке с точки зрения его влияния на мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) организации. Итоговым заданием является составление аудиторского заключения.

Примерный экзаменационный билет с решением размещен на сайте АНО «ЕАК».

После изложения сценария приводится 5-8 заданий, одним из заданий является составление проекта аудиторского заключения. Максимальное количество баллов за правильное решение всех заданий билета – 100 баллов.

Количество баллов за каждое задание указывается в таблице в начале экзаменационного билета. Таблица с количеством заданий и баллами за них приводится для того, чтобы у претендента была возможность сориентироваться в его структуре и распределении баллов до начала решения заданий.

Маркировка (распределение баллов) правильного ответа зависит от удельного веса укрупненной группы компетенций в общем объеме компетенций, от распределения общего количество баллов за задание на составляющие, от значимости и сложности каждой составляющей правильного ответа в решении конкретного задания и не раскрывается в экзаменационном билете.

3. Описание подхода к решению экзамена 3 этапа

Для успешного решения экзаменационного билета по модулю «Комплексная задача» следует учитывать следующие ключевые моменты.

3.1. Изучение сценария и заданий

Особенностью экзаменационного билета третьего этапа является комплексность оценки всех аспектов сценария и задания для правильного формирования мнения о достоверности аудируемой отчетности в каждом отдельном задании и правильного формирования аудиторского заключения в итоге.

Следует учесть, что итоговое задание включает слова: «Принимая во внимание вопросы, выявленные в ходе аудита, подготовьте проект аудиторского заключения», – что подразумевает, что претендент изучил условие (сценарий), ответил на предыдущие задания экзаменационного билета и верно выявил все обстоятельства, требующие отражения в аудиторском заключении. Так, например, в сценарии может быть:

- указан факт смены аудиторской организации;
- отмечено, что аудит за прошлый год не проводился;
- приведено мнение, выраженное в результате аудита отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период и пр.

Следовательно, от претендента требуется не только понимание условия задачи, но и его связь с нормами МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная

финансовая отчетность», а также влияние данных обстоятельств на формулировки аудиторского заключения.

Данный подход распространяется на выполнение других заданий. Например, в ходе выполнения задания по оценке финансовой устойчивости претендент может прийти к выводам о неудовлетворительном финансовом состоянии аудируемого лица, таким образом, оценивается понимание претендентом норм МСА 570 «Непрерывность деятельности». Следовательно, наличие сомнений в соблюдении принципа непрерывности деятельности и оценка их влияния должны быть отражены в аудиторском заключении.

Таким образом, в отличие от второго этапа экзамена, где формулировки задания более детальны и прямо указывают, что именно требуется от претендента, задания третьего этапа менее конкретизированы, ориентированы на практическую ситуацию, когда аудитор самостоятельно выявляет, на что нужно обратить внимание и каким образом представить свои выводы. Предполагается, что уровень компетенций претендента позволяет ему самостоятельно идентифицировать те обстоятельства сценария и результатов решения заданий, которые влияют на формулировки аудиторского заключения.

При изучении сценария и выполнении заданий рекомендуется сразу обращать внимание на те моменты, которые могут влиять на содержание аудиторского заключения, чтобы не упустить их из виду при выполнении итогового задания.

Примерное время на изучение сценария и заданий: 10-20 минут.

3.2. Ограничение условий сценария и заданий

Отличительной особенностью экзамена по модулю является максимальное приближение условий сценария к реальной аудиторской деятельности. Вместе с тем формат экзамена предполагает ограничение во времени на решение, что неизбежно ведет к ограничению и лаконичности изложения сценария и условий заданий, что придает экзаменационному билету некую «рамочность», очерчивает необходимые границы сферы изучения объекта.

Следует внимательно прочитать сценарий и условие заданий и учесть следующие основные принципы формирования сценария КЗ.

Лаконичность и полнота условия. Например, в сценарии может быть указано «В конце декабря отчетного года принадлежащий Обществу земельный участок был продан за 67 млн руб.». Исходя из контекста задания, возможно, необходимо проанализировать дополнительные условия. Следует учитывать, что итоговым заданием является составление аудиторского заключения. Поэтому вопросы, не указанные явно в тексте задания, не могут быть требуемым решением в его ответе. Например, в задании не указана дата государственной регистрации перехода права собственности на земельный участок к покупателю и нет никаких указаний на это обстоятельство. Поскольку в задании об этом ничего не говорится, не следует придумывать какие-либо варианты и писать несколько вариантов аудиторского заключения. Более того, значит, этот аспект не рассматривается в ходе экзамена. Необходимо принять это как факт: продан в конце декабря, без дополнительных комментариев и рассуждений.

Важно помнить, что все вопросы, которые должны быть отражены в аудиторском заключении, имеют точное и достаточное описание в условии. Ответ задания не предусматривает

неопределенности, двоякости решения, рассмотрения двух и более версий и иных вариаций. Условие задания содержит полную информацию для составления аудиторского заключения.

Дополнительные источники информации. В задании может быть приведена дополнительная информация: «На момент завершения аудита государственная регистрация перехода прав на земельный участок еще не произведена». В этом случае эту информацию уже необходимо учитывать при оценке правильности отражения операции по продаже земельного участка в учете.

Формулировка задания. Следует учитывать, что часть заданий экзаменационного билета может не иметь прямой связи с итоговым заданием по подготовке аудиторского заключения. Эта ситуация также часто возникает на практике, например, консультации в отношении отражения в учете и отчетности будущих операций, подготовки трансформационных таблиц из ФСБУ в МСФО.

Следует внимательно прочитать задание перед его выполнением. Например, если задание предусматривает описание аудиторских процедур, составление запросов и отчетов различных форматов, анализа рабочих документов, подготовленных младшим персоналом аудиторской группы, и аналогичные задания, в этой ситуации может потребоваться вариативность в описании дальнейших действий.

Важно помнить, что все ситуации, которые влияют на формирование аудиторского заключения, в тексте задания определены четко. В том числе может быть указано, что ответ на запрос на дату завершения аудита не получен, руководство отказалось предоставить информацию и т. д.

Указание на даты / временной интервал. Аналогичная ситуация с указанными в условии экзамена датами. Например, «в конце декабря отчетного года» подразумевает, что указание даты не является существенным для ответа. Обычно в задании указывается «начало января», «конец декабря», предполагается, что промежуток времени от начала или конца года несущественен. Кроме того, в решении не требуется высчитывать проценты, эффект от дисконтирования и другие вычисления за этот период.

Однако в ином случае указание даты будет влиять на решение. Например, если основное средство продано в начале июля, а амортизация начислена по условиям задания только за первые шесть месяцев, то это будет влиять на решение, так как амортизация также начисляется за месяц выбытия.

Также следует отметить, что, если конкретная дата имеет существенное значение для решения, она всегда будет приведена в условии. Вместе с тем в некоторых заданиях предполагается использовать формат даты без ее конкретного указания. Например, при подготовке проекта аудиторского заключения необходимо указать дату. В этом случае возможно указание в формате XX.XX.XXXX, или [Дата], или другие варианты. В этом случае дата в задании не указывается, но предполагается, что претендент продемонстрирует необходимые компетенции в понимании требуемого формата представления данных.

Профессиональные навыки. В задании экзаменационного билета приводятся разные по величине искажения. Тестируется понимание претендентом терминов «величина явно незначительная», «существенно» или «не существенно». При этом показатель существенности для отчетности в целом, определенный на этапе планирования задания по аудиту, приводится в условии задания во избежание значительной вариативности при решении задачи. Таким образом, претендент в пределах заданных в сценарии критериев существенности должен проявить профессиональное суждение в части оценки влияния указанной в условии даты на решение задания.

3.3. Решение заданий

Отличием экзамена третьего этапа от предыдущих этапов является комплексность заданий, т.е. тестирование совокупности знаний и навыков претендента во всех областях знаний во взаимосвязи между собой. Если на втором этапе экзамена ситуационные задания в одном модуле, как правило, самостоятельные, отдельные, и предполагается, что претендент может решить не все задания; то на третьем этапе все отдельно оцениваемые задания комплексной задачи могут оказать влияние на формулировки аудиторского заключения. Поэтому очень важно распределить время на решение заданий, чтобы на его завершение – подготовку проекта аудиторского заключения – было выделено достаточное количество времени.

Следует продумать выполнение задания и избежать дублирования, например, выполнение одного из заданий приводит к формированию оговорки в аудиторском заключении, ее целесообразно написать один раз и при сдаче экзамена на компьютере скопировать в текст аудиторского заключения.

Продумывание подхода к формированию ответа поможет эффективно организовать процесс выполнения экзаменационного модуля.

Необходимо ознакомиться со структурой экзамена и количеством баллов за каждое задание. Структура задания приводится в начале каждого билета.

ПРИМЕР СТРУКТУРЫ ЗАДАНИЙ ЭКЗАМЕНАЦИОННОГО БИЛЕТА:

Задания (вопросы) билета	Количество баллов
Задание 1	12
Задание 2	12
Задание 3	20
Задание 4	34
Задание 5	10
Задание 6	12
ИТОГО за все задания билета	100

Из примера видно, что наиболее трудоемкими являются задание 3 и задание 4. На них нужно выделить большее количество времени.

При подготовке к сдаче экзамена рекомендуется попрактиковаться в распределении времени на решение экзаменационной задачи.

Распределение времени является условным, и у каждого претендента решение конкретного задания может занимать разное время. Однако рекомендуется придерживаться общей модели и

учитывать, что на решение задания с большим количеством баллов требуется большее количество времени.

Например:

Задания (вопросы) билета	Количество баллов	Рекомендуемое время, минут
Ознакомление с текстом задания		15
Задание 1	12	25
Задание 2	12	25
Задание 3	20	40
Задание 4	34	60
Задание 5	10	20
Задание 6	12	25
ИТОГО за все задания билета	100	
Завершение экзамена, проверка работы		30
Продолжительность экзамена, максимум		4 часа (240 минут)

В отличие от второго этапа экзамена, где задания могут решаться в различном порядке, задания третьего этапа взаимосвязаны, поэтому рекомендуется их выполнять в той последовательности, в которой они представлены в экзаменационном билете. Так как решение предыдущего задания может влиять на следующее.

Также следует обратить внимание на тот факт, что комплексность задания проявляется и в том, что одна ситуация может рассматриваться с точки зрения права, финансового анализа, управления рисками, бухгалтерского учета и налогообложения, что обязательно должно найти отражение в ответе претендента.

4. Пример решения отдельных заданий экзаменационного билета

Задание 1. Оценка финансового состояния аудируемого лица

На основе показателей бухгалтерской отчетности и информации об Обществе из условия задания дайте оценку результатов деятельности, структуры активов, источников финансирования и платежеспособности, охарактеризуйте тенденции изменения его финансовой устойчивости.

Количество баллов за вопрос (всего):	12 баллов
---	------------------

Задание данного типа может быть разбито на несколько вопросов. Для решения данного типа задания, как правило, имеется приложение для ускорения проведения расчетов со структурой

таблиц в Excel. Результаты расчетов необходимо скопировать в свой ответ в программе, в которой выполняется экзамен, а также оформить полный ответ в соответствии с заданием (или отдельными вопросами задания)

Решение	Баллы
На основе чтения отчетности можно сделать вывод о том, что результаты финансово-хозяйственной деятельности Общества не соответствуют «золотому» правилу экономики с позиции роста активов, эффективности их использования, отдачи на вложенный капитал, о чем свидетельствует сокращение среднегодовой стоимости активов на 3% (более чем на 86 млн руб.), уменьшение чистой прибыли на 38% (17 млн руб.), при этом выручка выросла на 25% (на 171 млн руб.).	2
Соотношение внеоборотных и оборотных активов за период изменилось незначительно, все статьи активов имели отрицательную динамику, за исключением запасов.	1
В то же время тенденции в источниках финансирования имеют позитивный характер: размер акционерного капитала достаточно высок, а капитализированная прибыль год от года увеличивается, таким образом, растут чистые активы, что характеризует устойчивость источников финансирования деятельности компании.	2
Соотношение и размеры дебиторской и кредиторской задолженности также позволяют сделать вывод об устойчивости бизнеса. Сложившаяся положительная динамика финансовой устойчивости за три года подтверждается увеличением доли собственного капитала в финансировании хозяйственной деятельности (46%), а также высокой долей финансирования краткосрочной кредиторской задолженностью (26%).	2
Заемные средства в виде долгосрочных банковских кредитов составляют около 30% и используются на пополнение оборотных активов и увеличение продаж (доли рынка).	1
Финансовое состояние компании соответствует нормальному, то есть компания платежеспособна (коэффициент текущей ликвидности имеет значение 2), текущая хозяйственная деятельность является доходной, но уровень рентабельности продаж падает и на конец отчетного года составил 3,2%. Растет оборачиваемость запасов, дебиторской и кредиторской задолженности.	2

По результатам решения задания также присваиваются баллы за профессиональные навыки. Оценивается общий подход к решению понимание и применение МСА 315, МСА 570: правильность выбора показателей, которые позволяют оценить требуемые в условии характеристики деятельности компании на основе представленной аудируемой отчетности, логичность и обоснованность выводов. Максимальная оценка – 2 балла.

Задание 2. Идентификация основных рисков бизнеса аудируемого лица, значимых для целей составления отчетности

На основе анализа представленной в условии информации, а также результатов экспресс-анализа, полученных при решении задания 1, перечислите и обоснуйте пять наиболее значимых (ключевых) рисков, которые оказывают влияние на хозяйственную деятельность Общества и могут повлиять на соблюдение принципа непрерывности его деятельности в будущем. При определении вида риска и его обосновании пользуйтесь качественными характеристиками хозяйственной деятельности организации и рекомендациями Минфина России, содержащимися в Информации от 14.09.2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности (ПЗ-9/2012)». Представьте краткую интерпретацию рисков, обоснуйте выводы относительно выявленных рисков.

Количество баллов за вопрос (всего):	12 баллов
---	------------------

Решение	Баллы
Хозяйственная деятельность аудируемой компании подвержена различным рискам, оказывающим влияние на показатели ее бухгалтерской отчетности. Пятью наиболее значимыми рисками хозяйственной деятельности, которые могут повлиять на соблюдение принципа непрерывности деятельности в будущем, являются: финансовые риски (рыночные, кредитные, риск ликвидности), а также страновые и репутационные. Рыночные риски. Обусловлены видом продукции компании. Рынок игрушек является достаточно конкурентным. Кроме того, жизненный цикл детских игрушек, особенно высокотехнологичных, весьма короткий, поэтому компании необходимо постоянно обновлять выпускаемый ассортимент, разрабатывая новые виды игрушек. Большое влияние на объем продаж и, соответственно, выручку оказывает достаточно высокий уровень инфляции в производственном секторе, снижение доходов населения, частая смена потребительских предпочтений, а также цены на аналогичные товары конкурентов-производителей, рост индексов цен на работы и услуги, процентных ставок. Выход на зарубежные рынки ведет к повышению зависимости финансовых результатов деятельности организации от транзакционных издержек и колебания курсов иностранных валют по отношению к рублю. Кредитные риски. Связаны с возможными неблагоприятными для организации последствиями при неисполнении (ненадлежащем исполнении) другими лицами обязательств отсрочки и рассрочки оплаты за проданные товары. В частности, информация о качестве дебиторской задолженности в условии задачи отсутствует, однако по данным бухгалтерского баланса доля дебиторской задолженности в оборотных активах составляет 57%, что представляет собой высокий кредитный риск, влияющий на финансовую устойчивость организации, особенно в условиях возникновения форс-мажорных обстоятельств. Доля наиболее ликвидных активов (денежных средств и денежных эквивалентов) по сравнению с предыдущим годом сократилась. Риск ликвидности. По данным бухгалтерского баланса заемный капитал составляет 54% в источниках финансирования деятельности организации, из них заемные средства составляют 936 млн руб. (около 29%).	2 2

Также имеется высокая вероятность увеличения прочих расходов организации на сумму выставленного иска и судебные издержки в размере 11,25 млн руб. В то же время следует обратить внимание на то, что прочие расходы организации, обусловленные необходимостью возмещения ущерба в размере 11,25 млн руб. на основании возможного судебного решения по удовлетворению иска, не смогут оказать существенного влияния на финансовую состоятельность организации (гипотезу непрерывности деятельности) по следующим причинам: с учетом суммы показателей деятельности организации на основе анализа баланса, прежде всего размер акционерного капитала и капитализированной прибыли, рост чистых активов, соотношение и размеры дебиторской и кредиторской задолженности, сложившуюся положительную динамику финансовой устойчивости за три года (увеличение доли собственного капитала в финансировании хозяйственной деятельности и т. п.). Однако возрастание риска вероятности банкротства в будущем может быть связано с влиянием судебного процесса на продажи компании в будущем, что повышает вероятность риска наступления банкротства и требует контроля со стороны руководства организации по принятию упреждающих мер по управлению рисками и финансовому оздоровлению.	2
Репутационный риск. Обусловлен негативной общественной информацией об организации, в частности об открытии арбитражного делопроизводства в отношении организации по поводу искового заявления о причинении вреда здоровью детей в результате использования ими игрушки «Зайка IQ», при этом вероятность удовлетворения иска признается высокой. Кроме того, данная информация появилась в СМИ, что может привести к ухудшению репутации организации, уменьшению количества покупателей и, соответственно, доходов и доли на рынке в будущем.	2
Страновые риски. Выход на новые рынки заявлен как стратегия организации на ближайшие три года: в 2019 году организация начала продажи в Казахстане и планирует их увеличивать далее, а в 2021 году планирует начать осваивать рынок Беларуси. Зарубежные поставки вызывают появление страновых рисков, связанных с дополнительными коммерческими расходами, прежде всего транспортными, таможенными, а также рисками форс-мажорных обстоятельств, обусловленных ограничениями межгосударственной торговли.	2

ВАЖНО: Задание по идентификации и интерпретации выявленных рисков может быть включено в экзаменационную задачу как отдельным заданием, так и в виде вопросов к другим заданиям, соответствующим по смыслу для выявления конкретных рисков.

Для оформления решения претенденту может быть предложен шаблон для заполнения, в котором, например, требуется описать аналитические процедуры, с помощью которых выявлен конкретный вид риска, результаты их выполнения, а также оценить влияние выявленных факторов на непрерывность деятельности аудируемой организации.

По результатам решения задания также присваиваются баллы за профессиональные навыки. При оценке рисков следует руководствоваться Информацией Минфина "О раскрытии информации о рисках", МСА 315 и МСА 570. Максимальная оценка – 2 балла.

Задание 4. Продажа производственного оборудования

26 декабря 2017 года Обществом было куплено дорогостоящее производственное оборудование за 50 000 тыс. руб. (сумма указана без учета НДС). Оборудование амортизировалось линейным способом, срок полезного использования составил пять лет. 15 декабря 2019 года данное оборудование было продано за 18 000 тыс. руб. (сумма указана без учета НДС).

На момент продажи рыночная стоимость аналогичного оборудования составляла от 14 500 до 15 000 тыс. руб. (сумма указана без учета НДС).

По условиям договора на продажу оборудования покупатель должен оплатить всю сумму 31 декабря 2021 года. Покупателем является ООО «Игрушки детям», капитал которого на 75% принадлежит ПАО «Лучшие игрушки».

По данной операции Общество отразило в бухгалтерской отчетности прочий доход – 18 000 тыс. руб., прочий расход – 30 000 тыс. руб.

В соответствии с принятой Обществом учетной политикой операции, предусматривающие отсрочку платежа для покупателя, отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», при этом начисление процентов производится равномерно в течение периода отсрочки в соответствии с требованиями ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Данное положение было сформировано на основании замечания аудиторов по результатам проверки отчетности Общества за 2014 год на основании письма Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год».

В налоговом учете указанное оборудование амортизируется линейным способом. Сумма дохода и расхода в налоговом учете по данной финансово-хозяйственной операции соответствует данным бухгалтерского учета.

Никакая информация о проведении данной операции в пояснениях к бухгалтерской отчетности не раскрыта.

Укажите:

- искажены ли статьи бухгалтерской отчетности на данный момент. Если искажены, то какие. Предложите (при необходимости) корректировки по исправлению искажений, которые должны быть отражены в бухгалтерской отчетности;*
- требуются ли дополнительные раскрытия в бухгалтерской отчетности, если да, то какие;*

- каким образом данные события будут влиять на мнение аудитора в случае, если Общество не внесет корректировки в отчетность.

Максимальное количество баллов за задание – 34 балла

Из условия задания очевидно, что идет речь о налогообложении и бухгалтерском учете. Эта ситуация характерна для комплексной задачи третьего этапа, поскольку налогообложение в реальной практической ситуации является неотъемлемой частью корректировок искажений, выявленных в ходе аудита. При этом общее количество баллов за задание разбито на баллы за его отдельные элементы.

Компетенции в области бухгалтерского учета и отчетности тестируются через оценку способности претендента определить дисконтированную стоимость дебиторской задолженности на момент признания в соответствии с требованиями МСФО 9 «Финансовые инструменты»:

Решение			Баллы
Дебиторская задолженность, подлежащая оплате через два года, подлежит признанию по справедливой стоимости, которая может быть определена путем дисконтирования ожидаемых денежных потоков:			2
Дата	Коэффициент дисконтирования	Сумма, тыс. руб.	
31.12.2021	0,826	14 868	
Таким образом, дебиторская задолженность должна быть признана в размере 14 868 тыс. руб.			

Баллы присваиваются за демонстрацию компетенций в области налогообложения:

Решение	Баллы
В целях налогообложения прибыли убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано (п. 3 ст. 268 Налогового кодекса РФ).	1
Объект реализован в декабре 2019 года, следовательно, в этом месяце, амортизация начисляется в последний раз. Исходя из условий задачи период начисления амортизации по проданному объекту составил 24 месяца (с января 2018 года по декабрь 2019 года включительно). Определяем сумму начисленной амортизации за время его использования: $50\,000 \text{ тыс. руб.} / 60 \times 24 = 20\,000 \text{ тыс. руб.}$ Определяем остаточную стоимость: $50\,000 \text{ тыс. руб.} - 20\,000 \text{ тыс. руб.} = 30\,000 \text{ тыс. руб.}$ Определяем сумму убытка от реализации: $30\,000 \text{ тыс. руб.} - 18\,000 \text{ тыс. руб.} = 12\,000 \text{ тыс. руб.}$ На сумму 12 000 тыс. руб. занижена налогооблагаемая база по налогу на прибыль, сумма налога на прибыль занижена на 2 400 тыс. руб.	2

Компетенции в области бухгалтерского учета и отчетности также тестируются через оценку способности претендента выявить искажения, связанные с формированием отложенных налоговых активов:

Решение	Баллы
В декабре в налоговом учете убыток не учитывается, в связи с чем в бухгалтерском учете формируется отложенный налоговый актив (ОНА) в сумме 12 000 тыс. руб. $\times 20 / 100 = 2\,400$ тыс. руб.	2 (описание + расчет)
В результате возникновения разницы между оценкой доходов в налоговом учете (18 000 тыс. руб.) и в бухгалтерском учете (14 868 тыс. руб.) возникает временная разница 3 132 тыс. руб., которая приводит к возникновению отложенного налогового актива в размере 626 тыс. руб.	2 (описание + расчет) 2 (описание + расчет)

Компетенции в области бухгалтерского учета и отчетности и аудита тестируются через оценку способности формулировать предложения по исправлению выявленных искажений (корректировки отчетности):

Решение	Баллы
Корректировки: Отчет о финансовых результатах за 2019 год Прочие доходы уменьшить на 3 132 тыс. руб. Прибыль до налогообложения уменьшить на 3 132 тыс. руб. Текущий налог увеличить на 2 400 тыс. руб. Изменение отложенных налоговых активов увеличить на 3 026 тыс. руб. Чистую прибыль уменьшить на 2 506 тыс. руб.	2
Бухгалтерский баланс на 31.12.2019 г. Отложенные налоговые активы увеличить на 3 026 тыс. руб. Дебиторскую задолженность (долгосрочную) уменьшить на 3 132 тыс. руб. Нераспределенную прибыль уменьшить на 2 506 тыс. руб. Краткосрочные обязательства (по налогу на прибыль) увеличить на 2 400 тыс. руб.	2
Раскрытия в отчетности ООО «Игрушки детям» является связанной стороной Общества, следовательно, в соответствии с ПБУ 11/2008 «Информация о связанных лицах» Обществу необходимо раскрыть следующую информацию в бухгалтерской отчетности:	1
- характер отношений, а именно тот факт, что ООО «Игрушки детям» является связанной стороной для Общества, т. к. является дочерним обществом конечной контролирующей организации (ПАО «Лучшие игрушки»);	2
- раскрытие факта продажи оборудования и суммы операции;	2
- раскрытие формы расчетов и сроков расчетов с указанием, что сумма 14 868 тыс. руб. включена в состав дебиторской задолженности и что она ожидается к погашению 31 декабря 2021 года.	2

Компетенции в области аудита тестируются через оценку способности претендента обосновать свое мнение о влиянии выявленных искажений на достоверность отчетности:

Решение	Баллы
Влияние на мнение аудитора Согласно п. 7 МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности.	1
Поскольку для целей аудита указанные суммы искажений, связанные с отражением в бухгалтерском и в налоговом учете операции по продаже оборудования, не являются существенными, в аудиторском заключении никакая информация не указывается.	2
Информация об осуществлении операций со связанной стороной в отчетности не раскрыта. Сумма операции является существенной, но руководство Общества не намерено вносить корректировки в бухгалтерскую отчетность, поэтому аудиторское заключение будет содержать оговорку.	1 2

По результатам решения задания присваиваются баллы за профессиональные навыки. Оценивается общий подход к изложению решения: логичность, последовательность, наличие ссылок на нормативно-правовые акты, практические навыки, стиль и характер изложения материала:

Решение	Баллы
Формировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, делать иные выводы и давать рекомендации применительно к конкретной практической ситуации	2
Логически излагать свое мнение, структурировать проблемы, предлагать их решение, аргументировать свою позицию, применять профессиональный скептицизм при оценке информации	2
Применять профессиональное суждение с учетом всех обстоятельств и полученной информации, включая подготовку альтернативных вариантов, их оценку и прогнозирование ситуации, формулировать выводы с приведением достаточного обоснования	2

В некоторых случаях решение может быть отрывочно, запутанно, но при этом вывод сделан правильно. Или правильный вывод может быть сделан при отсутствии аргументации. **В этих ситуациях баллы за профессиональные навыки не начисляются.**

При построении ответа следует учитывать, что баллы за профессиональные навыки оценивают общий подход к составлению отчетов по результатам аудита, способность презентации результатов аудита, доступность в изложении материала. Следует избегать большого количества сокращений, стремиться с учетом лимита отведенного на выполнение заданий времени привести аргументацию своего решения.

Задание 6. Составление аудиторского заключения

Условие задания

Принимая во внимание вопросы, выявленные в течение аудита, подготовьте проект аудиторского заключения. Для целей данного задания считайте, что руководство Общества считает подготовленную бухгалтерскую отчетность окончательной и не планирует каким-либо образом ее корректировать (как в отношении форм отчетности, так и пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Максимальное количество баллов за задание – 12 баллов

Задание, как правило, начинается со слов «Принимая во внимание вопросы, выявленные в течение аудита, подготовьте проект аудиторского заключения». При этом более подробное описание, что именно должно быть отражено в аудиторском заключении, намеренно не дается. Таким образом, тестируется полнота охвата ответом претендента обстоятельств, требующих отражения в аудиторском заключении, на основании решения предыдущих заданий.

При выполнении задания оценивается понимание претендентом требований к формированию аудиторского заключения на основе положений статьи 6 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также международных стандартов аудиторской деятельности 700-й группы.

Следует учитывать, что в данном задании баллы начисляются не столько за формат аудиторского заключения, сколько за его содержательную часть, включая, но не ограничиваясь профессиональным изложением сути искажений, оценки их существенности, описания статей отчетности, на которые искажения оказывают влияние, пр.

В частности, оценивается понимание претендентом различных подходов к формированию заголовка аудиторского заключения, содержания описания элементов (отчетов и т. д.), входящих в состав аудируемой отчетности.

На экзамене по модулю КЗ претенденту будут предоставлены примерные формы аудиторских заключений, рекомендованные Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.

Следует учесть, что баллы за выполнение данного задания даются не просто за копирование рекомендуемого формата, а за выбор соответствующего формата и его адаптацию к условиям конкретного аудиторского задания.

Основными требованиями являются необходимые корректировки формулировок аудиторского заключения в соответствии с требованиями МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», наличие необходимых разделов в соответствии с требованиями других Международных стандартов аудита (МСА 570, 701, 706, 710, 720 и т. д.), вытекающих из решения КЗ.

Ниже приведен фрагмент маркировки (распределения баллов) за правильный ответ на задание 6 по составлению аудиторского заключения (полный ответ приведен в примере экзаменационного билета на сайте АНО «ЕАК»):

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ		Баллы
Акционерам АО «Игрушки XXI век»		
Мнение с оговоркой		1
Мы провели аудит бухгалтерской отчетности АО «Игрушки XXI век» (ОГРН: 1167847xxx129, 1730072, Новгород, ул. Новгородская, д. 117А), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2019 года, отчета о финансовых результатах за 2019 год, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 2019 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, включая основные положения учетной политики.		1
По нашему мнению, за исключением влияния вопросов, изложенных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение АО «Игрушки XXI век» по состоянию на 31 декабря 2019 года, а также его финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации.		1

Из таблицы видно, что баллы за заголовок и указание адресата аудиторского заключения не начисляются, так как данный аспект является достаточно традиционным и несложным. Однако это не означает, что их не следует указывать.

Полнота содержания ответа: при проставлении баллов за профессиональные навыки учитывается умение формировать мнение о достоверности отчетности. Баллы за профессиональные навыки позволяют оценить общую готовность претендента к профессиональной деятельности.

Баллы за выполнение задания учитывают:

- указание раздела «Мнение» в соответствии с требованиями МСА 705;
- описание состава аудируемой отчетности. При выполнении задания претенденту будут предоставлены примерные формы аудиторских заключений, претендент может изменить формулировки описания состава в пределах требований МСА 700 и МСА 705. Если по условиям задания аудируется отчетность, составленная по ФСБУ, указание по тексту аудиторского заключения «бухгалтерская отчетность», «бухгалтерская (финансовая) отчетность» являются допустимыми, при этом термин «финансовая отчетность» не является уместным. Обычно, если не указано иное, в условии задания предполагается, что представлен полный комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности, но в тексте задания он полностью не приводится;
- указание сведений об аудируемом лице допустимо как в этом разделе, так и в другом разделе аудиторского заключения, что не противоречит МСА 700 и МСА 705;

- формулировку мнения в соответствии с требованиями МСА 705.

При описании в аудиторском заключении основания для выражения мнения учитывается выполнение претендентом требований МСА 705 по описанию основания модификации мнения аудитора (п. 20–27).

Пример маркировки:

Основание для выражения мнения с оговоркой	Баллы
1. В конце 2019 года Обществу был предъявлен судебный иск на сумму 11 250 тыс. руб. о причинении вреда здоровью детей вследствие использования токсичных материалов для производства одного из видов готовой продукции, рассмотрение иска не было завершено до даты подписания бухгалтерской отчетности Общества за 2019 год. Вероятность удовлетворения судом иска оценивается нами как высокая. В бухгалтерской отчетности Общества по состоянию на 31 декабря 2019 года не отражено оценочное обязательство по данному судебному иску. В результате занижена строка 1540 «Оценочные обязательства» на 11 250 тыс. руб., завышена строка 1370 «Нераспределенная прибыль (нераспределенный убыток)» на 9 000 тыс. руб., занижена строка 1180 «Отложенные налоговые активы» на 2 250 тыс. руб. бухгалтерского баланса на 31 декабря 2019 года, а также занижены строка 2350 «Прочие расходы» на 11 250 тыс. руб. и строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» на 2 250 тыс. руб. отчета о финансовых результатах за 2019 год.	1 (обоснование + описание) 1 (статья БФО) 1 (оценка влияния)
2. В бухгалтерской отчетности Общества не раскрыты характер и суммы существенных операций Общества со связанной стороной. В отчетном году Общество продало ООО «Игрушки детям», принадлежащему той же группе лиц, что и Общество, производственное оборудование. Продажа оборудования была осуществлена по рыночной цене. Дебиторская задолженность ООО «Игрушки детям» на момент продажи основных средств признана в размере 14 868 тыс. руб. и подлежит оплате денежными средствами 31 декабря 2021 года в размере 18 000 тыс. руб.	1 (обоснование + описание) 1 (статья БФО) 1 (оценка влияния)

Если какой-либо параметр, требуемый МСА 705, не выполнен, например, не указана количественная оценка влияния выявленных искажений (МСА 705, п. 21), соответствующие баллы не начисляются.

За стандартные формулировки разделов «Ответственность руководства за бухгалтерскую отчетность» и «Ответственность аудитора за аудит бухгалтерской отчетности» баллы не начисляются. Однако полнота содержания ответов данных разделов также учитывается при проставлении баллов за профессиональные навыки.

При наличии ошибок в составлении этих разделов, например, при использовании формы для аудиторского заключения по консолидированной отчетности для выполнения задания по аудиту бухгалтерской отчетности, баллы за профессиональные навыки не начисляются.

Баллы за обязательные реквизиты аудиторского заключения, например, такие, как сведения об аудиторской организации, проставляются в совокупности.

ИСТОЧНИКИ, ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ДЛЯ РЕШЕНИЯ ПРИМЕРА ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ ЗАДАЧИ:

В области аудита:

Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», статья 6.

Международные стандарты аудита (МСА):

- МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н)
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 570 «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 №2н)
- МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
- МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).

В области бухгалтерского учета и отчетности:

- Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».
- Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)».
- Приказ Минфина России от 06.10.2008 №107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».
- Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)».
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

В области налогообложения:

Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2:

- статья 265, п. 1, п. 13;
- статья 268 п. 3.

В области управления рисками:

- Информация Министерства финансов РФ от 14.09.2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности (ПЗ-9/2012)».

В области финансов:

- Казакова Н.А. Финансы и финансовый анализ: учебник. / Н.А. Казакова, В.Г. Когденко, М.В. Мельник. - Издательство «Инфра-М». 2021. 201 с. — ISBN: 978-5-16-016824-1 <https://Znaniy.com>.

В области права:

- Гражданский кодекс РФ, статья 48.
- Федеральный закон № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», статья 2.
- Федеральный закон № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», статьи 2 и 6.